

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/33/2019  
Identifikačné číslo spisu: 3018200205  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.06.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3018200205.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ) : FERRMONT, a. s., Trenčianska 1320/89, Púchov, IČO: 31 619 916, zastúpený : Advokátska kancelária JURIKA & KELTOŠ, s. r. o., so sídlom Mickiewiczova 2, Bratislava proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/68/2018-156 zo dňa 19. februára 2019, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jednomyseľne takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky mení rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/68/2018-156 zo dňa 19. februára 2019 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101039235/2018 zo dňa 25. mája 2018 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Sťažovateľovi priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde i kasačnom súde.

### Odôvodnenie

#### I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie február 2016 vydal Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) dňa 5.3.2018 rozhodnutie č. 100482136/2018 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane v sume 20.000,- eur, keď znížil nadmerný odpočet dane zo sumy 30.436,15 eur na sumu 10.436,15 eur. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím zo dňa 25.5.2018 č. 101039235/2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“)

rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

2. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že žalobca si uplatnil v predmetnom zdaňovacom období právo na odpočítanie dane v sume 20.000,- eur z dodávateľskej faktúry od spoločnosti ESES Company a. s. (ďalej aj „dodávateľ“) za zabezpečenie reklamnej služby v súvislosti s podujatím Business Golf Tour 2014 (ďalej len „BGT 2014“) v celkovej sume 120.000,- eur, spočívajúcej v prezentácii obchodného mena a loga žalobcu v pozícii hlavného reklamného partnera v reklamných spotoch odvysielaných viacerými televíznymi vysielateľmi, ďalej v prezentácii na billboardoch, bigboardoch, v časopisoch, iných tlačovinách a reklamných nosičoch.

3. Zástupca spoločnosti ESES Company a. s. v daňovom konaní tvrdil, že reklamnú kampaň pre žalobcu mala zabezpečiť subdodávateľská spoločnosť AMBRATRADE Slovakia s. r. o., pre ktorú ju mala zabezpečiť ďalšia spoločnosť EMIRAS s. r. o., no podľa žalovaného sa preukázalo, že išlo o umelo vykonštruovaný reťazec spoločností, ktoré v skutočnosti predmetnú reklamu nezabezpečovali. V skutočnosti celú reklamnú kampaň BGT 2014 zabezpečovala spoločnosť JK Media s. r. o., ktorá ju aj v mesiacoch január až september 2014 fakturovala spoločnosti ESES Company a. s., pričom na plagátoch, resp. odvysielaných spotoch v súvislosti s prezentovaným podujatím BGT 2014 sa okrem ďalších spoločností nachádzalo aj logo žalobcu ako hlavného reklamného partnera. Žalovaný uviedol, že za celé obdobie roka 2014 fakturoval skutočný dodávateľ reklamných služieb JK Media s. r. o. svojmu odberateľovi ESES Company a. s. služby spojené s prezentáciou podujatia BGT 2014 v celkovej sume 132.814,17 eura (z toho DPH v sume 22.135,69 eur), pričom spoločnosť ESES Company a. s. fakturovala odmenu za zabezpečenie reklamných služieb žalobcovi len za jeden mesiac (február 2014) sumu 120.000,- eur (z toho DPH 20.000,- eur). Z toho podľa žalovaného vyplýva, že skutočná (trhová) cena reklamy bola spoločnosťou ESES Company a. s. niekoľkonásobne umelo navýšená.

4. Žalovaný ďalej uviedol, že hoci podľa predloženej evidencie DPH za prvý štvrtrok 2014 spoločnosť ESES Company a. s. priznala v daňovom priznaní za toto obdobie daň v sume 20.000,- eur z dodávateľskej faktúry vystavenej žalobcovi, zároveň si však daňovú povinnosť znížila na vstupe uplatnením odpočítania dane v sume 19.500,- eur z faktúry od spoločnosti AMBRATRADE Slovakia s. r. o., ktorá reálne žiadnu reklamnú činnosť pre dodávateľa nevykonala. Spoločnosť ESES Company a. s. tak z priznanej DPH v sume 20.000,- eur odviedla reálne daň len v sume 236,95 eur, pričom 19.500,- eur si uplatnila neoprávnené. Podľa žalovaného došlo k podvodnému konaniu a k daňovému úniku zo strany žalobcovho dodávateľa, pričom posudzovaný zdaniteľný obchod, z ktorého si uplatnil odpočítanie dane žalobca, bol s týmto podvodným konaním dodávateľa spojený.

