

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 10Sžfk/47/2021
Identifikačné číslo spisu: 3019200445
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200445.2

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): JaPeG, s.r.o., so sídlom Mládežnícka 4471, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 48 217 727, právne zast. JUDr. Ján Súkeník, advokát so sídlom Stred 60/55, 017 01 Považská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101957970/2019 zo dňa 15.08.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/172/2019 zo dňa 18.11.2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/172/2019 zo dňa 18.11.2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101957970/2019 zo dňa 15.08.2019 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.
Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie jún 2017, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 100982747/2019 zo dňa 26.04.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 3.000,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2017. Správca dane vykonal u

žalobcu dokazovanie súvisiace s faktúrou č. OFa-20/17, ktorej predmetom bol prenájom reklamnej plochy podľa zmluvy zo dňa 10.03.2017. Faktúra bola vystavená dodávateľom - obchodnou spoločnosťou EDOP, s.r.o.. Správca dane nepochybnil reálnu existenciu reklamných služieb, ale mal za to, že žalobca neprijal všetky rozumné opatrenia, ktoré od neho možno dôvodne požadovať na zabezpečenie toho, aby jeho prijaté plnenia neboli súčasťou podvodu. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol, že žalobca svojím konaním riskoval, že stratí právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, nakoľko jeho konanie bolo nezlučiteľné so zásadami poctivého obchodného styku a značnou mierou prispelo k narušeniu riadneho fungovania spoločného systému DPH. Správca dane prijal záver, že v preverovanom prípade došlo k podvodnému konaniu, ktoré spočívalo v nárokovaní odpočítania dane, ktorá nebola na začiatku podvodného konania obchodného reťazca odvedená a následne bola postupne v obchodnom reťazci, v ktorom vzájomné transakcie nezodpovedajú bežným transakciám, len formálne vykazovaná ako nákup a následný predaj reklamy a nie reálne dodanie reklamy, pričom žalobca o tom mal a mohol vedieť.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101957970/2019 zo dňa 15.08.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný dospel k záveru, že správca dane uniesol dôkazné bremeno, keď na základe vykonaného dokazovania identifikoval a preukázal existenciu daňového úniku, ktorý bol dôsledkom účelového a podvodného konania. Správca dane zistil a vyhodnotil všetky objektívne okolnosti prípadu, o ktorých platiteľ mohol a mal vedieť už v čase realizácie preverovaných transakcií, a to umelo navýšená cena reklamných služieb, verejne dostupné informácie o deklarovanom dodávateľovi EDOP, s.r.o., z ktorých vyplýva, že jeho ekonomická činnosť nie je reálna, pričom nebol reklamnou agentúrou; vyjadrenie platiteľa, že spolupráca so športovým tímom bola spoľahlivá, z čoho vyplýva, že vedel kto je skutočným dodávateľom reklamnej služby.

II.

Konanie pred krajským súdom

3. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného rozhodnutie č. 100982747/2019 zo dňa 16.10.2019 správnu žalobcu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“) dňa 18.04.2014.

4. Krajský súd dňa 18.11.2020 vyhlásil rozsudok sp. zn. 11S/172/2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol správnu žalobu ako nedôvodnú a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania.

5. Krajský súd ustálil, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i konanie mu predchádzajúce sú v súlade so zákonom a žalobné námietky vyhodnotil ako nedôvodné. Napadnutý rozsudok krajský súd odôvodnil tým, že:

- potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúcou reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru alebo služieb) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená [nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Ústavný súd SR“) sp. zn. I. ÚS 241/07 zo dňa 18.09.2008]. V tejto súvislosti je potrebné mať na pamäti základnú zásadu obchodného práva, ktorou je poctivý obchodný styk. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom (žalobcom) sú v zmysle zásady obsiahnutej v § 3 ods. 6 daňového poriadku oprávnené. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z

hl'adiska dôveryhodnosti, pravdivosti, nepreverí si, či služby a práce boli skutočne dodané zmluvným dodávateľom. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod, možno považovať za zneužitie objektívneho daňového práva,

- správca dane má právo preverovať realnosť dodávky tovaru alebo služby. Už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, že je nedôveryhodný, rizikový, problémový a nekontaktný, že nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky alebo služby, že zdaniteľné plnenie nie je odzrkadlené v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť o realnosti dodávok tovarov alebo služieb. V okamihu, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme DPH je boj proti podvodu, daňovým únikom a prípadom zneužívania. Daňový subjekt disponuje právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH, je iniciátorom odpočítania DPH, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok a ak daňový subjekt (žalobca), na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený,

- Súdny dvor Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“) vo svojej judikatúre konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet DPH, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať, aby sa daňový subjekt (žalobca) uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode,

- podmienky uvedené v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečne splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. Ich splnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, príjímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet DPH uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet DPH zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH, teda nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom, pre vznik nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať reálne vykonanie obchodu,

- správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodu deklarovaného spornou faktúrou, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že plnenie, ktoré žalobca prijal, bolo spojené s podvodným konaním na predchádzajúcom stupni a žalobca pri náležitej obozretnosti mohol a mal mať o tom vedomosť, je opodstatneným, plne súladným s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu. Predmetné reklamné služby boli realizované v obchodoch reťazci v zložení 1.) ADV consulting s.r.o. - 2.) Greentech Mobility SK s.r.o. - 3.) EDOP, s.r.o. - 4.) žalobca. Reálnu činnosť však vykonávala len spoločnosť ADV consulting s.r.o., ostatné články boli do reťazca vložené len z dôvodu narušenia neutrality DPH a získania daňovej výhody v podobe uplatnenia nároku na odpočet DPH na poslednom stupni. Daňový únik bol v tomto reťazci dosiahnutý tak, že pôvodná cena reklamných služieb bola niekoľkonásobne navýšená zo sumy 8.500,- eur na sumu 496.214,04 eur, na základe čoho do štátneho rozpočtu bola odvedená len DPH vo výške 1.700,- eur, avšak odpočítaná bola vo výške 99.242,83 eur. Pri takomto navýšení sumy nemožno uvažovať o tom, že podnikateľ pri bežnej obozretnosti nenadobudne pochybnosti o legálnosti takéhoto obchodu a pokiaľ i napriek tomu sa zapojí do takéhoto obchodného reťazca, mal by si byť vedomý toho, že je súčasťou obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom. Takýmto konaním došlo k narušeniu neutrality systému

