

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/40/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200005
Dátum vydania rozhodnutia: 30.03.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:2019200005.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu JUDr. Eriky Šobichovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobkyne: Ingrid Ďurišovej, podnikajúcej pod obchodným menom Ingrid Ďurišová I.D.A., s miestom podnikania Mlynárska 4682/8, 91935 Hrnčiarovce nad Parnou, právne zastúpenej advokátom JUDr. Milanom Kyseľom, so sídlom kancelárie Tribečská 2136/4, 955 01 Topoľčany, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102133758/2018 z 29. októbra 2018 a o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/2/2019-89 z 13. novembra 2019,

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/2/2019-89 z 13. novembra 2019 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 102133758/2018 z 29. októbra 2018 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie. Žalobkyni priznáva právo na náhradu trov kasačného konania ako aj na náhradu trov konania pred správnym súdom.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 20S/2/2019-89 z 13. novembra 2019 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 102133758/2018 z 29. októbra 2018, ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Trnava č. 100463335/2018 z 28. februára 2018 určujúce jej rozdiel v sume nadmerného odpočtu 8.000 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2016 (nadmerný odpočet bol znížený zo sumy 10.214,64 eur na sumu 2.214,64 eur) na základe neuznania odpočítania dane z faktúry č. 201606003 z 2. júna 2016, ktorou si dodávateľ Captain s.r.o. uplatnil voči žalobkyni odplatu na základe rámcovej zmluvy o reklamných službách z 24. marca 2016 vo výške 48.000 eur.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd skonštatoval, že z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, rovnako ako z napadnutého rozhodnutia žalovaného, vyplýva, že dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane bolo neodstránenie pochybností správcu dane o tom, že fakturované služby dodal práve dodávateľ uvedený na faktúre Captain s.r.o. (jediným spoločníkom tejto spoločnosti sa od 8. marca 2017 stala osoba s bydliskom na Ukrajine, spoločnosť od tohto obdobia nemala konateľa a 4. septembra 2019 zanikla výmazom z obchodného registra), ktorý žiadne doklady týkajúce sa obchodného vzťahu so žalobkyňou správcovi dane neposkytol, pričom konateľ tejto spoločnosti z rozhodného obdobia, Ján Haverla, síce ústne poskytnutie reklamných služieb žalobkyni potvrdil, avšak spôsob ich poskytnutia nevedel konkretizovať. Navyiac, podľa zistenia správneho orgánu reklamné služby mali byť dodávané v reťazci obchodných spoločností Captain s.r.o. - STEGOS s.r.o. (spoločnosť zrušená 26. januára 2017 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou Vulkano s.r.o., ktorá je v dôsledku zlúčenia právnym nástupcom viac ako 100 spoločností a ktorej jediným spoločníkom a konateľom je obyvateľ Rumunska) - AZANETT DESIGN, s.r.o. (spoločnosť zanikla výmazom z obchodného registra 25. októbra 2019, od 2/2017 nemala konateľa a jej jediným