5. Žalovaný považoval za preukázané, že žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že jeho prijaté plnenia nebudú súčasťou podvodu, nakoľko si obstaral cenovo neprímerané reklamné služby (ktoré sú s najväčšou pravdepodobnosťou sponzorským darom) prostredníctvom nedôveryhodného dodávateľa ESES Company a. s., ktorého si dostatočne nepreveril, ani z verejne dostupných zdrojov, pričom aj zmluvu o reklame podpísal s neoprávnenou osobou. Žalobca teda podľa názoru žalovaného mohol a mal vedieť, že sa zúčastňuje na konaní poznačenom podvodom. Nemôže sa preto spoliehať na to, že preukázal reálnu existenciu plnenia a že formálne splnil všetky podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH.

## II. Konanie pred krajským súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“), ktorý po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 19.2.2019 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

7. V odôvodnení rozsudku sa krajský súd stotožnil so závermi žalovaného, že spoločnosť ESES

Company a. s. mala prospech z účasti na zneužití systému DPH v podobe neoprávneného daňového zvýhodnenia spočívajúceho v odpočte DPH, na ktorý by inak nemala nárok. Konštatoval, že skutočnosť vedúce k nepriznaniu odpočtu DPH žalobcovi sa týkali výlučne skutočnosťami na strane jeho dodávateľa, resp. subdodávateľov, ktorých činnosť žalobca nemohol žiadnym spôsobom ovplyvniť. Z toho podľa krajského súdu vyplýva, že žalobcovi nemožno klásť za vinu skutočnosť, ktoré správca dane vykonaným dokazovaním zistil u iného subjektu. Výnimkou je však prípad, ak by správca dane na základe objektívnych skutočností vyplývajúcich z vykonaných dôkazov dospel k záveru o vedomosti žalobcu o tom, že sa prijatím fakturovaného zdaniteľného plnenia podieľa na daňovom podvode alebo inom zneužívajúcom konaní, ktorého cieľom je dosiahnuť neoprávnenú daňovú výhodu.

8. Krajský súd poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ (C-354/03, C-355/03 Optigen Ltd., C-439/04, C-440/04 Axel Kittel) a uviedol, že skutočnosť zistené v daňovom konaní svedčia o vedomosti žalobcu, že sa prijatím plnenia fakturovaného spoločnosťou ESES Company, a.s. zúčastnil na neoprávnenom daňovom úniku, pre ktorý mu nebol uznaný nárok na odpočet DPH na vstupe. Poukázal na zistenia správcu dane, že žalobca uzavrel dňa 4.12.2013 zmluvu s dodávateľom, ktorú podpisoval ako predseda predstavenstva spoločnosti Z. C.. Ten však podľa údajov z obchodného registra bol z titulu uvedenej funkcie oprávnený zastupovať túto spoločnosť až od 20.5.2014, pričom ani udelené plnomocenstvo na zastupovanie zo dňa 1.1.2014 ho neoprávnilo na podpis zmluvy so žalobcom zo dňa 4.12.2013. Žalobca podľa krajského súdu nekonal s odbornou starostlivosťou, čo dokazuje aj fakt, že zmluvu uzatvoril so spoločnosťou, ktorá v tom čase nemala žiadne odporúčania a referencie v oblasti reklamy. V zhode so žalovaným konštatoval, že tento záver podporuje aj zmluvná úprava spôsobu platby za poskytované reklamné služby, podľa ktorej dodávateľ mohol odplatu fakturovať žalobcovi už vo februári 2014 bez toho, aby žalobca ako objednávateľ od neho vyžadoval informáciu o priebehu celej reklamnej kampane, keďže podľa zmluvy bol dodávateľ povinný predložiť hodnotiacu správu k reklame do 50 dní po jej skončení.

9. Vzhľadom na uvedené dospel krajský súd k totožnému záveru ako daňové orgány, že žalobca mohol vedieť o neoprávnenom daňovom úniku a jeho konanie je pokračovaním protiprávneho konania jeho dodávateľa, o ktorom mal žalobca preukázanú vedomosť. Námietka týkajúca sa tvrdeného nahodnotenia reklamných služieb nemá podľa krajského súdu podstatný vplyv na posúdenie podvodného charakteru uplatneného nároku na odpočítanie dane.

