

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/100/2020
Identifikačné číslo spisu: 1017201359
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:1017201359.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členiek senátu JUDr. Eriky Šobichovej a JUDr. Kataríny Benczovej v právnej veci žalobcu: AUTO GAMES Slovakia, s.r.o., so sídlom 29. augusta 36/A, 811 09 Bratislava, IČO: 36 726 435, zast. spol. Benkóczki, Baláž - advokáti, s.r.o., so sídlom 29. augusta 36A, 811 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101310672/2017 z 13. júna 2017 o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/113/2017-92 z 27. augusta 2020, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/113/2017-92 z 27. augusta 2020 mení tak, že rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 101310672/2017 z 13. júna 2017 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Žalobcovi priznáva právo na náhradu trov kasačného konania, ako aj na náhradu trov konania pred správnym súdom.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 6S/113/2017-92 z 27. augusta 2020 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 žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101310672/2017 z 13. júna 2017, ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Bratislava č. 100399887/2017 zo 6. marca 2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2014 v sume 14.000 Eur.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd, po tom, čo zhrnul účel a zásady daňového konania (body 47. - 49. napadnutého rozsudku) skonštatoval, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Žalobca vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal, že služby, fakturované so všeobecným predmetom fakturácie (faktúra č.

FO140048 zo 17. septembra 2014) ako „na základe zmluvy o propagácii a reklame zo dňa 02.09.2014“, boli žalobcovi ako odberateľovi reálne dodané a že boli dodané zo strany dodávateľa CPR Holding, s.r.o., čím nedošlo k splneniu podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). To znamená, že dodávateľovi CPR Holding, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť, pretože nebolo preukázané, že žalobcovi dodal služby tak, ako boli deklarovane na spornej faktúre, a teda nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, keďže fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodané služby.

3. V pokračovaní odôvodnenia správny súd skonštatoval, aké konkrétne dôkazy žalobca v daňovom konaní predložil (bod 51. napadnutého rozsudku) a uzavrel, že aj podľa jeho názoru žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal zabezpečenie služieb vyfakturovaných spoločnosťou CPR Holding, s.r.o., a to v rozsahu, v akom sa táto spoločnosť na zabezpečenie reklamných služieb zmluvne zaviazala. Správny súd uviedol, že nerozporuje, že zabezpečenie služieb vyplývajúcich zo zmluvy o propagácii a reklame mohla spoločnosť CPR Holding, s.r.o. uskutočniť subdodávateľsky, avšak v kontexte zistení v priebehu daňového konania (v kontexte čoho správny súd odkázal na body 27. - 32 a 54 napadnutého rozsudku) a s nimi súvisiacich opodstatnených pochybností správcu dane o existencii fakturovaného plnenia, mal správny súd za to, že žalobca sa v prejednávacom prípade dostal do dôkaznej núdze, ktorej následky musí sám znášať. Správny súd zdôraznil, že z odôvodnenia rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov nevyplýva spochybnenie existencie samotného podujatia „Queen of Golf 2014“, avšak z vykonaného rozsiahleho preverovania správcou dane bola správne spochybnená existencia plnenia zo strany spoločnosti CPR Holding, s.r.o. tak, ako bolo dohodnuté v zmluve o propagácii. Správny súd tiež uviedol, že ak žalobca tvrdil, že činnosť jeho dodávateľa CPR Holding, s.r.o. spočívala len v zabezpečení reklamných služieb, aj vzhľadom na výšku odmeny (70.000 Eur bez DPH mesačne po dobu 3 mesiacov) bolo jeho povinnosťou vykonávanie tejto činnosti preukázať, čo sa však nestalo. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. V bežnom obchodnom styku samozrejme nie je nutné požadovať od svojho dodávateľa dôkazy o vykonaní určitej služby, ale ak z takého obchodu vznikne podnikateľskému subjektu právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe a tento subjekt toto právo využije, je jeho povinnosťou byť pri takom obchode viac obozretný a predvídavý, aby sa v prípadnej daňovej kontrole, resp. daňovom konaní, nedostal do dôkaznej núdze. Pokiaľ žalobca namietal nepreverovanie, resp. spochybňovanie dodávateľov spoločnosti Omatikai Consult s.r.o., a to spoločnosti DL Media House s.r.o. (predtým Prebuild s.r.o.) a jej dodávateľa spoločnosti laser LIVE s.r.o., správny súd poukázal na to, že daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím (v kontexte čoho správny súd odkázal na bod 28. napadnutého rozsudku). Preto nebolo povinnosťou správcu dane preverovať ďalšie spoločnosti podieľajúce sa na zabezpečovaní reklamnej kampane týkajúcej sa podujatia „Queen of Golf 2014“, pokiaľ jeho doterajšie zistenia v kontexte s dôkazmi predloženými žalobcom postačovali na nepochybné vyslovenie záveru o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu.