DPH, čo v konečnom dôsledku umožnilo žalobcovi ako konečnému článku vykonštruovaného obchodného reťazca získať neoprávnený daňový prospech vo forme zníženia daňovej povinnosti. Predmetné plnenie je tak poznačené podvodom, o ktorom žalobca vzhľadom na okolnosti daného prípadu mal vedieť. Vzhľadom na to nemohol byť nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie jún 2017 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH,

- to, že v posudzovanom prípade došlo k daňovému úniku a podvodu je zrejme jednoznačne z tej skutočnosti, že umelo vytvoreným obchodným reťazcom bola narušená neutralita DPH, v dôsledku čoho do štátneho rozpočtu bola odvedená len DPH vo výške 1.700,- eur, avšak odpočítaná bola vo výške 99.9242,82 eur. Akým spôsobom bolo toto dosiahnuté, je podrobne popísané v rozsudku krajského súdu (bod 6 až 25). Pri náležitej obozretnosti mohol a mal žalobca zistiť, že predmetný obchodný reťazec je umelo vykonštruovaným reťazcom za účelom narušenia systému neutrality DPH. To, že žalobca hrubým spôsobom porušil zásady obozretnosti, vyplýva jednoznačne zo zistenia, že žalobca nemal záujem si zisťovať reálne ceny za poskytnuté reklamné služby. Následky takéhoto neobzretného správania potom musí žalobca znášať sám a musí byť uzrozumený s tým, že sa naň bude hľadieť ako na osobu, ktorá mala vedomosť o zapojení sa do reťazca poznačeného daňovým podvodom,

- obchodný reťazec, na ktorého konci sa nachádzal žalobca, bol umelo vykonštruovaným reťazcom, v ktorom plnenia boli poznačené daňovým podvodom, nemožno potom dospieť k inému záveru, len k takému, že žalobca nesplnil predpoklady pre odpočet DPH podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Krajský súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že tento splnil zákonné predpoklady podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH pre uplatnenie nároku na odpočet DPH zo spornej faktúry,

- žalobca má povinnosť prijať všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej. Od žalobcu možno spravodlivo požadovať, aby mal vedomosť o svojich obchodných partneroch a aby pri obchodovaní zachovával potrebnú mieru opatrnosti. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Za stavu, že žalobca podstúpi riziko a začne s nedôveryhodným subjektom obchodovať, musí si byť vedomý následkov svojho nezodpovedného konania.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

6. Proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 11S/172/2019 zo dňa 18.11.2020 podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

7. Sťažovateľ v rámci kasačných dôvodov uviedol tieto sťažnostné body:

- sťažovateľ bol v priamom kontakte len s dodávateľom EDOP, s.r.o.. Z dôkazov a z výpovedí svedkov (konateľ spoločnosti Greentech Mobility SK s.r.o. a konateľ spoločnosti EDOP, s.r.o. S.) jasne vyplýva, že každý subjekt mal pri uskutočnení reklamy svoju úlohu a preto vykonávali reálne činnosť. Sťažovateľ sa nestotožnil s konštatovaním krajského súdu, že v obchodnom reťazci reálnu činnosť vykonávala len spoločnosť ADV consulting s.r.o.. Obsah právnych vzťahov na inom stupni obchodného reťazca nemohol žiadnym spôsobom ovplyvniť a preto nemôže za tento obsah právnych vzťahov zodpovedať. Obchodné vzťahy na inom stupni reťazca medzi EDOP, s.r.o. a Greentech Mobility SK s.r.o. a rovnako medzi Greentech Mobility SK s.r.o. a ADV consulting s.r.o. boli vecou súkromnoprávných vzťahov a podliehajú obchodnému tajomstvu. Z uvedených dôvodov sa sťažovateľ

nemohol dozvedieť o detailoch a obsahu právnych vzťahov dodávateľa EDOP, s.r.o. a jeho subdodávateľov. Sťažovateľovi títo subdodávatelia neboli pred obchodnou spolupracou a ani počas obchodnej spolupráce známi a dozvedel sa o nich až počas daňového konania z administratívneho spisu. Sťažovateľ je súkromnoprávnym subjektom, ktorý nemá kontrolné a takisto vyšetrovacie právomoci, môže vychádzať len z verejných zdrojov, čo aj urobil, keď preveril svojho dodávateľa - dôkazy o preverení sú špecifikované v dôvode 3 tejto kasačnej sťažnosti v ôsmich bodoch, resp. pri preverení dodávateľa môže vychádzať z informácií, ktoré mu dodávateľ poskytne. Sťažovateľ pri realizácii obchodnej spolupráce môže vychádzať len z tých okolností, ktoré sú mu dostupné v čase, keď došlo k obchodnej spolupráci. Sťažovateľ má za to, že bol dostatočne obozretný, keď si dostatočne preveril svojho dodávateľa a takisto pred uzavretím obchodnej spolupráce uzavrel s dodávateľom zmluvu o reklame a po každom rally bolo sťažovateľovi odovzdané DVD s fotografiami a videozáznamom, na ktorých bola zachytená jeho reklama. Na základe uvedeného sťažovateľ nemal mať prečo pochybnosti o tom, že mu skutočne reklama zo strany dodávateľa EDOP, s.r.o. bola dodaná. Vzhľadom na uvedené mal sťažovateľ za to, že nemal a taktiež nemohol mať vedomosť o tom, že plnenie, ktoré prijal, bolo spojené s podvodným konaním na predchádzajúcom stupni,