spoločníkom bol obyvateľ Ukrajiny) - Ryngo s.r.o. (spoločnosť od 22. februára 2017 zaniknutá v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou REDbird s.r.o., ktorá je právnym nástupcom viac ako 100 spoločností a jej jediným spoločníkom a konateľom je obyvateľ Rumunska), z ktorých žiadna reklamnými právami v súvislosti s projektom BUSINESS GOLF TOUR 2016 nedisponovala, reklamné služby zabezpečovala výlučne spoločnosť JK Media s.r.o. na základe objednávky spoločnosti REVITA s.r.o., a to v podstatne nižšom finančnom rozsahu, ako tento vyplýval zo zmluvy o poskytovaní reklamných služieb z 24. marca 2016 (150.000 eur bez DPH). Správny súd uviedol, že zásadnou spornou otázkou medzi účastníkmi konania bolo posúdenie miery zaťaženia žalobkyne dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, konkrétne, či nedošlo k neprimeranému prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt. Správny súd v danej súvislosti citoval judikatúru Najvyššieho súdu SR (rozhodnutia vo veciach sp. zn. 2Sžf/4/2009; 3Sžf/40/2017, 4Sžf/38/2017, 1Sžf/1/2017, 6Sžf/43/2017, 1Sžf/82/2016 a 1Sžf/52/2017) a Ústavného súdu SR (rozhodnutia vo veciach sp. zn. III. ÚS 78/2011 a II. ÚS 705/2017) a uzavrel, že v danej veci bolo sporným, či skutočným dodávateľom reklamných služieb bol deklarovaný dodávateľ Captain s.r.o., pričom pokiaľ žalobkyňa tvrdila, napriek zjavne dôvodným pochybnostiam správcu dane majúcej pôvod v zisteniach týkajúcich sa tejto spoločnosti a jej deklarovaných subdodávateľov, že dodávateľom služieb bola táto spoločnosť, zaťažuje ju dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu, ktoré pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením. Ide síce primárne o zistenia, identifikované a konštatované jasne a zrozumiteľne v odôvodneniach rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov, týkajúce sa tvrdeného dodávateľského subjektu a jeho subdodávateľov, tieto však bez akýchkoľvek rozumných pochybností odôvodňujú závery prijaté ako správcom dane, tak aj žalovaným, a súčasne odôvodňujú požiadavku správneho orgánu na predloženie ďalších dôkazov na preukázanie realizácie obchodov deklarovaným spôsobom. Zo strany daňových orgánov nejde o nezákonné zaťažovanie daňového subjektu dôkazným bremenom, ktoré mu neprislúcha, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcej vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods.1 daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a ktorý pri primeranej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie hodnoverných dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovaných zmluvných plnení. Podľa zistenia správneho súdu správcu dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov a s prihliadnutím na svoju povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal vo veci náležité dokazovanie a záver, ktorý správcu dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“). Z vykonaného dokazovania je podľa správneho súdu zrejmé, že žalobkyňou predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení a v ich vzájomných súvislostiach, absentuje reálny základ, ktorá skutočnosť má za následok nepriznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