4. Správny súd tiež uviedol, že v rozsudku vo veci Mahagében (C-80/11 a C-142/11) súdny dvor v prvom rade pripomenul boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ktorý je uznaný a podporovaný Smernicou Rady 2006/112/ES. Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V predmetnej veci položené prejudiciálne otázky vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112/ES. V prejednávanej právnej veci však nebolo preukázané, že by sa zdaniteľné plnenie podľa Článku II zmluvy o propagácii vôbec uskutočnilo. Konkrétne žalobca nepredložil žiaden dôkaz o uskutočnení plnenia podľa bodu 1 písm. a), teda prezentácii obchodného mena a loga Objednávateľa v pozícii HP podujatia v reklamných spotoch odvysielaných v ZÁPADOSLOVENSKEJ TELEVÍZII, TV SEE&GO (obrazová prezentácia), ďalej žalobca nepredložil žiaden dôkaz o uskutočnení plnenia podľa bodu 1 písm. e), teda možnosť umiestnenia reklamného materiálu HP do tašiek pre hostí, ďalej žalobca nepredložil žiaden dôkaz o uskutočnení plnenia podľa bodu 1 písm. g), teda prezentácii obchodného mena a loga Objednávateľa v pozícii HP na určených webových stránkach, žiadne screen shooty ani iné dôkazy o

tom, že na uvedených web stránkach skutočne došlo k realizácii. Vzhľadom na výšku ceny stanovenú v Článku IV. zmluvy o propagácii a reklame, teda 210 000,- eur bez DPH rozdelenú na 3 obdobia vyvoláva absencia dôkazov o vykonanom plnení zo zmluvy dôvodnú pochybnosť o ich existencii. V danom prípade nemožno hovoriť o nezákonnom prenesení dôkazného bremena na žalobcu. V danom prípade totiž nielenže nebolo preukázané dodanie služieb od dodávateľa CPR Holding, s.r.o., ale dodanie plnenia vôbec. Správny súd prisvedčil žalovanému, že doklady, ktoré založil žalobca do spisu, ako kópie stránok z časopisov, dvd a účtovné doklady nie sú dostačujúce. Nebola teda splnená jedna z podmienok, za ktorých došlo k položeniu prejudiciálnej otázky vo veci Mahagében. Podľa názoru správneho súdu správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodu deklarovaného spornou faktúrou, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, medzi ktorými boli aj svedecké výpovede osôb zúčastnených na zabezpečovaní plnenia pre žalobcu, z ktorých výpovedí vyvstali opodstatnené pochybnosti o reálnosti plnenia fakturovaného žalobcovi jeho dodávateľom, a to spoločnosťou CPR Holding, s.r.o.. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúca pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca 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 o DPH. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňového subjektu zúčastneného na kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

5. Správny súd uzavrel, že žalovaný ako odvolací správny orgán sa v rámci odvolacieho konania proti rozhodnutiu správcu dane zaoberal vecou komplexne a v súlade so zásadami vyjadrenými v daňovom poriadku. V napadnutých rozhodnutiach žalovaného a správcu dane bol dostatočným spôsobom opísaný skutkový stav vyplývajúci z vykonaného dokazovania správcou dane, podľa ktorého nebolo preukázané splnenie podmienok na odpočítanie dane. Správny súd bol názoru, že rozhodnutia správnych orgánov spĺňajú všetky atribúty zákonnosti.