### III. Kasačná sťažnosť žalobcu

10. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“), označil ho za arbitrárny a zmätočný, založený na nesprávnom právnom posúdení veci. Preto ho navrhol zmeniť tak, že sa rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov zrušia a vec sa im vráti na ďalšie konanie.

11. Porušenie práva na spravodlivý proces sťažovateľ videl v tom, že krajský súd nekonal so správcou dane ako s účastníkom, aj keď sťažovateľ v správnej žalobe navrhol posúdiť aj zákonnosť ním vydaného prvostupňového rozhodnutia. Bez účasti správcu dane v konaní je rozsudok krajského súdu podľa názoru sťažovateľa nezákonný.

12. Sťažovateľ ďalej namietal, že právne posúdenie veci krajským súdom (podľa bodu 8 tohto rozsudku) postráda nielen základné logické súvislosti, ale žiadnym spôsobom nekorešponduje ani s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, na ktorú krajský súd poukázal. Sťažovateľ citoval z rozhodnutí Súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 zo dňa 6.7.2006 a z rozhodnutia C-255/02, pričom konštatoval, že v zmysle týchto rozhodnutí odmietnutie práva na priznanie odpočtu DPH je síce prípustné (a v rámci boja proti daňovým podvodom plne opodstatnené, čo sťažovateľ nespochybnil), avšak vždy len v

případe, ak je z objektívnych skutočností preukázané, že dotknutý platiteľ dane vedel alebo musel vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Tvrdil, že krajský súd v rozsudku neuviedol ani jednu takú objektívnu skutočnosť, na základe ktorej by bolo možné vyvodiť, že sťažovateľ vedel, alebo mohol vedieť, že cieľom jemu dodaných reklamných služieb je získanie daňovej výhody. Skutočnosti, na ktoré poukázal krajský súd, ani vo svetle spomenutej judikatúry nesvedčia ani o akejkolvek účasti sťažovateľa na neoprávnenom konaní.

13. Podľa sťažovateľa neobstoí názor krajského súdu o tom, že podpis zmluvy so zmluvným partnerom zastúpeným osobou, ktorá sa oficiálne stala osobou oprávnenou konať za zmluvného partnera (ESES Company a. s.), ktorý v tom čase nemal žiadne odporúčania a referencie v oblasti reklamy, čo mala podporovať aj zmluvná úprava spôsobu platby za poskytované reklamné služby, sú takými skutočnosťami, ktoré preukazujú možnú vedomosť sťažovateľa o protiprávnom konaní. Sťažovateľ podotkol, že zmluvu podpísal v decembri 2013 za dodávateľa Z. C., ktorý bol od 1.1.2014 splnomocnený na konanie za spoločnosť ESES Company a. s. a následne bol menovaný aj do funkcie štatutárneho zástupcu spoločnosti. Je teda zjavné, že v čase podpisu zmluvy vybavoval záležitosti za spoločnosť. Otázka samotného formálneho podpisu zmluvy, ktorá bola riadne a včas v celom rozsahu splnená a záväzky z nej boli fakticky naplnené, pričom k jej uzatvoreniu žiaden právny predpis nestanovuje písomnú formu, je vo vzťahu k vyhodnoteniu nožnej vedomosti žalobcu o protiprávnom konaní spoločnosti ESES Company a. s. absolútne bezpredmetná a nemá žiadnu dôkaznú hodnotu.

14. Sťažovateľ ďalej uviedol, že ak aj podnikateľský subjekt je nováčik na trhu v akejkolvek oblasti podnikania, toto ho v žiadnom prípade nemôže diskvalifikovať, resp. robiť z neho neseriózneho obchodného partnera podozrivého zo snahy o podvodné konanie. Sťažovateľ tiež poukázal na to, že ak by správca dane vykonal navrhované dôkazy - výsluchy Ing. Q. F. a Ing. A. Q., zistil by, že spoločnosť ESES Company a. s. bola sťažovateľovi odporučená jeho obchodnými partnermi a práve na základe týchto odporúčaní sťažovateľ kontaktoval Z.B. C. a objednal si reklamné služby práve prostredníctvom tejto spoločnosti.

15. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom krajského súdu, že neprijal všetky potrebné opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na protiprávnom konaní, a poukázal na to, že nikde v odôvodnení rozsudku krajský súd neuviedol, aké konkrétne opatrenia mal sťažovateľ prijať, aby sa uistil, že predmetná obchodná transakcia nebude viesť k jeho účasti na protiprávnom konaní, aby mu nebolo odopreté právo na odpočet DPH.

16. Sťažovateľ označil rozsudok za arbitrárny, zmätočný a nepreskúmateľný, pretože krajský súd sa zrozumiteľne nevysporiadal s tým, ako mohli skutkové okolnosti týkajúce sa podpisu zmluvy, výberu zmluvného partnera a zmluvných podmienok ovplyvniť jeho vedomosť alebo nevedomosť o protizákonnom konaní zmluvného partnera. Mal za to, že absentuje akýkoľvek motív účasti sťažovateľa na protiprávnom konaní, ktorý len zaplatil dohodnutú cenu za jemu riadne dodané reklamné služby bez toho, aby mal z tejto obchodnej transakcie akúkoľvek inú neoprávnenú výhodu.

17. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

#### IV. Právne závery kasačného súdu

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

19. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu najprv posúdiť, či bolo

povinnosťou krajského súdu konať pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného aj so správcom dane ako s účastníkom súdneho konania s ohľadom na to, že sťažovateľ v správnej žalobe navrhol posúdiť zákonnosť i prvostupňového rozhodnutia. K tejto otázke senát kasačného súdu uvádza, že okruh účastníkov konania pred správnym súdom vymedzuje zákon, ktorý stanovuje, že sú nimi žalobca a ostatní účastníci administratívneho konania, ich nerozluční spoločníci, ďalej žalovaný a nakoniec tí, ktorých za účastníkov označuje zákon (§ 32 ods. 1, 2, 3 S. s. p.). Žalovaným je podľa zákona orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku (§ 180 ods. 1 S.s.p.), v danom prípade Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, ktoré v odvolacom daňovom konaní preskúmalo prvostupňové rozhodnutie správcu dane a toto rozhodnutie potvrdilo. Správca dane nemal v odvolacom daňovom konaní postavenie orgánu verejnej správy, ktorý vydal skoršie záväzné rozhodnutie, z ktorého by bol žalovaný v odvolacom daňovom konaní povinný vychádzať. Práve naopak, žalovaný je vo vzťahu k správcovi dane nadriadeným orgánom, ktorý je oprávnený i povinný v odvolacom konaní revidovať jeho závery, ak sú v rozpore so zákonom. Preto správcovi dane postavenie účastníka súdneho správneho konania v zmysle § 27 ods. 1 v nadväznosti na § 32 ods. 3 písm. c/ S.s.p. nepatriło, bez ohľadu na to, či žalobca v správnej žalobe smerujúcej proti druhostupňovému rozhodnutiu žalovaného navrhne preskúmať a zrušiť i prvostupňové rozhodnutie.

20. Pokiaľ ide o namietané nesprávne právne posúdenie veci, ktoré sťažovateľ opiera o judikatúru Súdneho dvora EÚ (najmä rozhodnutie v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 zo dňa 6.7.2006 Axel Kittel a rozhodnutie C-255/02 zo dňa 21.2.2006 Halifax plc. a i.) a jej nesprávnu aplikáciu na prejednávany prípad v súvislosti s preukázaním účasti sťažovateľa na protiprávnom konaní (nedovolenom daňovom úniku) jeho dodávateľa, kasačný súd pripomína, že ak daňový subjekt preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môže orgán finančnej správy neuznať uplatnené právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle spomenutej judikatúry Súdneho dvora prelomuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností, podliehajúcich spoločnému systému DPH (napr. rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017, bod 28). V prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (najmä v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku) je dôkazné bremeno na správcovi dane.

21. Zo skutkových zistení správcu dane vyplýva, že zmluvou zo dňa 4.12.2013 si sťažovateľ objednal u dodávateľa ESES Company a. s. reklamné služby spočívajúce v prezentácii obchodného mena a loga sťažovateľa v pozícii hlavného reklamného partnera podujatia BGT 2014 v médiách uvedených v zmluve o zabezpečení reklamných služieb. Daňové orgány nespochybnili, že tieto služby boli poskytnuté k spokojnosti sťažovateľa. Konštatovali však, že služby boli cenovo nadhodnotené, čo sťažovateľ v správnej žalobe spochybňoval, krajský súd sa však tejto otázke bližšie nevenoval, pričom konštatoval, že nadhodnotenie ceny nemá vplyv na posúdenie podvodného charakteru uplatneného nároku na odpočítania DPH.