3. Správny súd tiež skonštatoval, že neobstojí tvrdenie žalobkyne, že sa správala štandardne a so starostlivosťou riadneho hospodára, keď táto napriek požiadavke na primeranú podnikateľskú opatrnosť zvýraznenú v danom prípade už výškou zmluvného plnenia (podľa predloženej zmluvy o poskytovaní

reklamných služieb 150 000 eur bez DPH za obdobie 4-9/2016) a predpokladaným uplatňovaním odpočtu DPH do zmluvného vzťahu mala vstúpiť bez toho, aby jej tvrdeným dodávateľom bolo dokladované oprávnenie na poskytovanie reklamných služieb súvisiacich s konkrétnym podujatím, tak aj jeho reálna schopnosť takéto služby poskytnúť

5. O trovách konania správny súd rozhodol súd tak, že ich náhradu žalovanému nepriznal, a to s prihliadnutím na skutočnosť, že v tomto konaní úspešnému žalovanému žiadne trovy uplatniteľné v zmysle § 168 S.s.p. nevznikli.

6. Proti rozsudku správneho súdu podala v zákonnej lehote žalobkyňa (sťažovateľka) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej namietala, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, a navrhla, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že žalobe vyhovie.

7. Sťažovateľka v odôvodnení kasačnej sťažnosti v zásade zopakovala žalobné dôvody, pričom trvala na tom, že plnenie jej bolo riadne poskytnuté, ktorá skutočnosť nebola sporná, a tiež, že v predmetnej transakcii postupovala štandardne a so starostlivosťou riadneho hospodára. Osobitne zdôraznila, že daňové orgány i správny súd formalisticky trvajú na konštrukcii, že ak reklamná agentúra, u ktorej si objedná reklamné služby objednávateľ „O“, fyzicky nezabezpečí vyhotovenie reklamného spotu, či fyzicky nezabezpečí jeho odvysielanie v televíziách, vyhotovenie tlačovín či billboardov, nemôže takúto službu fakturovať, keďže ju neposkytla. Takéto chápanie fungovania dodávateľsko-odberateľských vzťahov však žalobkyňa považuje za neprimerané súčasnej dobe. Žalobkyňa osloví reklamnú agentúru, ktorá nie je žiadnou fiktívnou (schránkovou) spoločnosťou, má za sebou podnikateľskú minulosť, aby jej zabezpečila odvysielanie reklamy alebo inú propagáciu jej osoby práve preto, lebo reklamná agentúra má v tejto oblasti skúsenosti. Žalobkyňa kontroluje, či požadované reklamné plnenie bolo poskytnuté, tzn. či sa v televízii odvysielal daný reklamný spot, či bol počas podujatia umiestnený billboard, či bolo jej obchodné meno uvedené na tlačovinách k určenému podujatiu a podobne. Nemôže ale kontrolovať, kto fyzicky reklamný spot nahral, kto nakúpil prostriedky, ktorými bol reklamný banner fyzicky namaľovaný, kto ho namaľoval, kto ho inštaloval a podobne. Sťažovateľka zdôraznila, že za vtedajšej skutkovej situácie nemala žiaden oprávnený dôvod pochybovať o tom, že reklamné služby jej poskytla práve spoločnosť Captain s.r.o..

8. Sťažovateľka ďalej namietala, že považuje za nespravodlivé, keď je od nej požadované, aby sledovala a kontrolovala obchodné či obstarávacie procesy služieb u iných subjektov pred ich poskytnutím, navyše ak boli reklamné služby preukázateľne, a teda nespochybniteľne, poskytnuté. Takáto činnosť má znaky šikanózneho konania, je nad rámec rozumnej miery a rovnako tak nad rámec obvyklého obchodného styku. Sťažovateľka vstúpila do štandardného zmluvného vzťahu so spoločnosťou, ktorá má 11-ročnú históriu, od roku 2008 disponovala oprávnením poskytovať reklamné služby a spoločnosť bola ekonomicky činná - o čom svedčí napríklad prehľad jej tržieb za roky 2012-2014, s ktorým bola žalobkyňa oboznámená (rok 2012 tržby 0,58 milióna eur, rok 2013 tržby 0,54 milióna eur, rok 2014 tržby 0,48 milióna eur - zdroj www.finstat.sk). Sťažovateľka ďalej uviedla, že táto spoločnosť jej predložila štandardnú zmluvu, v ktorej boli presvedčivo upravené jej obsahové náležitosti. Poskytovateľom služieb teda nebola žiadna novovzniknutá firma bez histórie a teda sťažovateľka nemala žiaden oprávnený dôvod pochybovať o tom, že reklamné služby poskytla práve spoločnosť Captain s.r.o., a to najmä keď reklamné služby boli poskytnuté, spoločnosť Captain s.r.o. vystavila príslušnú faktúru a existencia reklamných služieb bola hodnoverne preukázaná. V zmysle zmluvy o poskytovaní reklamných služieb nešlo o špekulatívne jednorazové reklamné plnenie, v tomto prípade išlo o štandardné služby poskytované počas dlhšieho obdobia kalendárneho roka 2016. Sťažovateľke teda nie je zrejmé, v čom mala konať neobzretne a ako obzretnejšie mala konať.

9. Sťažovateľka tiež poukázala na podľa jej názoru aplikovateľnú judikatúru Európskeho súdneho dvora, a to najmä rozsudky v spojených veciach C-80/2011 a C-142/2011 (Mahagében Kft a Pétér Dávid) a vo veci C-255/2002 (Halifax).

10. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že správny súd po právnej stránke vec správne posúdil v otázke dôkazného bremena, ktoré stanovisko správneho súdu je v tomto smere plne v súlade s ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu SR. Rovnako Najvyšší súd SR viackrát judikoval, že správne orgány nie sú povinné daňovému subjektu napovedať, akým spôsobom má preukazovať uplatnený nárok v prípade, ak vzniknú dôvodné pochybnosti o reálnosti posudzovaného zdaniteľného obchodu a správca dane vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Taktiež je potrebné zdôrazniť, že neuznanie nároku na odpočítanie dane bolo založené na závere o nesplnení hmotnoprávnych podmienok, ktoré zákon s uplatnením odpočítania dane spája, a nie na závere o účasti žalobkyne na podvodnom konaní vo vzťahu k právnej regulácii DPH, preto nebolo dôkaznou povinnosťou správcu dane, či žalovaného preukazovať vedomosť sťažovateľky o tom, že predmetné plnenie, zakladajúce nárok na odpočet dane, je súčasťou daňového podvodu. Žalovaný teda považoval napadnutý rozsudok správneho súdu za vecne správny a zákonný, a preto navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S.s.p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 30. marca 2021 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

12. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

13. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

14. Kasačný súd v prvom rade konštatuje, že existencia plnenia - reklamných služieb v konaní nebola sporná, tieto neboli tak v rámci daňového konania, ani súdneho konania žalovaným spochybnené. Žalovaný nezhrmažďoval relevantné tlačoviny, resp. neoveroval existenciu billboardov a ani nepreveroval frekvenciu a obsah odvysielaných televíznych spotov. Možno uzavrieť, že nebola sporná existencia plnenia v rozsahu prílohy I (Rozsah mediálnych plnení), t. j. prezentácia obchodného mena alebo loga sťažovateľky v pozícii hlavného reklamného partnera (HRP) reklamnej služby v reklamných 30 sekundových spotoch odvysielaných v skupine TV Markíza (Markíza, Doma, Dajto) v počte 100 opakovaní (obrazová prezentácia), prezentácia obchodného mena alebo loga sťažovateľky v pozícii HRP reklamnej služby v reklamných 30 sekundových spotoch odvysielaných na TA3 v počte 100 opakovaní (obrazová prezentácia), prezentácia obchodného mena alebo loga sťažovateľky v pozícii HRP reklamnej služby v reklamných 30 sekundových spotoch odvysielaných na TV DIGI ŠPORT v počte 200 opakovaní (obrazová prezentácia), prezentácia obchodného mena alebo loga sťažovateľky v pozícii HRP reklamnej služby na billboardoch v počte 350 kusov, prezentácia obchodného mena alebo loga sťažovateľky v pozícii HRP reklamnej služby na bigboardoch v počte 2 kusov, prezentácia obchodného mena alebo loga sťažovateľky v pozícii HRP reklamnej služby v inzercii denníka ŠPORT (10x 1/2 farebná), mesačníkov LIEK (5x 1/1 farebná), Beauty & Woman (5x 1/1 farebná) a GOLF REPORT (5x 1/4 farebná), prezentácia obchodného mena alebo loga sťažovateľky v pozícii HRP reklamnej služby na www.bgt.sk a prezentácia obchodného mena alebo loga sťažovateľky v pozícii HRP reklamnej služby prostredníctvom tlačovín podujatia (bulletin, plagát A2, score card).

15. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného tiež vyplýva, že k úhrade faktúry č. 201606003 z 2. júna 2016 došlo bezhotovostne 14. júna 2016.

16. Možno teda skonštatovať, že sťažovateľka disponuje zmluvou o poskytovaní reklamných služieb, materiálnym plnením v rozsahu predmetnej zmluvy (v konaní nezisťované, avšak nespochybňované), faktúrou č. 201606003 z 2. júna 2016, ktorá bola vystavená v zmysle Čl. III Odplata bodu 3.2. písm. c), a dokladom o bezhotovostnej úhrade faktúry v lehote jej splatnosti.