- krajský súd vytykal sťažovateľovi, že mal prijať služby v niekoľkonásobne vyššej hodnote, ako bola reálna cena. V rozsudku už však absentuje, akým spôsobom by sa táto reálna cena mala v danom čase určiť. Podľa sťažovateľa išlo o cenu primeranú, resp. reálnu, čo odôvodňoval tým, že v roku 2017 v porovnaní s rokom 2016 dosiahol zvýšenie tržieb o 251 % a takisto oproti roku 2016 zvýšenie tržieb v roku 2018 o 518 %. V roku 2017 mal zabezpečenú predmetnú reklamu. Reklama mala taký pozitívny efekt, že sťažovateľ zvýšil svoju ekonomickú činnosť v porovnaní s rokom 2016. Reklama mala enormný úspech a efekt. Pri určovaní odplaty sťažovateľ vychádzal z toho, že sa jedná o obchodnú spoluprácu, ktorá má dlhodobý charakter a táto mu komplexne zabezpečí propagáciu jeho podnikateľskej činnosti. V danom období sa sťažovateľ zaoberal výrobou komponentov pre automobilový priemysel a svoju činnosť chcel v danej oblasti rozšíriť, čo sa aj nepochybne podarilo, nakoľko zvýšil svoju ekonomickú činnosť v porovnaní s rokom 2016. Reklamu si sťažovateľ vybral v oblasti automobilových súťaží, čo nepochybne súvisí s výrobou komponentov pre automobilový priemysel,

- pojem reálna cena nie je definovaná žiadnym právnym predpisom platným na území Slovenskej republiky. Pri určovaní ceny je tiež potrebné prihliadnúť na hospodársky nárast sťažovateľa. Ak tento kúpi úspešnú a efektívnu reklamu a následne na to mu táto reklama napomôže zvýšeniu tržieb, tak finančné prostriedky, ktoré sú vynaložené na úspešnú reklamu, sú opodstatnené. Je nespravodlivé, aby sa reálna cena za poskytnutie služby (v tomto prípade reklamy) určovala takým spôsobom, že sa bude prihliadať len na cenu, akú poskytol prvý dodávateľ a neprihliadalo sa na skutočnosť, že tento prvý dodávateľ poskytol len čiastočnú službu a nie komplexnú službu, tak ako ju poskytol EDOP, s.r.o.. Spoločnosť EDOP, s.r.o. poskytla sťažovateľovi komplexný servis reklamných služieb (na závodnom automobile, teamovom oblečení, na baneroch v servisnej zóne), čo aj konateľ dodávateľa svojou výpoveďou potvrdil. Konateľ dodávateľa EDOP, s.r.o. vo svojej výpovedi jasne uviedol, že poskytuje komplexné služby svojim zákazníkom tým, že si prenajme vozidlo, na ktoré umiestni reklamu viacerých svojich zákazníkov, tým, že zabezpečí polepy na vozidlo, banery umiestnené v servise a teamové oblečenie a takisto zabezpečuje ďalšie služby spojené s reklamou. Z uvedeného jasne vyplýva, že EDOP, s.r.o. poskytol komplexné reklamné služby (zabezpečenie polepov na vozidlo, servisné banery a teamové oblečenie) a preto neobstojí argument, že bol do reťazca vložený umelo,

- pri uzavretí zmluvy (ktorá zahŕňala aj odplatu za poskytnutú službu) so svojim dodávateľom EDOP, s.r.o., vychádzal zo zásady zmluvnej voľnosti, nakoľko ide o vzťah medzi subjektami súkromnoprávneho charakteru a takisto na uzavretie takejto zmluvy neexistuje žiadny cenový predpis, ktorý by limitoval sťažovateľa,

- takzvanú reálnu cenu nemožno určiť len na základe odhadu správcu dane alebo súdu, tak ako to bolo v tomto prípade. Ak mal správca dane alebo krajský súd pochybnosti o reálnej cene za poskytnutú službu, mal dať za účelom jej objasnenia vyhotoviť znalecký posudok alebo odborné vyjadrenie od osoby, ktorá je v danom obore fundovaná a vzdelaná a neurčiť túto cenu len vlastným odhadom a použiť takto odhadnutú cenu nespravodlivo v neprospech sťažovateľa,

- na základe uvedených skutočností a dôkazov je podľa názoru sťažovateľa preukázané, že v čase uzavretia zmluvy o reklame konal v súlade so zásadami poctivého obchodného styku, nakoľko si kúpil reklamu, za pomoci ktorej dosiahol nárast tržieb v roku 2017 a 2018 v porovnaní s rokom 2016.

Reklama bola z oblasti automobilového priemyslu, a preto súvisela s predmetom podnikania sťažovateľa. Dodávateľ EDOP, s.r.o. poskytol sťažovateľovi komplexné reklamné služby, pojem reálna cena nie je právnym poriadkom Slovenskej republiky definovaný, sťažovateľ pri uzatvorení zmluvy o reklame vychádzal zo zásady zmluvnej voľnosti. Podľa názoru sťažovateľa nemožno takzvanú reálnu cenu určiť len na základe bežného odhadu a ak mal správca dane alebo krajský súd pochybnosti o jej primeranosti, mal dať na účely jej zistenia vyhotoviť znalecký posudok alebo odborné vyjadrenie,

