

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/33/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4020200163
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 10. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4020200163.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobcu (sťažovateľ): TOPNAD, a.s., so sídlom: Pod kalváriou 4602/72A, Topoľčany, IČO: 36 528 978, zastúpeného: JUDr. Juraj Gajdošík, advokát so sídlom Miletičova 23, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100335263/2020 zo 4. februára 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/50/2020-165 z 19. októbra 2021, ECLI:SK:KSNR:2021:4020200163.3, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/50/2020-165 z 19. októbra 2021 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100335263/2020 zo 4. februára 2020 z r u š u j e a vec žalovanému v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Sťažovateľovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred kasačným súdom a krajským súdom.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej „Daňový poriadok“) rozhodnutím č. 100335263/2020 zo 04.02.2020 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočka Topoľčany (ďalej „správca dane“), ktorý na základe výsledkov daňovej kontroly rozhodnutím č. 102168695/2019 zo 16.09.2019 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“) určil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 4 400,- € za zdaňovacie obdobie november 2014, keď nadmerný odpočet uplatnený sťažovateľom v daňovom priznaní v sume 7 095,09 € znížil na sumu 2 695,09 €.

2. Žalovaný konštatoval, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl až december 2014. Správca dane v zdaňovacom období november 2014 posudzoval dodanie reklamno-propagačných služieb na základe troch dodávateľských faktúr od spoločnosti FLER spol. s r. o., IČO: 47 528 869 (ďalej „dodávateľ FLER“; od 30.03.2017 zlúčená so spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA s.r.o., IČO: 46 061 151, ktorá zanikla ex offo výmazom dňa 11.01.2023).

3. Žalovaný ďalej v odôvodnení uviedol, že:

- sťažovateľ predložením faktúry splnil len jednu z podmienok, ktoré ho oprávňujú k odpočítaniu dane v zmysle § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty (ďalej „zákon o DPH“),

avšak druhú podmienku podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, že dodanie predmetnej služby bolo reálne uskutočnené deklarovateľom dodávateľom FLER, nepreukázal;

- vyjadrenie bývalého konateľa dodávateľa FLER nie je možné považovať za preukázanie dodania služby dodávateľom, pričom tento svedok nepredložil žiadne účtovné doklady, ktoré by podložili jeho tvrdenie o priznaní a odvedení dane zo sporných faktúr;

- primárne je dôkazné bremeno na strane sťažovateľa;

- v prípade nedostatočného preverenia si obchodného partnera sa sťažovateľ dostáva do dôkaznej núdze;

- ak by sťažovateľ konal aspoň s minimálnou mierou opatrnosti a obozretnosti v obchodnom styku, tak by zabránil svojej účasti na vykonávanom obchodnom reťazci, ktorý je poznačený podvodom;

- správca dane v rámci jedného vyrubovacieho konania vydal 10 rozhodnutí, čo nie je v rozpore s Daňovým poriadkom;

- dodávateľ FLER nebol vlastníkom portálu netky.sk a cenová ponuka od tohto dodávateľa nebola najvýhodnejšia;

- listinné dôkazy, dôkazy na CD nosiči a ústne tvrdenia nie sú bez ďalšieho dôkazom o uskutočnení zdaniteľného obchodu dodávateľom FLER.

4. Žalovaný dospel k záveru, že sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložil relevantný dôkaz, ktorý preukazuje oprávnenosť uplatnenia si práva na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, a v odvolaní nepodal námietky a dôkazy, ktoré by zakladali dôvod na zrušenie prvostupňového rozhodnutia.

II. Konanie pred správnym súdom

5. Sťažovateľ podal proti preskúmanému rozhodnutiu správnu žalobu. Namietol, že správca dane na neho preniesol celé dôkazné bremeno iba z dôvodu pochybností o podnikaní dodávateľa FLER, ktorého konateľ nepredložil dôkazy požadované správcou dane, načo sťažovateľ nemal žiadny vplyv. Správca dane tak urobil napriek tomu, že sťažovateľ poskytoval súčinnosť, predložil všetky potrebné doklady ohľadom toho, že reklamná služba bola dodaná a ním tvrdené skutočnosti riadnym spôsobom preukázal aj samotný konateľ dodávateľa FLER, ktorý potvrdil spoluprácu so sťažovateľom, ako aj vystavenie dodávateľských faktúr. Sťažovateľ mal za to, že nemôže byť znevýhodnený len preto, že dodávateľ uvedený na faktúre, prípadne iné daňové subjekty odlišné od sťažovateľa, nespolupracujú so správcou dane. Zdôraznil, že nebola spochybnená reálna existencia reklamno-propagačných služieb. Rozhodnutie považoval za arbitrárne, nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, a postavené na nesprávnom vyhodnotení dôkazov. Podľa sťažovateľa žalovaný viedol a vykonal dokazovanie nezákonným spôsobom, nezaoberal sa zásadnými námietkami sťažovateľa, a nezistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti na strane zúčastnených subjektov. Tvrdil, že nepreukázaná zostala nielen jeho vedomosť o údajnom podvodnom konaní dodávateľa FLER, ale aj samotné podvodné konanie.