6. O nároku na náhradu trov konania rozhodoval správny súd podľa § 168 v spojení s § 175 ods. 1 S.s.p., avšak vo veci úspešnému žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil, ide o orgán štátnej správy, a preto mu ich náhradu nepriznal.

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

8. Sťažovateľ v odôvodnení kasačnej sťažnosti uviedol, že napadnutý rozsudok je z veľkej časti arbitrárny a nepreskúmateľný. Správny súd svoje rozhodnutie odôvodnil v rozpore s obsahom administratívneho spisu a dokladmi a dôkazmi, ktoré sťažovateľ v pozícii kontrolovaného daňového subjektu daňovému úradu v rámci kontroly a vyrubovacieho konania doložil, čím následne nesprávne právne posúdil celú vec, keď chybné vyhodnotil, že sťažovateľ sa v prejednávanej veci dostal do dôkaznej núdze, ktorej následky musí sám znášať a nesplnil si povinnosť predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Sťažovateľ poukázal na relevantnú časť odôvodnenia napadnutého rozsudku správneho súdu (body 50. - 55. napadnutého rozsudku), z ktorej sa zameral na konštatovanie, cit.: „Žiaden dôkaz o uskutočnení plnenia podľa bodu 1 písm. a), teda prezentácií obchodného mena a loga Objednávateľa v pozícii HP podujatia v reklamných spotoch odvysielaných v ZÁPADOSLOVENSKEJ TELEVÍZII, TV SEE&GO (obrazová prezentácia), ďalej žalobca nepredložil žiaden dôkaz o uskutočnení plnenia podľa bodu 1 písm. e), teda možnosť umiestnenia reklamného materiálu HP do tašiek pre hostí, ďalej žalobca nepredložil žiaden dôkaz o uskutočnení plnenia podľa bodu 1 písm. g), teda prezentácií obchodného mena a loga Objednávateľa v pozícii HP na určených

webových stránkach, žiadne screenshoty ani iné dôkazy o tom, že na uvedených web stránkach skutočne došlo k realizácii.“ K uvedenému sťažovateľ poukázal na obsah administratívneho spisu, ktorého zaznamenanou súčasťou (Oznámenie 9104403/5/20956499/2015 z 8. októbra 2015) sú doklady ako aj fotodokumentácia, z ktorej je zrejme, že zo strany dodávateľskej spoločnosti došlo k naplneniu Zmluvy, ktorú účastníci medzi sebou uzavreli, a to najmä kópie printových médií s reklamou daňového subjektu, prezentáciu daňového subjektu na LED obrazovkách, prezentáciu daňového subjektu na reklamných plochách umiestnených v prostriedkoch MHD, videozáznamy a fotodokumentáciu z golfového turnaja, ktorý sa konal v areáli hotelu Partizán na Táloch s umiestnením a prezentáciou loga a obchodného mena spoločnosti, a to všetko v súlade so Zmluvou, ktorú daňový subjekt uzavrel so spoločnosťou CPR Holding s.r.o. Nie je zrejme, akým spôsobom malo byť súdu, resp. daňovému úradu dokladané „umiestnenie reklamného materiálu HP do tašiek pre hostí“, ale v rámci daňovej kontroly bol ako svedok vypočutý Y. S., konateľ dodávateľskej spoločnosti, ktorý bol osobne prítomný na podujatiach, ktoré sa v rámci kampane organizovali, a ktorý dodanie služieb pre daňový subjekt potvrdil správcovi dane pri jeho výsluchu. V neposlednom rade daňový subjekt doložil správcovi dane videozáznamy z ktorých je zrejme dojednaná propagácia daňového subjektu, taktiež odovzdávanie tašiek s materiálmi hosťom, umiestnenie reklamných bannerov a ďalšia forma propagácie. Na týchto videozáznamoch, ktoré boli okrem iného odvysielané ZÁPADOSLOVENSKEJ TELEVÍZII, TV SEE&GO je zachytený priamo p. S., ktorý sa k danej akcii vyjadruje. Uvedené podujatie je dostupné aj na stránkach portálu www.youtube.com - . Všetky uvedené skutočnosti boli daňovému úradu doložené na digitálnom nosiči. Je zrejme, že ani správca dane, ani správny súd sa doloženými dôkazmi vôbec nezaoberali a neskúmali ich, v opačnom prípade by nemohli dospieť k záverom, ktoré sú obsahom napadnutého rozhodnutia. Sťažovateľ ďalej uviedol, že orgány verejnej moci sú z úradnej povinnosti povinné konať v súlade s ústavou a zákonnými normami. Nie je v možnostiach daňového subjektu prinútiť orgány verejnej moci (daňový úrad, súdy), aby dôkladne skúmali ním predložené dôkazy. Pokiaľ správny súd v bode 54. napadnutého rozsudku konštatuje, že cit.: „Súd prisvedčil žalovanému, že doklady, ktoré založil žalobca do spisu, ako kópie stránok z časopisov, dvd a účtovné doklady nie sú dostačujúce“; je zrejme, že vôbec, obdobne ako daňový úrad, neskúmal predložené dôkazy.