- dodávateľ EDOP, s.r.o., ktorého si sťažovateľ vybral na to, aby mu poskytol predmetnú službu, bol dôveryhodný, pretože si preveril všetkými dostupnými prostriedkami, ktoré má sťažovateľ ako súkromnoprávny subjekt k dispozícii, že dodávateľ EDOP, s.r.o. nebol v čase dojednaní obchodnej spolupráce evidovaný v zozname platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie DPH, a teda nešlo o rizikový subjekt. Sťažovateľ si preveril, že dodávateľ EDOP, s.r.o. nebol v čase dojednaní obchodnej spolupráce evidovaný v zozname dlžníkov voči Sociálnej poisťovni, zdravotnými poisťovňami, daňovému úradu a ani iným štátnym inštitúciám. Sťažovateľ si preveril, že dodávateľ EDOP, s.r.o. bol v čase dojednaní obchodnej spolupráce ekonomicky aktívnou spoločnosťou, keď v roku 2015 dosiahol tržby vo výške 1.573.517,- eur, v roku 2016 dosiahol tržby vo výške 1.899.300,- eur a v roku 2017 dosiahol tržby vo výške 2.756.700,- eur. Sťažovateľ pri dojednaní obchodnej spolupráce jednal s konateľom spoločnosťou X., ktorý mu prezentoval služby, ktoré dodávateľ EDOP, s.r.o. poskytuje a ktorý v daňovom konaní potvrdil spoluprácu so sťažovateľom a takisto detailne opísal spoluprácu so sťažovateľom. Sťažovateľ si preveril v čase dojednaní obchodnej spolupráce, že voči dodávateľovi EDOP, s.r.o. nebolo vedené konkurzné alebo reštrukturalizačné konanie a že S. bol vo funkcii štatutárneho orgánu konateľa od 03.08.2011, čo bolo 6 rokov pred spoluprácou so sťažovateľom. Z hľadiska zmien spoločníkov a štatutárnych orgánov tak išlo u dodávateľa EDOP, s.r.o. o stabilnú spoločnosť. Sťažovateľ si preveril v čase dojednaní obchodnej spolupráce, že dodávateľ EDOP, s.r.o. má zapísaný predmet podnikania „reklamná činnosť“ od 17.11.1993, čo bolo nepretržite 24 rokov pred uzavretím obchodnej spolupráce a takisto mal zapísaný predmet podnikania „reklamné a marketingové služby“ od 12.08.2011, čo bolo nepretržite 6 rokov pred uzavretím obchodnej spolupráce. Uvedené skutočnosti tak sťažovateľa presvedčili, že dodávateľ sa reklamnou činnosťou skutočne zaoberá. Sťažovateľovi boli v čase dojednaní obchodnej spolupráce taktiež predložené reklamné letáky, ktoré prezentovali ponúkané služby (reklamu) dodávateľa EDOP, s.r.o. a ktoré rovnako potvrdzovali, že dodávateľ EDOP, s.r.o. sa poskytovaním reklamy skutočne zaoberá,

- je nespravodlivé, ak krajský súd tvrdí, že obchodoval v nedôveryhodnou osobou, a preto má znášať následné riziko (neuznanie dodávateľských faktúr zo strany správcu dane na vstupe) a takisto, že si sťažovateľ musí byť vedomý následkov svojho nezodpovedného konania. Rovnako je nespravodlivé, ak mu krajský súd pričíta na jeho ťarchu skutočnosť, že obchodoval s nedôveryhodným subjektom, nakoľko dodávateľ EDOP, s.r.o. nebol dôveryhodným subjektom, pretože pred uzavretím obchodnej spolupráce sťažovateľ využil všetky dostupné prostriedky, ktoré mal ako súkromnoprávny subjekt k dispozícii, z ktorých si mohol zistiť, či dodávateľ EDOP, s.r.o. je dlžníkom voči daňovým a colným orgánom, sociálnej a zdravotnej poisťovni ako aj iným štátnym inštitúciám, či je evidovaný v zozname platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie DPH, či je ekonomicky aktívnou spoločnosťou, či voči nemu nebolo vedené konkurzné alebo reštrukturalizačné konanie, či často mení štatutárne orgány a spoločníkov, či mal zapísané v obchodnom registri predmety podnikania. Tvrdenie krajského súdu, že sťažovateľ začal obchodovať s nedôveryhodným subjektom, je nepodložené a práve naopak sťažovateľ vyššie uvedenými dôkazmi preukázal, že pred začatím spolupráce a aj počas obchodnej spolupráce bol EDOP, s.r.o. dôveryhodným subjektom v objektívnom zmysle, minimálne voči všetkým súkromnoprávnym subjektom, vrátane sťažovateľa a z tohto dôvodu konal v súlade so zásadami poctivého obchodného styku a takisto prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho spravodlivo požadovať, aby sa nezúčastnil na daňovom podvode. V tejto súvislosti dal sťažovateľ do pozornosti rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Gábor Tóth zo dňa 06.09.2012, C-324/11 a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19. augusta 2010,

- nakoľko správca dane ani krajský súd nespochybnili reálnosť predmetnej služby (reklamy), sťažovateľ bol v priamom kontakte s dodávateľom, ktorého si preveril a obsah právnych vzťahov na inom stupni obchodného reťazca nemohol žiadnym spôsobom ovplyvniť a ani nemôže zaň

zodpovedať, cena, za ktorú nakúpil predmetné služby, bola vzhľadom na okolnosti prípadu primeraná a teda reálna a sťažovateľ spolupracoval s dôveryhodným subjektom. Sťažovateľ má preto za to, že prijal všetky opatrenia, ktoré bolo možné od neho spravodlivo požadovať, aby sa nezúčastnil na daňovom podvode a teda nevedel a ani nemohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode. Sťažovateľ preto splnil všetky predpoklady pre odpočet DPH podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Tu dal sťažovateľ do pozornosti rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Axel Kittel a Recolta Recycling zo dňa 06.07.2006, C-439/07 a C-440/04 a v spojených veciach Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems zo dňa 12.01.2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03.