6. Krajský súd v Nitre (ďalej „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/50/2020-165 z 19.10.2021, ECLI:SK:KSNR:2021:4020200163.3 (ďalej „napadnutý rozsudok“) správnou žalobu zamietol.

7. Správny súd uviedol, že predloženie faktúr je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie zo strany tam uvedeného dodávateľa, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. S poukazom na § 49 ods. 1 zákona o DPH, by si tak sťažovateľ mohol odpočítať daň v prípade dodávky plnenia, ktoré mu mal dodať dodávateľ FLER iba v prípade, keby pri tejto dodávke vznikla označenému dodávateľovi daňová povinnosť.

8. Súd ďalej poukázal na dokazovanie vykonané správcou dane, pričom výsledkom preverenia deklarovateľného zdaniteľného obchodu bolo zistenie, že sťažovateľ vierohodne nepreukázal reálne dodanie fakturovaných služieb práve od deklarovateľného dodávateľa. Nebola tak preukázaná existencia obchodného vzťahu medzi dodávateľom FLER a sťažovateľom ako odberateľom, a nebolo preukázané dodanie plnenia v zmysle faktúr za november 2014. Tiež súd konštatoval, že žalovaný ani správca dane nespochybnovali, že fakturované služby boli dodané sťažovateľovi, bolo však spochybnené

dodanie dodávateľom FLER. Správny súd uviedol, že dôkazné bremeno vo vzťahu k uskutočneniu zdaniateľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pritom sťažovateľ toto bremeno neuniesol. Dokazovanie správcu dane podľa správneho súdu slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH sú podľa správneho súdu splnené vtedy, ak sa reálne uskutočnilo dodanie tovaru alebo služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra, a to dodávateľom na nej uvedeným. Tiež správny súd dôvodil, že sťažovateľ nevykonal dostatočnú starostlivosť na preverenie svojho obchodného partnera.

9. Na námietku sťažovateľa, že zo strany žalovaného nebola preukázaná existencia údajného podvodného konania, správny súd reagoval tým, že prvostupňové i preskúmané rozhodnutie vychádzajú z toho, že nebolo preukázané reálne dodanie plnenia zo strany dodávateľa FLER sťažovateľovi, preto nebolo potrebné preukazovanie vedomosti žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu

10. Žalobca proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zrušiť tento rozsudok z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie. Žalobca uviedol, že sa nestotožňuje so záverom správneho súdu, že v tomto konaní neuniesol dôkazné bremeno, nakoľko vyčerpal všetky dôkazné možnosti na svojej strane a v rámci nich preukázal dodanie služby deklarovanej dodávateľom. Opakovane uvádza, že všetky zúčastnené strany obchodného vzťahu potvrdili jeho existenciu a dodanie služby. Správcovi dane poskytol všetky požadované a dostupné doklady (faktúry, zmluvy, CD nosiče, vyjadrenia a pod.), ktorými disponoval a pri ktorých je aj rozumne možné očakávať, že nimi disponovať bude. Dodanie predmetnej služby je špecifickým nehmotným plnením, ktoré nemá žiadny „výrobný list“ a na vyhotovenie ktorého nie sú použité materiály, ktorých nadobudnutie by bolo možné teoreticky overiť. Má za to, že v tomto smere už nie je možné od neho požadovať žiadne ďalšie doklady preukazujúce skutočnosť, že službu dodal deklarovaný dodávateľ FLER. Naďalej zastáva názor, že splnil všetky podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a to tým, že predložil faktúru od platiteľa a zároveň preukázal existenciu materiálneho plnenia od deklarovaneho dodávateľa. Pokiaľ správca dane spochybnil skutočnosť, že službu dodal deklarovaný dodávateľ, mal toto spochybnenie preukázať, čo v predmetnej veci neurobil. Dodávateľa predmetnej služby si v rozumnej a primeranej miere preveril v rozsahu možností štandardnej obchodnej spolupráce a vychádzal z toho, že dodávateľ nebol evidovaný v žiadnych negatívnych registroch (daňových dlžníkov, zrušenie registrácie na DPH), a preto v tomto smere nemal a nemohol mať žiadne pochybnosti o jeho dôveryhodnosti. Záverom poukázal na viaceré argumentačné rozpory v rozsudku správneho súdu a zároveň dal do pozornosti rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo (C-610/19) z 3. septembra 2020, a ďalšiu judikatúru Súdneho dvora k DPH.

11. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

12. Najvyšší správny súd po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30.06.2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozsudok verejne vyhlásil dňa 26.10.2023.

13. Predmetom kasačného konania je otázka, či správny súd správne posúdil, s ohľadom na dôvod neuznania uplatneného práva na odpočet z realizovaných obchodov, ktorým bola absencia totožnosti dodávateľa služieb uvedeného na faktúre a reálneho dodávateľa služieb, pri nespochybnení existencie dodaných služieb a pri uznaní splnenia formálnych podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH, mieru dôkazného bremena, ktoré zaťažovalo žalobcu v daňovom konaní, a či súd v tomto kontexte aj náležite posúdil rozsah a výpovednú hodnotu dokazovania vykonaného správcou dane.

14. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

15. Kasačný súd zistil, že predmetom jeho právneho posúdenia už boli viaceré skutkovo a právne obdobné veci sťažovateľa (totožná právna otázka týkajúca sa v podstate veci rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane s ohľadom na rovnakého dodávateľa) - napríklad sp. zn. 2Sfk/13/2023 (zdaňovacie obdobie máj 2014), 2Sfk/27/2022 (zdaňovacie obdobie september 2014) a 2Sfk/67/2022 (zdaňovacie obdobie apríl 2014), všetky z 28.04.2023, 3Sfk/134/2022 z 27.07.2023 (jún 2014), 4Sfk/33/2022 zo 14.06.2023 (október 2014), pričom rozdielnosť spočíva len v tom, že sa jedná o iné zdaňovacie obdobia šetrené v rámci tej istej daňovej kontroly. V uvedených veciach kasačný súd kasačným sťažnostiam žalobcu vyhovel.

16. V súlade s § 464 ods. 1 SSP, kasačný súd v ďalšom poukazuje na odôvodnenie rozsudku sp.zn. 2Sfk/13/2023 z 28. apríla 2023 (zdaňovacie obdobie máj 2014), s ktorým sa v stotožnil a neidentifikoval dôvody, pre ktoré by sa mal od relevantnej argumentácie odchýliť, preto uvádza vybrané časti:
„13. Podstatou kasačných námietok sťažovateľa predstavuje tvrdenie, že krajský súd nesprávne právne posúdil dôkazné bremeno sťažovateľa ako absolútne, a že splnenie hmotnoprávných podmienok pre uznanie odpočtu dane preukázal.

14. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:
- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a
- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:
a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),
b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),
c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

15. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Plateľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:
a. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
b. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),
c. daň, ktorej odpočet si plateľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným plateľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť plateľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH),
d. zároveň musí disponovať faktúrou od pläteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH).

16. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonných podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúladsť skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (v tejto súvislosti vid' napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti,

ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

17. [...] Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

18. V tejto súvislosti sa kasačný súd pozastavil nad odôvodnením rozhodnutí daňových orgánov. Zatiaľ čo správca dane sprvu argumentoval spochybnením osoby dodávateľa (čo by pochopiteľne viedlo k jeho záveru o nesplnení hmotnoprávnych podmienok), jeho následné úvahy smerovali k prijatiu záveru o tom, že sťažovateľ preukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane, čo však správca dane neakceptoval z dôvodu, že sťažovateľ neprijal všetky rozumné opatrenia na zabezpečenie toho, aby jeho prijaté plnenia neboli súčasťou podvodu (strana 43 a 44 rozhodnutia správcu dane).

19. V rozpore s týmto vyhodnotením žalovaný ustálil záver o spochybnení osoby dodávateľa, pričom túto zmenu neobjasnil. Zároveň sťažovateľovi vytýkal účasť na obchodnom reťazci, ktorý je poznačený podvodom.

20. Obdobne správny súd popri argumentácii, týkajúcej sa spochybnenia deklarovaného dodávateľa, opakovane poukazoval na existenciu obchodného reťazca (FLER, Moiled s. r. o. a GO4IT s. r. o.) a na nedostatok opatrení na strane sťažovateľa na uistenie sa, že plnenie, ktoré uskutoční, alebo prijme, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

21. Z obsahu rozhodnutí orgánov verejnej správy ako aj napadnutého rozsudku bolo možné (aj napriek vyššie naznačenému zdanlivému zmätku v tom, ktorý z dôvodov podľa bodu 17 viedol k odmietnutiu odpočtu DPH) ustáliť, že daňové orgány spochybnili dodanie služby uvedenej na faktúre práve spoločnosťou FLER spol. s r.o. Preto sa kasačný súd, v medziach vznesených sťažnostných bodov, primárne zameril na preskúmanie udržateľnosti tohto záveru.