9. V pokračovaní kasačnej sťažnosti (bod 10. a 11. kasačnej sťažnosti) sťažovateľ zhodne ako v žalobe (bod 13. a 16. žaloby) zo svojej perspektívy zopakoval a zhrnul skutočnosti, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného v rámci daňovej kontroly a následného dokazovania vo vyrubovacom konaní a uzavrel, že pokiaľ teda žalovaný, resp. správca dane mu vyčítajú, resp. pripisujú na jeho ťarchu, skutočnosť, že nedostatočne preukázal, že jednotlivé (čiastkové) služby propagácie, reklamy a marketingu neboli dodané spoločnosťou CPR Holding s.r.o., ich argumentácie je zjavne nesprávna, nepokrýva skutkový stav a účelovo znevýhodňuje postavenie žalobcu, keď spoločnosť CPR Holding s.r.o. mala tieto služby zabezpečiť, nie ich priamo dodať. Túto skutočnosť nesprávne právne vyhodnotil aj správny súd (sťažovateľ bližšie poukázal na body 33. a 34. napadnutého žaloby).

10. Sťažovateľ uzavrel, že počas celého konania aktívne predkladal dôkazy o svojich tvrdeniach, ktoré daňový úrad neskúmal a ignoroval, resp. sa s nimi oboznámil len povrchno, pričom sťažovateľ ďalej navrhoval vykonanie dôkazov, ktoré daňový úrad odmietal vykonať. Právne závery správneho súdu sú zjavne formalizované, generalizované a zrejme automaticky preberané z iných konaní bez akéhokoľvek záujmu o skutočné preskúmanie a individualizáciu prejednávaneho prípadu a nároku daňového subjektu. Názorová predpojatosť správneho súdu je zrejme už z nedostatku pozornosti, ktorú správny súd danej veci venoval, z neochoty súdu náležite preskúmať postup daňového úradu, zo zjavnej ignorácie správneho súdu voči lapsusom, ktorých sa daňový úrad v rámci daňovej kontroly dopustil, z odmietnutia námietok smerujúcich k nechote daňového úradu vykonávať relevantné dôkazy a podobne. Právne posúdenie otázky kto a v akom rozsahu znáša dôkazné bremeno v danom konaní je nesprávne a jednostranné. Z obsahu administratívneho spisu je zrejme, že sťažovateľ svoj nárok oprel o celý rad doložených dôkazov, tie však neboli zo strany dotknutých orgánov náležite preskúmané a vyhodnotené, z čoho následne pramení nesprávne právne vyhodnotenie celej veci. Povinnosť sťažovateľa ako daňového subjektu uniesť dôkazné bremeno má svoje jasne stanovené hranice, pričom v danom prípade bol daňový subjekt zaťažený neúmerným dôkazným bremenom, pričom súčasne mu bolo odňaté právo na vykonanie a doplnenie dokazovania daňovým úradom v potrebnom rozsahu. Pokiaľ mal daňový úrad