B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

8. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sťažovateľ podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH splnil a taktiež preukázal reálnu existenciu plnenia a súvislosť s uskutočnenými plneniami na výstupe. Správca dane zistil, že plnenie, ktoré sťažovateľ prijal, je spojené s daňovým únikom, ktorý je dôsledkom podvodného konania deklarovaného dodávateľa EDOP, s.r.o. a zistených subdodávateľov, ktoré sa opakovalo vo viacerých zdaňovacích obdobiach. Spornou otázkou bolo konanie sťažovateľa v dobrej viere a v súlade so zásadami poctivého a obozretného obchodného styku. V preskúvanom prípade nepochybne došlo k podvodnému konaniu, ktoré spočívalo v nárokaní odpočítania dane, ktorá nebola v účelovo vykonštruovanom reťazci dodávateľov a subdodávateľov reálne odvedená do štátneho rozpočtu, pričom z vykonaného dokazovania vyplývajú neobvyklé okolnosti obchodných transakcií, ktoré v nadväznosti na skutočnosti zistené v súvislosti s konaním sťažovateľa v obchodnom styku, zakladajú dôvodné pochybnosti, v zmysle ktorých sťažovateľ o podvodnom konaní mal a mohol vedieť a svojím konaním značnou mierou prispel k narušeniu riadneho fungovania spoločného systému DPH. V preskúvanom prípade správca dane a žalovaný postupovali v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú poukázal aj sťažovateľ, ktorá označuje podvod na DPH ako situáciu, pri ktorej jeden z účastníkov reťazca neodvedie daň do štátneho rozpočtu a ďalší účastník v reťazci si ju odpočíta, a to za účelom získania neoprávneného zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom smernice o DPH, pretože uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam.

9. Žalovaný ďalej uviedol, že skutočným dodávateľom komplexných reklamných služieb bol vlastník reklamnej plochy ADV consulting, s.r.o., ktorý si závodné vozidlo prenajal a ktorý zabezpečoval reklamu na teamovom oblečení a kombinézach jazdcov, na baneroch a v servisnej zóne a taktiež „polepy“ na závodnom aute a je spriaznený so športovým tímom „IMAXX-ADV rally team“. Deklarovaný dodávateľ EDOP, s.r.o., subdodávateľa Greentech Mobility SK s.r.o., TCC Media slovakia, s.r.o. a TM service Slovakia, spol. s r.o. boli do obchodného reťazca vložené účelovo, ich úlohou bolo transakcie vykázat, niekoľkonásobne navýšiť cenu reklamných služieb a taktiež podvodným spôsobom vykryť DPH súvisiacu s fakturovanými reklamnými službami na výstupe, avšak s chýbajúcou daňou, ktorá nebola na začiatku podvodného obchodného reťazca u subdodávateľa TM service Slovakia, spol. s r.o. odvedená do štátneho rozpočtu. Nadhodnotenie ceny v trhovom mechanizme nie je nezákonné a nie je ani ničím neobvyklé, pretože trhová cena je stanovená v súvislosti od ponuky a dopytu. Avšak v preskúvanom prípade bola cena reklamných služieb účelovo nadhodnotená s cieľom získať neoprávnený daňový prospech, pričom daň z účelovo a podvodne nadhodnotenej ceny reklamných služieb nebola odvedená, čím došlo k strate na príjmoch štátneho rozpočtu. Správca dane podvodný spôsob nadhodnotenia ceny sporných služieb zistil, preukázal a taktiež odôvodnil, pričom neurčoval reálnu hodnotu reklamnej služby v pozícii súdneho znalca. Žalovaný uviedol, že je neobvyklé a neštandardné, aby spoločnosť ADV consulting, s.r.o., ktorá bola vlastníkom reklamných práv na vozidle, ktoré si priamo prenajala od českej spoločnosti KORNO motosport s.r.o., vlastnila licenciu športového tímu IMAXX-ADV rally team, zabezpečovala komplexnú reklamu vrátane polepov na vozidlá a nášiviek na oblečení jazdcov a tiež DVD záznamy, prenajala reklamné plochy spoločnosti EDOP s.r.o. za 249.600 eur (DPH 49.920 eur). Uvedené skutočnosti zakladajú dôvodné podozrenie, že deklarovaný dodávateľ EDOP, s.r.o., subdodávateľa Greentech Mobility Sk s.r.o., TCC Media slovakia, s.r.o. a TM service Slovakia, spol. s r.o. boli do obchodného reťazca vložené účelovo. Spoločnosť ADV consulting s.r.o. bola pravdepodobne