22. Ohľadom sťažovateľom namietaného nesprávneho právneho posúdenia otázky nepreukázania dodania služieb deklarovaných na predložených faktúrach je potrebné dať za pravdu argumentácii sťažovateľa, že žalovaný, ako aj správny súd vec nesprávne posúdili.

23. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (napr. C-409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých ich hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (napr. C-285/11 Bonik).

24. Vo výsledku bolo spochybnené, kto fakturované plnenie reálne vykonal nakoľko deklarovaný dodávateľ nemal byť v kritickom období vlastníkom domény netky.sk (z čoho plynie, že nedisponoval nevyhnutnými prostriedkami na poskytnutie fakturovanej služby), jeho vtedajší konateľ nebol schopný doložiť potrebnú dokumentáciu spoločnosti, právny nástupca dodávateľa nepreberal poštu a napokon jeho aktuálny konateľ tiež nepredložil požadované dokumenty.

- 25. Daňové orgány tiež poukázali na skutočnosť, že pôvodný konateľ dodávateľa nevedel uviesť, či v čase vykonania deklarovaných obchodov niekoho zamestnával, resp. či využíval služby subdodávateľov, čo je však z pohľadu kasačného súdu na účely aktuálne súdnej veci irelevantné, a to vzhľadom na

- tvrdenie svedka V. B., že službu poskytol a
- všetko s tým spojené vykonal on sám,
- charakter tohto plnenia (vyhotovenie a uvedenie elektronického banneru s odkazom na internetovej stránke www.netky.sk) a
- tvrdenia zainteresovaných osôb na strane sťažovateľa, ktorý označili svedka V. B. ako osobu, s ktorou pri dohadovaní obchodnej transakcie jednali a ktorá sa na jej poskytnutí mala podieľať.

26. Ďalej daňové orgány opomenuli uviesť informáciu (a najmä sa s touto vysporiadať), že do 18.06.2014 bola držiteľom a zároveň registrátorom domény netky.sk spoločnosť TOPZONE, s. r. o., a to na základe predloženej odplatnej zmluvy s R. V. B., ktorému v jej zmysle naďalej prináležalo výhradné právo na využívanie domény a na rozhodnutie o zmene držiteľa. Od 19.06.2014 až do vydania rozhodnutia správcou dane mala byť registrátorom tejto domény aj naďalej spoločnosť TOPZONE, s. r. o. a jej držiteľom X.. Q. B. (osoba s rovnakým trvalým pobytom ako p. V. B.). Na (zjavne dôvodné) preverenie vzťahu tejto osoby s osobou bývalého konateľa dodávateľa už daňové orgány rezignovali. Na tomto mieste kasačný súd zdôrazňuje, že aj samotné daňové orgány uznali, že sťažovateľom objednaný banner bol na predmetnej internetovej stránke zverejnený. Napokon z vyššie uvedeného pre správcu dane nepochopiteľne vyplynulo, že vlastníkom predmetnej stránky bola v čase poskytnutia služby spoločnosť TOPZONE, s. r. o., ktorá navyše bola v tejto súvislosti preukázateľne v zmluvnom vzťahu s konateľom dodávateľa.

27. V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľ nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie pre nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov na jeho strane, k čomu však vedú závery najmä žalovaného a správneho súdu v aktuálne súdnej veci. K uvedenému kasačný súd poukazuje na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čopri náleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

28. Z vyššie citovaného uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo vyplýva, že nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru; bod 47, v tomto zmysle aj rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32 a vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49). V takom prípade je možné nepriznať odpočítanie dane ak by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu (sťažovateľa) o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca.

29. Týmto smerom vedená argumentácia správcu dane bola žalovaným v daňovom odvolacom konaní bez vysvetlenia vypustená (hoc aj naďalej túto eventualitu spomenul, viď strana 11 preskúmaného rozhodnutia). Vzhľadom na závery v bodoch 18 až 21 kasačný súd uzatvára, že žalovaný ani správny súd týmto smerom nevedli svoje úvahy. Preto kasačný súd považuje rozhodnutie žalovaného za nezákonné.

IV. Záver

17. Zo všetkých uvedených dôvodov tak kasačný súd dospel k záveru, že správny súd zamietol správnu žalobu na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, čo napĺňa uplatnený kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Z rovnakého nesprávneho právneho názoru však vychádzalo aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, čo odôvodňuje jeho zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP. Preto kasačný súd podľa § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok zmenil tak, že zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Orgány verejnej správy sú v ďalšom konaní viazané právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku (§ 469 SSP).

18. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1, keď žalobca bol v konaní pred správny súdom a pred kasačným súdom plne úspešný. Žalovaný nemal vo veci úspech, preto mu podľa § 168 SSP a contrario nevzniklo právo na akúkoľvek náhradu trov konania.

19. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.