pochybnosti o rozsahu plnenia, resp. o subjekte, ktorý mal takéto plnenie sťažovateľovi poskytnúť, nestačí, aby daňový úrad tieto svoje pochybnosti iba pomenoval, ale je nutné aby v danom rozsahu aj preukázal opodstatnenosť takýchto pochyb. V tomto smere, hoci na uvedené skutočnosti žalobca poukazoval aj v správnej žalobe, sa správny súd dôkazným bremenom daňového úradu vôbec nezaoberal, a tieto námietky sťažovateľa ignoroval.

11. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že správny súd vychádzal zo skutkovej pravdy daného prípadu a skutkový stav posúdil správne. Žalovaný bližšie odkázal na odôvodnenie svojho preskúmaného rozhodnutia a vyjadrenie k žalobe z 8. marca 2018 (č. l. 50-55). Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol.

12. 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 28. apríla 2021 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

13. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie mu 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.

14. 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.

15. Kasačný súd úvodom uvádza, že 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).

16. Uvedené interpretačné kritérium posudzovania vzniku nároku na odpočet DPH prevzal kasačný súd do svojej rozhodovacej činnosti - vid'. aj rozhodnutia vo veciach vedených pod sp. zn. 8Sžfk/45/2020, sp. zn. 8Sžfk/55/2020, sp. zn. 8Sžfk/70/2020, sp. zn. 8Sžfk/5/2020, prípadne sp. zn. 8Sžfk/40/2020.

17. Zásadnou otázkou rozhodujúcou pre správne právne posúdenie sťažovateľom uplatneného nároku na odpočet DPH bolo aj správne posúdenie existencie materiálneho plnenia, t. j. existencia deklarovaných reklamných služieb. V tomto smere kasačný súd poukazuje na to, že žalovaný skúmal existenciu materiálneho plnenia len zo strany dodávateľov sťažovateľa (vid'. odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia žalovaného str. 14, tretí odsek), skutočnosťou, či sťažovateľ materiálnym plnením disponuje, sa meritórne nezaoberal. Súčasne správny súd mal za to, že v predmetnej veci nielenže nebolo preukázané dodanie služieb od dodávateľa CPR Holding, s.r.o., ale dodanie plnenia vôbec, keď správny súd prisvedčil žalovanému, že doklady, ktoré sťažovateľ založil do spisu, ako kópie stránok z časopisov, dvd a účtovné doklady nie sú dostačujúce.

18. Kasačný súd sa s týmto záverom správneho súdu a žalovaného nestotožňuje. Súčasťou spisového materiálu žalovaného sú početné farebné (čitateľné) ftk. relevantných častí rôznych tlačovín, z ktorých vyplýva poskytnutie reklamných služieb tak, ako to deklaruje sťažovateľ. Súčasťou spisového materiálu žalovaného je tiež dvd, obsahom ktorého je promo materiál, grafika a tiež početné fotografie a záznamy reklamných plôch, kde je prezentovaný sťažovateľ tak, ako to deklaruje. Súčasťou sú tiež mediálne výstupy a vyhodnotenie kampaní, kde sú okrem iného aj správnym súdom vytykané „screen shooty ani iné dôkazy o tom, že na uvedených web stránkach skutočne došlo k realizácii“. Je evidentné, že správny súd sa náležite s predmetnými materiálmi neoboznámil.