konečným prijímateľom finančných prostriedkov plynúcich z podvodného charakteru transakcie, pretože bola vlastníkom závodného tímu IMAXX-ADV rally team, ktorý nemá právnu subjektivitu, pričom náklady na jednu sezónu boli podľa vyjadrenia N. (konateľa spoločnosti ADV consulting, s.r.o.) okolo 100.000,- až 120.000,- eur, vo vyššej triede okolo 250.000,- eur. Správca dane v tomto smere nevykonával dokazovanie zamerané na tok finančných prostriedkov zo spoločnosti ADV consulting s.r.o. do športového tímu IMAXX-ADV rally team. Žalovaný uviedol, že od 30.06.2020 je konateľom spoločnosti litovský občan a spoločnosť taktiež zmenila obchodné meno a sídlo. Deklarovaný dodávateľ EDOP, s.r.o. si v júni 2017 prenajal reklamnú plochu na závodnom vozidle a kombinézach jazdcov tímu IMAXX-ADV rally od vlastníka reklamných práv Greentech Mobility SK s.r.o. za sumu 249.600 eur (49.920,- eur DPH) a následne, v tom istom zdaňovacom období prenajal celkovú reklamnú plochu odberateľovi IMAXX, s.r.o. za účelom zabezpečenie reklamy rôznych spoločností za sumu 196.000,- eur (DPH 39.200,- eur). Okrem toho prenajal tú istú reklamnú plochu, avšak aj so zabezpečením zverejnenia obchodnej značky ďalším trom odberateľom vrátane žalobcu a jeho personálne prepojenej spoločnosti Power Grid, s.r.o. za sumu 60.000,- eur (DPH 12.000,- eur). Výsledným vzťahom predmetných transakcií voči štátnemu rozpočtu bola vlastná daňová povinnosť v sume 1.280,- eur. Neobvyklé je, že v účtovníctve dodávateľa EDOP, s.r.o., ktorý nezamestnával žiadnych zamestnancov, sa nenachádzali žiadne doklady súvisiace so zabezpečením reklamných a propagačných služieb: kreatívne a textové riešenia, korešpondencia, doklady súvisiace so zabezpečením VIP priestoru pre pozvaných hostí sťažovateľa, náklady súvisiace s výrobou polepov na vozidlá, nášiviek na odevy, nosičov, banerov, atď., ktoré mal dodávateľ EDOP, s.r.o. poskytnúť trom odberateľom, vrátane sťažovateľa a jeho personálne prepojenej spoločnosti Power Grid, s.r.o.. Taktiež je neobvyklé, že zmluva medzi dodávateľom EDOP, s.r.o. a jeho odberateľmi, vrátane sťažovateľa bola uzatvorená skôr ako zmluva medzi dodávateľom EDOP, s.r.o. a vlastníkom reklamných práv Greentech Mobility SK s.r.o.. Okrem toho bola spoločnosť EDOP, s.r.o. odo dňa 06.11.2017 zrušená bez likvidácie a dobrovoľne vymazaná ku dňu 15.03.2018 z dôvodu zlúčenia s právnym nástupcom MELINA TRADE, s.r.o., ktorý nesídlí na registrovanej adrese a so správcom dane nespolupracuje a taktiež vlastníkom reklamných práv Greentech mobility SK s.r.o. bol z obchodného registra dobrovoľne vymazaný dňa 15.03.2018 v dôsledku zlúčenia s právnym nástupcom VS Bau s.r.o., ktorý nesídlí na registrovanej adrese a so správcom dane nespolupracuje. V súvislosti so správou daní bolo zistené, že subdodávateľ Greentech Mobility SK s.r.o. v kontrolovanom výkaze DPH uviedol dodávateľa TCC Media slovakia s.r.o., ktorý nespolupracuje so správcom dane a ktorý v kontrolnom výkaze uviedol dodávateľa TM service Slovakia, spol. s r.o., ktorý taktiež nespolupracuje so správcom dane a za zdaňovacie obdobie jún 2017 v daňovom priznaní DPH vykázal základ dane na výstupe 496.214,- eur (DPH 99.242,- eur), odpočítanie dane 99.014 eur s výsledným vzťahom k štátnemu rozpočtu 228 eur, pričom v podanom kontrolnom výkaze nedeclaroval žiadnych dodávateľov a ani žiadne iné daňové subjekty voči nemu nedeclarovali žiadne transakcie. V zmysle súvisiacej zmluvy sťažovateľ a dodávateľ EDOP, s.r.o. stanovili cenu za predmet zmluvy dohodou v celkovej výške 150.000,- eur za propagáciu na podujatiach Majstrovstiev SR v rally a Majstrovstiev ČR v rally v sezóne 2017 (9 podujatí), pričom existuje dôvodné podozrenie, že k podvodnému konaniu dochádzalo rovnakým spôsobom aj v iných zdaňovacích obdobiach. Svedok S., konateľ deklarovaného dodávateľa EDOP, s.r.o., potvrdil vystavenie faktúry, avšak opis priebehu realizácie reklamných služieb, prenájmu vozidla, vyhotovenie polepov na vozidlo, zabezpečenie VIP priestoru, vyhotovovanie DVD záznamov, nášiviek na kombinézy, zabezpečenia bannerov a ďalších činností bol len všeobecný, nekonkrétny a najmä rozporuplný, pretože v zmysle predloženej zmluvy mal dodávateľ EDOP, s.r.o. tieto služby zabezpečovať, avšak spoločnosť KORNO motosport s.r.o. z Českej republiky dodávala pretekársky automobil (bola aj majiteľom automobilu), na ktorom sú už nalepené logá firiem. VIP priestory zabezpečoval usporiadateľ Stany, v ktorých je umiestnený pretekársky automobil a občerstvenie zabezpečovala spoločnosť KORNO motosport s.r.o., DVD záznamy a fotodokumentáciu zabezpečovali profesionálne firmy, s ktorými nemá dodávateľ EDOP, s.r.o. žiadne obchodný vzťah. Taktiež v účtovníctve spoločnosti EDOP, s.r.o. sa nenachádzajú žiadne faktúry a zmluvy súvisiace s nákladmi na realizáciu reklamných služieb: výrobu polepov, bannerov, prenájom stanov, zabezpečenia VIP priestorov, vyhotovenia DVD záznamov atď. a taktiež žiadna faktúra a zmluva uzatvorená s majiteľom vozidla KORNO motosport s.r.o. z Českej republiky, čo je neobvyklé. V účtovníctve dodávateľa EDOP, s.r.o. sa nachádzala súvisiaca faktúra za prenájom reklamnej plochy na vozidle od dodávateľa Greentech Mobility SK s.r.o., čo je v rozpore s tým, že vozidlo poskytla