22. Za protiprávne považoval krajský súd zneužitie systému DPH vo forme neoprávneného odpočítania dane na vstupe zo strany žalobcovho dodávateľa ESES Company a. s. z faktúry za reklamné služby pre sťažovateľa, ktoré mal dodávateľ zabezpečiť prostredníctvom subdodávateľa - spoločnosti AMBRATRADE Slovakia s. r. o. Protiprávnosť videl krajský súd (v zhode so žalovaným) v tom, že podľa zistení správcu dane išlo o umelo vytvorený obchodný reťazec, v rámci ktorého nedošlo k zabezpečeniu reklamy pre sťažovateľa, pretože reálne reklamu zabezpečila spoločnosť JK Media s. r. o, a to pre celé podujatie BGT 2014, nielen pre sťažovateľa, ktorý bol len partnerom (sponzorom) podujatia. Sťažovateľ mal podľa krajského súdu na tomto protiprávnom daňovom úniku u dodávateľa účasť, pretože nekonal s odbornou starostlivosťou, keď zmluvu o reklamnej činnosti uzavrel s uvedeným dodávateľom, ktorý nemal žiadne odporúčania a referencie v oblasti reklamy, ďalej že zmluvu za dodávateľa podpísal Z. C. ako predseda predstavenstva tejto spoločnosti, hoci v tom čase ešte nemal oprávnenie konať za spoločnosť a napokon že odplatu za celú reklamnú činnosť vo výške 120.000,- eur

(vrátane DPH) sťažovateľ celú zaplatil vopred, teda pred poskytnutím služby.

23. Krajský súd dôvodne poukazoval na judikatúru Súdneho dvora (v bode 33 svojho rozsudku), pokiaľ konštatoval, že právo na odpočet DPH nie je dotknuté tým, že v reťazci dodávok, ktoré predchádzali alebo nasledovali po posudzovanom plnení, došlo k podvodu na dani, okrem prípadov, keď daňový subjekt uplatňujúci odpočítanie dane vedel alebo vzhľadom na okolnosti mohol vedieť o takomto podvodnom konaní. Kasačný súd je však toho názoru, že výkladové pravidlá spoločnej úpravy DPH stanovené touto judikatúrou krajský súd nesprávne aplikoval na prejednávany prípad.

24. Je treba znova zdôrazniť, že podľa nesporných skutkových zistení sťažovateľ od svojho dodávateľa prijal služby, ktoré si objednal a za ktoré zaplatil dohodnutú odmenu, čo akceptoval vo svojom rozsudku i krajský súd. Kasačný súd nijako nespochybňuje v konaní vyslovené závery, že sťažovateľov dodávateľ sa dopustil protiprávneho konania v súvislosti s uplatnením odpočítania dane na vstupe z faktúry od deklarovaného subdodávateľa AMBRATRADE Slovakia s. r. o. za reklamné služby, ktoré sa podľa zistení správcu dane neuskutočnili, ani predstieraný (podvodný) reťazec dodávateľov predchádzajúcich tejto spoločnosti. Je však toho názoru, že skutočnosti, z ktorých krajský súd (i daňové orgány) odvodzuje účasť sťažovateľa (vedomú či nevedomú) na tomto protiprávnom konaní dodávateľa, nie sú dostatočným podkladom pre vyslovené závery a z tohto hľadiska vychádza rozsudok krajského súdu z nesprávneho právneho posúdenia veci.

25. Kasačný súd je toho názoru, že nedostatok referencií a skúseností sťažovateľovho dodávateľa z oblasti reklamy niet za daných okolností dôvodu považovať za dôkaz o neobozretnosti sťažovateľa pri vstupe do obchodnej transakcie. Napokon sťažovateľ s tvrdenou neskúsenosťou dodávateľa nesúhlasil a v konaní doložil zmluvy o reklamnej činnosti, ktoré dodávateľ v relevantnom čase uzatvoril s inými (dôveryhodnými) subjektami. Kasačný súd podotýka, že irelevantnosť týchto zmlúv krajský súd zrozumiteľne nezdôvodnil.