19. Z predložených listinných a elektronických dôkazov zachytávajúcich predmet plnenia je evidentné, že sťažovateľ dôvodne deklaruje, že materiálnym plnením v rozsahu povinností podľa Článku II zmluvy o propagácii disponuje. Kasačný súd nevyklučuje, že sťažovateľom predložené dôkazy je možné spochybníť, avšak žalovaný tieto nespochybnuje z pohľadu ich materiálnej existencie, ale z pohľadu ich dodania konkrétnym daňovým subjektom (CPR Holding s.r.o.). Správny súd v rozpore s obsahom administratívneho spisu žalovaného a v rozpore s pozíciou žalovaného v spore, vyhodnotil absenciu materiálneho plnenia z pohľadu sťažovateľa. V tomto kontexte je evidentné, že správny súd nevykonal, prípadne vykonal nedôsledne dokazovanie oboznámením administratívneho spisu žalovaného, keď dospel k prekvapivému záveru o neexistencii materiálneho plnenia, ktorý je vo faktickom rozpore s obsahom administratívneho spisu žalovaného.

20. Kasačný súd sa osobitne zamerl na časť odôvodnenia napadnutého rozsudku správneho súdu (bod 51.), ktorý uviedol, cit.: „Žalobca predložil počas daňovej kontroly dodávateľskú faktúru, zmluvu o propagácii a reklame zo dňa 02.09.2014, kópie titulných stránok časopisov a reklamných bannerov, DVD nosič a rovnako správcom dane zabezpečenú faktúru vystavenú spoločnosťou Omatikai consult, s.r.o. (faktúra č. 2014114 zo dňa 17.09.2014 za „sprostredkovanie reklamy na akciu Queen of Golf, grafické práce, marketingové materiály a inzercia“) pre spoločnosť CPR Holding, s.r.o. Predloženie uvedených listín, dokladov a dôkazov však správca dane nepovažoval za dostatočné na preukázanie, že spoločnosť CPR Holding, s.r.o. dodala žalobcovi služby reklamy vyplývajúce zo spornej faktúry. Súd súhlasí so žalobcom, že zo zmluvy o propagácii a reklame (čl. I) vyplýva jej predmet, ktorým je zabezpečenie propagácie a reklamy žalobcu ako hlavného partnera zo strany dodávateľa (spoločnosti CPR Holding, s.r.o.) pri spoločnej propagácii projektu „QUEEN of GOLF 2014“ uskutočnenom v mesiacoch september, október a november 2014. Zároveň však z čl. II zmluvy vyplýva rozsah povinností dodávateľa pri zabezpečovaní predmetu zmluvy, ktorý zahŕňa prezentáciu obchodného mena a loga žalobcu v pozícii hlavného partnera v reklamných spotoch odvysielaných v Západoslovenskej televízii, TV SEE&GO a na LED obrazovkách DPP MEDIA (obrazová prezentácia), prezentáciu obchodného mena a loga žalobcu v magazínoch WomanMan, GOLFREPORT, ONE, GOLF&STYLE, MILLIARD SUN, EXCLUSIVE, EXCLUSIVECAR, ST City, ďalej prezentáciu obchodného mena a loga žalobcu na bannerových plochách v priestore konania podujatia (logo partnera), možnosti umiestnenia reklamného materiálu hlavného partnera do tašiek pre hostí, prezentáciu obchodného mena a loga žalobcu na pozvánkach, na webstránkach www.zoznam.sk, www.topky.sk, www.womanman.sk, www.autozena.sk, www.stcity.sk, www.milliardcity.com, taktiež v prezentácii obchodného mena a loga žalobcu na plagátoch a vo verejnom poďakovaní moderátorom na večernom galavečery. V čl. IV zmluvy bola dohodnutá odplata za uvedené služby, a to vo výške 70.000 Eur bez DPH osobitne za každý mesiac.“ Kasačný súd mal a contrario k záverom správneho súdu preukázané, že materiálne plnenie v

rozsahu Článku II zmluvy o propagácii existuje (primerane bod 19.), ktorú skutočnosť nemožno považovať za spornú ani zo stanovísk žalovaného. Za daného stavu potom možno konštatovať pochybenie správneho súdu, ktorý vzhľadom na absenciu náležitého vysporiadania sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného (a tam predloženými dôkazmi) zaťažil napadnutý rozsudok vadou nepreskúmateľnosti, čo samé o sebe zakladá dôvod na skonštatovanie jeho nezákonnosti.