spoločnosť KORNO motosport s.r.o. z Českej republiky. Tieto skutočnosti vyvolávajú dôvodné pochybnosti, v zmysle ktorých bol deklarovaný dodávateľ EDOP, s.r.o. do obchodného reťazca zapojený účelovo, avšak bez riadneho podnikateľského dôvodu. Pochybnosti podporuje tiež zistenie, že vlastník vozidla - spoločnosť KORNO motosport s.r.o. neprenajala vozidlo spoločnosti Greentech Mobility SK, s.r.o., pričom vozidlo preukázateľne prenajala spoločnosti ADV consulting s.r.o., ktorá zabezpečila komplexné reklamné služby, vrátane polepov, nášiviek, VIP priestoru, bola držiteľom licencie a vlastníkom reklamných práv na reklamné plochy. Preverovaním prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií sa potvrdilo, že závodné vozidlo poskytla spoločnosť KORNO motosport s.r.o.. Vozidlo bolo prenajaté spoločnosti ADV consulting s.r.o., na závod RALLY HUSTOPEČE a bolo prenajaté v základnej bielej farbe, pretože design vozidla si zabezpečuje sám nájomca. Taktiež je neštandardné a neobvyklé, že konateľ deklarovaného dodávateľa EDOP, s.r.o. (S.) uviedol, že si prenajal reklamné plochy na vozidle a kombinézach jazdcov od dodávateľa Greentech Mobility SK s.r.o., ktorý je v zmysle predloženej zmluvy vlastníkom reklamných práv, avšak skutočný vlastník vozidla spoločnosť KORNO motosport s.r.o. neprenajal vozidlo spoločnosti Greentech Mobility SK s.r.o., pričom vozidlo preukázateľne prenajal spoločnosti ADV consulting s.r.o., ktorá bola vlastníkom reklamných prác. S., bývalý konateľ spoločnosti Greentech Mobility SK pri svedeckej výpovedi uviedol, že si celú reklamnú plochu na vozidle prenajal od spoločnosti ADV Consulting, s.r.o. a túto plochu následne ponúkol spoločnosti EDOP s.r.o., pričom CD nosič s reklamnými logami poslal dodávateľovi ADV Consulting s.r.o., ktorý mal reklamu zabezpečiť. Neobvyklá je podľa žalovaného tá skutočnosť, že vlastník vozidla KORNO motosport s.r.o. prenajal priamo spoločnosti ADV consulting s.r.o., ktorá bola vlastníkom reklamných práv, závodnej licencie, zabezpečovala DVD záznamy, polepy na vozidlá aj nášivku na odevy jazdcov, VIP priestor, atď., prakticky zabezpečovala komplexné reklamné služby, avšak spoločnosť ADV consulting s.r.o. nelogicky prenajala reklamnú plochu nekontaktnej spoločnosti Greentech Mobility SK s.r.o., za cenu 8.500,- eur bez DPH (DPH 1.700,- eur), aby následne spoločnosť Greentech Mobility Sk s.r.o. plochu prenajala spoločnosti EDOP, s.r.o. za cenu 249.600,- eur bez DPH (49.920,- eur DPH), avšak len plochu bez reklamných služieb (polepov, banerov, nášiviek atď.), ktoré mala zabezpečiť spoločnosť EDOP, s.r.o.. Tieto reklamné služby pritom preukázateľne zabezpečovala spoločnosť ADV Consulting, s.r.o., ktorá nemala žiaden vzťah so spoločnosťou EDOP, s.r.o.. Z uvedeného vyplýva, že subdodávateľ Greentech Mobility SK s.r.o. a dodávateľ EDOP, s.r.o. boli do obchodného reťazca vložení účelovo a bez riadneho podnikateľského dôvodu s cieľom podvodným spôsobom navýšiť cenu reklamných služieb. Úlohou deklarovaného dodávateľa EDOP, s.r.o. bolo plniť funkciu dôveryhodného dodávateľa, ktorý formálne splnil všetky podmienky v zmysle zákona o DPH, čím zabezpečil konečným odberateľom reklamy splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane, ktoré v spojitosti s preukázaním reálnej existencie plnenia pôsobia ako nespochybniteľné unesenie dôkazného bremena.

10. Žalovaný uviedol, že správca dane uniesol dôkazné bremeno v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú sťažovateľ poukazoval, keď na základe vykonaného dokazovania identifikoval a preukázal existenciu daňového úniku, ktorý bol dôsledkom účelového s podvodného konania. Správca dane zistil a vyhodnotil všetky objektívne okolnosti prípadu, o ktorých sťažovateľ mohol a ma vedieť už v čase realizácie preverovaných transakcií: umelo navýšená cena reklamných služieb; verejne dostupné informácie o deklarovanom dodávateľovi EDOP, s.r.o., z ktorých vyplýva, že jeho ekonomická činnosť nie je reálna, pričom nebol reklamnou agentúrou, vyjadrenie sťažovateľa, že spolupráca so športovým tímom bola spoľahlivá, z čoho vyplýva, že vedel, kto je skutočným dodávateľom reklamnej služby, spolupráca v oblasti reklamy v ďalších obdobiach s rovnakými osobami, avšak prostredníctvom iných spoločností, čím došlo k pokračovaniu podvodného konania, atď.. Po vzájomnom posúdení všetkých okolností, sa žalovanému konanie sťažovateľa javí ako nezlučiteľné so zásadami opatrného a obozretného obchodného styku a taktiež v rozpore s konaním v dobrej viere, nakoľko cena reklamných služieb bola podvodným spôsobom navýšovaná a nebola výsledkom rovnovážneho stavu ponuky a dopytu po reklame, z čoho vyplýva, že je absolútne neobvyklé a nelogické, aby racionálne, ekonomicky a rozumne hospodáriaci odberateľ, účelovo a umelo nadhodnotenej reklamnej služby, nemal vedomosť, pochybnosť a podozrenie o možnej existencii neštandardných (podvodných) okolností obchodných transakcií, a to už v čase realizácie obchodu. Správca dane postupoval v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ, pričom neakceptoval sťažovateľom preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v

nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH z dôvodu, že sťažovateľ neprijal všetky rozumné opatrenia, ktoré od neho možno dôvodne požadovať na zabezpečenie toho, aby jeho prijaté plnenie nebolo súčasťou daňového podvodu. Zásada neutrality DPH nebráni tomu, aby správca dane obmedzil základné právo na odpočítanie u sťažovateľa, ktorý svojim konaním v obchodnom styku narušil riadne fungovanie spoločného systému DPH, a to aj v prípade, ak formálne splnil hmotnoprávne podmienky v zmysle zákona o DPH. Súdny dvor EÚ vo svojich rozhodnutiach zdôraznil, že zdaniteľná osoba, ktorá vytvorila podmienky na získanie určitého práva tým, že sa zúčastnila na podvodných transakciách, nie je oprávnená dovoliť sa zásad ochrany legitímnej dôvery alebo právnej istoty s cieľom namietať proti zamietnutiu tohto práva, pretože zamietnutie uplatnenia práva vyplývajúceho zo spoločného systému DPH v prípade zapojenia zdaniteľnej osoby do podvodu, je len dôsledkom nesplnenia podmienok stanovených príslušnými ustanoveniami smernice o DPH, toto zamietnutie nemá povahu trestu alebo sankcie, pričom prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť zdaniteľnej osobe uplatnenie tohto práva, pokiaľ sa na základe objektívnych skutočností preukázalo, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa transakciou, na základe ktorej si uplatňuje toto právo, podieľa na DPH podvode, ku ktorému došlo v rámci reťazca dodaní.