17. Pochybnosti vznesené správcom dane smerujú primárne čo do okolností na strane dodávateľa sťažovateľky (Captain s.r.o.) a jeho subdodávateľov (STEGOS s.r.o. - AZANETT DESIGN, s.r.o. - Ryngo s.r.o.) z ktorých žiadna reklamnými právami v súvislosti s projektom BUSINESS GOLF TOUR 2016 nedisponovala, reklamné služby zabezpečovala výlučne spoločnosť JK Media s.r.o. na základe objednávky spoločnosti REVITA s.r.o.; a sekundárne do objemu plnenia, keď spoločnosť JK Media s.r.o. reklamné služby zabezpečovala v podstatne nižšom finančnom. Žalovaný zdôraznil, že neuznanie nároku na odpočítanie dane bolo založené na závere o nesplnení hmotnoprávnych podmienok, ktoré zákon s uplatnením odpočítania dane spája, a nie na závere o účasti sťažovateľky na podvodnom konaní.

18. V situácii, kedy sťažovateľka disponuje materiálnym plnením deklarovaného zdaniteľného plnenia, jeho existencia nie je sporná a tiež zo strany sťažovateľky došlo k úhrade fakturovanej sumy, za súčasnej absencie dôkazov o účasti sťažovateľky na podvodnom konaní, je nutné prezumovať dobromyseľné konanie sťažovateľky, a to až kým sa nepreukáže opak.

19. Judikatúra Súdneho dvora EU pripúšťa vznik nároku na odpočet DPH u dobromyseľného daňového subjektu aj v prípade, ak existujú pochybnosti na strane dodávateľa, resp. aj v prípade, ak dodávateľ nie je stotožnený. Tu je na mieste poukázať na rozhodnutia Súdneho dvora EU v spojených veciach a Mahagében kft (C-80/11) a Pétér Dávid (C-142/11), resp. v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03). Judikatúra Súdneho dvora EU tiež ustálila, že založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (C-384/04, C-271/06). Možno zhrnúť, že Súdny dvor EU dlhodobo judikuje, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet; pričom právo na odpočet DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, možno zamietnuť jedine pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť (C-18/13).

20. Správca dane založil svoj záver o nepreukázaní reálneho dodania tovarov a služieb na nepriamych dôkazoch - nedostatkoch na strane dodávateľov sťažovateľky, pričom nekonštatoval vedomosť sťažovateľky o jej účasti na podvodnom konaní, resp. nedostatočnú obozretnosť. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti daňového konania vyplýva, že daňové orgány nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov, to znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

21. V danej veci na podklade doposiaľ vykonaného dokazovania nemožno konštatovať podvodné konanie sťažovateľky, a tiež nie je možné konštatovať, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi sťažovateľka vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu.

22. Sťažovateľka uvádzala, že v prípade spoločnosti Captain s.r.o. išlo o spoločnosť, ktorá mala 11-ročnú históriu, a od roku 2008 disponovala oprávnením poskytovať reklamné služby a spoločnosť bola ekonomicky činná - o čom svedčí napríklad prehľad jej tržieb za roky 2012-2014 (rok 2012 tržby 0,58 milióna eur, rok 2013 tržby 0,54 milióna eur, rok 2014 tržby 0,48 milióna eur - zdroj www.finstat.sk). Sťažovateľka ďalej uviedla, že táto spoločnosť jej predložila štandardnú zmluvu, v ktorej boli presvedčivo upravené jej obsahové náležitosti. Poskytovateľom služieb teda nebola žiadna novovzniknutá firma bez histórie, a teda sťažovateľka nemala žiaden oprávnený dôvod pochybovať o tom, že reklamné služby poskytla práve spoločnosť Captain s.r.o., a to najmä keď reklamné služby boli poskytnuté, spoločnosť Captain s.r.o. vystavila príslušnú faktúru a existencia reklamných služieb bola hodnoverne preukázaná. Navyše, z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že predmetná faktúra bola vystavená v čase, keď už dochádzalo k plneniu v intenciách zmluvy o poskytovaní reklamných služieb z 24. marca 2016.