26. Taktiež podpis zmluvy o reklamnej činnosti za dodávateľa osobou, ktorá nadobudla oprávnenie konať za spoločnosť až dodatočne (od 1.1.2014 ako splnomocnený zástupca, od 20.5.2014 ako predseda predstavenstva), po uzavretí zmluvy, s ohľadom na nespochybnené plnenie zo zmluvy rovnako nepreukazuje zanedbanie obozretnosti zo strany sťažovateľa, ktoré by mohlo viesť k oprávnenosti záveru o jeho vedomej či nevedomej účasti na podvodnom konaní zo strany dodávateľa.

27. Zo skutkových zistení, ktoré podľa názoru kasačného súdu ukazujú na neobvyklosť správania sťažovateľa pri vstupe do obchodného vzťahu s dodávateľom a mohli by indikovať jeho priamu a vedomú účasť na nedovolenom daňovom úniku, je treba vyzdvihnúť zmluvnú úpravu povinnosti sťažovateľa zaplatiť dodávateľovi celú odplatu za poskytnutie služby vopred. To je počínanie skutočne neštandardné, ale samo o sebe a ani v spojení s vyššie opísanými skutkovými zisteniami nepreukazuje správnosť záveru krajského súdu, že konanie sťažovateľa bolo v podstate akýmsi pokračovaním protiprávnej činnosti jeho dodávateľa.

28. Kasačný súd v tejto súvislosti dáva do pozornosti, že žalovaný v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia naznačoval výrazné nadhodnotenie odplaty za reklamnú činnosť oproti reálnej hodnote tohto plnenia. Žalobným námietkam sťažovateľa proti týmto náznakom však krajský súd nevenoval pozornosť a za základ pre svoj záver o preukázaní účasti sťažovateľa na podvodnom konaní jeho dodávateľa vzal skutočnosti, z ktorých logicky takýto záver pri hodnotení dôkazov vyvodiť nemožno. Značné a ničím nevysvetlené nadhodnotenie ceny reklamných služieb a tým aj zvýšenie dane na vstupe uplatnenej na odpočítanie by pritom bolo možné považovať za ďalšiu indíciu nasvedčujúcu úmyslu sťažovateľa o nedovolené získanie daňového zvýhodnenia. Týmto smerom sa však úvahy a dôkazná iniciatíva žalovaného (a už vôbec nie krajského súdu) neuberali.

29. Fiktívny reťazec spoločností predchádzajúcich spoločnosti ESES Company a. s., z ktorého reklamné služby pre sťažovateľa zjavne nevzišli, je zaiste dôvodom pre nepriznanie odpočítania dane na vstupe u spoločnosti ESES Company a. s. Za zistených okolností to však nestačí pre nepriznanie tohto práva u

sťažovateľa, ani so zreteľom na okolnosti, ktoré podľa krajského súdu svedčia o jeho neobozretnosti pri vstupe do obchodného vzťahu s dodávateľom.

30. Kasačný súd dodáva, že nie je povinnosťou daňového subjektu postupovať pri výbere zmluvného partnera najefektívnejšie ako je to možné, ani si vybrať cenovo najvýhodnejšiu ponuku. Ak však daňový subjekt koná pri uzatváraní obchodu spôsobom, ktorý v bežných trhových podmienkach nemá ekonomické opodstatnenie a zjavne smeruje len k získaniu práva na odpočítanie dane, alebo sa vymyká rozumne očakávanému správaniu obozretného podnikateľa postupujúceho s odbornou starostlivosťou, možno mu v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku a spomenutej judikatúry Súdneho dvora interpretujúcej Smernicu Rady 2006/112/ES o DPH odoprieť uplatnené právo na odpočítanie dane pri takýchto obchodoch.

31. Vzhľadom na to, že otázku preukázania účasti sťažovateľa na protiprávnom konaní jeho dodávateľa vyhodnotil krajský súd po právnej stránke nesprávne ako dôvod pre nepriznanie práva na odpočítanie dane, a s prihliadnutím na skutočnosť, že dôvody nesprávnosti právnych záverov krajského súdu platia i pre rozhodnutie žalovaného, postupoval kasačný súd podľa § 462 ods. 2 a zmenil rozhodnutie krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom bude právnym názorom kasačného súdu viazaný.

32. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. a vzhľadom na úspech sťažovateľa v kasačnom konaní priznal mu úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní i v konaní na krajskom súde, v zmysle § 467 ods. 2 S.s.p. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 S.s.p.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.