21. V situácii kedy sťažovateľ disponuje materiálnym plnením deklarovaného zdaniteľného plnenia, jeho existencia nie je sporná a tiež zo strany sťažovateľa došlo k úhrade fakturovanej sumy, za súčasnej absencie dôkazov o účasti sťažovateľa na podvodnom konaní, je nutné prezumovať dobromyseľné konanie sťažovateľa, a to až kým sa nepreukáže opak. V tomto smere nebolo žalovaným vykonané žiadne dokazovanie. Správca dane založil svoj záver o nepreukázaní reálneho dodania služieb na nepriamych dôkazoch - nedostatkoch na strane dodávateľov sťažovateľa, pričom nekonštatoval vedomosť sťažovateľa o jeho 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. V danej veci na podklade doposiaľ vykonaného dokazovania nemožno konštatovať podvodné konanie sťažovateľa, a tiež nie je možné konštatovať, 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. Primeranosť ostražitosti daňového subjektu zodpovedá aj rutinizácii obchodných procesov, a preto ak zdaniteľné plnenie má prebehnúť za štandardných podmienok, k dodaniu tovaru, prípadne služby dôjde (rozumej existencia tovaru, prípadne služby 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.

22. 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 sťažovateľa na druhej strane, rozhodnutiu správcu dane a žalovaného absentuje skutkový podklad pre správne právne posúdenie aplikujúce aj judikatúru Európskeho súdneho dvora (viď. bod 15).

23. 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, a to aj napriek skonštatovanému nedostatku na strane správneho súdu (bod 20.), keď vrátenie veci správne súdu na ďalšie konanie, vzhľadom na skutočnosti uvádzané v bodoch 18. - 19. nepovažoval za hospodárne.

24. V ďalšom konaní žalovaný vykoná dokazovanie v naznačenom smere, t. j. zameria sa na relevantné okolnosti na strane sťažovateľa (pokiaľ mieni odoprieť odpočet), a to najmä ustáli existenciu a rozsah reklamného plnenia - za týmto účelom si môže za účelom verifikácie sťažovateľom predložených ftk. tlačovín a reklamných plôch, screenshotov príslušných webov, resp. telespotov a iných materiálov, vyžiadať od prevádzkovateľov daných médií stanovisko, prípadne originály tlačovín; opätovne za súčinnosti sťažovateľa vykoná dokazovanie ku každému bodu Článku II zmluvy o propagácii; osloví organizátora športového podujatia Queen of Golf 2014, príslušných vydávateľov tlačovín a poskytovateľov obrazovej prezentácie za účelom ustálenia, kto a za akých podmienok a v akej forme im poskytol logo sťažovateľa a akým spôsobom toto malo byť prezentované, aby mohol byť stotožnený zadávateľ reklamnej zákazky médiu a spätne stotožnené zmluvné vzťahy späť k sťažovateľovi ako objednávateľovi; 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 sťažovateľa s týmto dodávateľom, možno vysloviť záver o podvodnom konaní).

25. 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, udrжанím, 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.

26. Obiter dictum kasačný súd uvádza, že sťažovateľom v kasačnej sťažnosti uvádzaný hypertextový odkaz na web Youtube (<https://www.youtube.com/watch?vzsXrxICHYamo>) nie je možné úspešne prehrať, preto pokiaľ sťažovateľ mieni deklarované video v daňovom konaní ako dôkaz použiť, bude jeho úlohou jeho predloženie na vhodnom nosiči a vo formáte, ktorý umožňuje jeho prehratie daňovými orgánmi.

27. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 k § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že plne úspešnému žalobcovi (sťažovateľovi) priznal úplnú náhradu trov konania (§ 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.).

28. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.