23. Primeranosť ostrážitosti daňového subjektu zodpovedá aj rutinizácii obchodných procesov, a preto ak zdaniteľné plnenie má prebehnúť za štandardných podmienok, k dodaniu tovaru dôjde (rozumnej existencia tovaru nie je spochybnená), kúpna cena je zaplatená štandardným spôsobom a v rámci komunikácie nedôjde k neodôvodneným rozdielom oproti bežnému/zaužívanému obchodnému styku, daňový subjekt nemá dôvod spochybňovať oprávnenie svojho dodávateľa nakladať s predmetom zdaniteľného plnenia. Na tomto mieste je na mieste poukázať aj na neformálnosť obchodných záväzkových vzťahov vyplývajúcu zo zákona č. 513/1991 Zb. - Obchodný zákonník.

24. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného dospel k záveru, že doposiaľ vykonané dokazovanie neposkytuje dostatočný skutkový základ pre riadne posúdenie veci. Vzhľadom na existenciu plnenia na jednej strane a zistené pochybnosti na strane dodávateľov sťažovateľky na druhej strane, rozhodnutiu správcu dane a žalovaného absentuje skutkový podklad pre správne právne posúdenie aplikujúce aj judikatúru Európskeho súdneho dvora.

25. Nakoľko naďalej pretrvávajú pochybnosti o skutočnom stave veci, kasačný súd v zmysle ust. § 462 ods. 2 a § 191 ods. 1 písm. e) S.s.p. zmenil kasačnou sťažnosťou napadnuté rozhodnutie správneho súdu a zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

26. V ďalšom konaní žalovaný vykoná dokazovanie v naznačenom smere, t. j. zameria sa na relevantné okolnosti na strane sťažovateľky (pokiaľ mieni odoprieť odpočet), a to najmä ustáli existenciu a rozsah reklamného plnenia; osloví organizátora športového podujatia BUSINESS GOLF TOUR 2016, príslušných vydavateľov tlačovín a poskytovateľov obrazovej prezentácie za účelom ustálenia, kto a za akých podmienok a v akej forme im poskytol logo sťažovateľky a akým spôsobom toto malo byť prezentované, aby mohol byť stotožnený zadávateľ reklamnej zákazky médiu a spätne stotožnené zmluvné vzťahy späť k sťažovateľke ako objednávateľke; resp. iné okolnosti, ktoré osvedčujú, prípadne vylučujú deklarovanú existenciu materiálneho plnenia (pokiaľ sa stotožní „skutočný“ dodávateľ reklamných služieb a súčasne vedomý zmluvný alebo iný vzťah sťažovateľky s týmto dodávateľom, možno vysloviť záver o podvodnom konaní).

27. Kasačnému súdu sa tiež, vzhľadom na výšku plnenia, javí ako vhodné posúdiť účelnosť reklamy podľa kritérií obsiahnutých v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 8Sžfk/42/2018, podľa ktorého (okrem iného) je pri posudzovaní oprávnenosti daňových výdajov na reklamu nutné posúdiť vecnú súvislosť vynaložených nákladov na reklamu s možným zabezpečením, udrzaním, či zvýšením príjmov daňovníka, prípadne môže byť motivovaná snahou o minimalizáciu strát. Miera ovplyvnenia ľudského správania sa reklamou nie je exaktne merateľná, preto ako pomocné kritérium treba vždy preskúmať kauzu, t. j. bezprostredný hospodársky dôvod vynaloženia nákladov na reklamu (primerane 3Sžf/66/2007). Na základe uvedených kritérií nemožno vylúčiť ani neúspešnú reklamnú kampaň, resp. reklamnú kampaň, v súvislosti s ktorou sa dostavil iný, ako očakávaný, výsledok. Reklamná kampaň, resp. reklama ako taká, však musí byť minimálne spôsobilá privodiť žiadaný výsledok.

28. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 k § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že plne

úspešnej žalobkyni priznal úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj náhradu trov konania pred správnym súdom. (§ 175 ods. 1 S.s.p.). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 S.s.p.).

29. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 2:1 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok n i e j e prípustný.