11. Žalovaný mal za to, že krajský súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a na základe preukázaného skutkového stavu a preto žalovaný žiadal, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

IV.

Právny názor kasačného súdu

12. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť od 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky od 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 10Sžfk/47/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

13. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

14. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu v sume 3.000,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2017. Predmetom napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorých zákonnosť bola preskúmaná krajským súdom, bolo vyrubenie rozdielu DPH, ktorý vznikol neoprávneným uplatnením odpočítania dane z pridanej hodnoty pri sťažovateľom deklarovovaných dodávkach reklamných služieb od dodávateľa - obchodnej spoločnosti EDOP, s.r.o.. Krajský súd sa v napadnutom rozsudku stotožnil s názorom orgánov verejnej správy, že v posudzovanom prípade došlo k daňovému úniku a podvodu a je zrejmé, že umelo vytvoreným obchodným reťazcom bola narušená neutralita DPH, v dôsledku čoho do štátneho rozpočtu bola odvedená len DPH vo výške 1.700,- eur a odpočítaná DPH bola vo výške 99.242,83 eur. Krajský súd dospel k záveru, že sťažovateľ o svojom zapojení do podvodného reťazca pri náležitej obozretnosti mohol a mal vedieť a mal za to, že sťažovateľ hrubým spôsobom porušil zásady obozretnosti, nakoľko nemal záujem zisťovať si ceny za poskytnuté reklamné služby. Následky takéhoto neobozretného konania v zmysle rozhodnutia krajského súdu spôsobili, že na sťažovateľa sa

nazerá ako na osobu, ktorá mala vedomosť o zapojení sa do reťazca poznačeného daňovým podvodom. Sťažovateľ okrem iného namietal, že dodávateľ EDOP, s.r.o. si preveril všetkými dostupnými prostriedkami, splnil hmotnoprávne aj procesnoprávne podmienky stanovené zákonom o DPH a preto mu prináleží právo na odpočet DPH. Uviedol, že bol v priamom kontakte s jeho dodávateľom a obsah právnych vzťahov na inom stupni obchodného reťazca nemohol žiadnym spôsobom ovplyvniť. Sťažovateľ namietal, že je povinnosťou správcu dane preukázať podvodné konanie alebo účasť na ňom s tým, že sťažovateľ vedel resp. vedieť mal o podvodnom konaní v rámci obchodného reťazca, čo však správca dane v konaní nepreukázal.

15. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

16. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

17. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

18. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

19. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnomu určeniu a vyrubeniu dane.

20. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

21. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

22. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

23. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

24. Kasačný súd v prvom rade posudzoval námietku sťažovateľa týkajúcu sa nesprávneho právneho posúdenia krajského súdu v otázke splnenia povinnosti správcu dane preukázať podvodné konanie sťažovateľa alebo účasť na ňom s tým, že sťažovateľ o nej vedel alebo vedieť mal. Túto námietku vyhodnotil kasačný súd ako dôvodnú, pričom svoj právny názor odôvodňuje nasledovne.

25. Kasačný súd už viackrát zdôraznil, že právne dôvody pre nepriznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je potrebné jasne odlišovať (napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/27/2021 zo dňa 30.11.2022). Týmito dôvodmi sú:

- a) nepreukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok,
- b) nepreukázanie splnenia formálnych podmienok,
- c) daňový podvod a
- d) zneužitie práva.

26. Ide o rôzne právne inštitúty, ktorých jednoznačné odlišenie správcom dane, žalovaným ako aj krajským súdom je dôležité najmä v súvislosti s rozsahom a predmetom dokazovania, či inštitútom dôkazného bremena. Kým pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, pri preukazovaní daňového podvodu leží na správcovi dane. V uvedenom prípade bol sťažovateľovi odopretý odpočet dane práve z dôvodu, že došlo k daňovému podvodu, o ktorom mal a mohol sťažovateľ vedieť.

27. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH, sa na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na odpočítanie dane aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel z 06.07.2006, C - 439/04. Odborná literatúra tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré si vo svojej rozhodovacej činnosti osvojil aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/52/2020 zo dňa 26.05.2022), a ktoré znejú nasledovne:

- vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

28. Vyššie uvedené otázky musia byť kumulatívne zodpovedané kladne. Dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode zaťažuje správcu dane. Úlohou správcu dane je teda pri odmietnutí odpočtu DPH z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode kladne zodpovedať vyššie uvedené otázky a aj ich preukázať.

29. Pokiaľ ide o prvú podmienku Axel Kittel testu - existencia daňového úniku, resp. „chýbajúcej dane“, kasačný súd je toho názoru, že v prejednávanej veci bolo splnenie tejto podmienky bezpochyby preukázané. Daňový únik spočíval v tom, že spoločnosť TM service Slovakia, spol. s r.o., ktorá bola na začiatku obchodného reťazca ako subdodávateľ, neodviedla daň do štátneho rozpočtu. Zároveň si sťažovateľ uplatnil právo na odpočítanie dane.

30. Podľa druhej podmienky Axel Kittel testu musí byť daňový únik dôsledkom podvodného konania, teda neodvedenie dane nemôže byť len náhodné, ale musí byť uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia v rozpore s účelom smernice, pričom uskutočnené transakcie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Daňový podvod je teda judikatúrou definovaný ako „situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia“ (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/74/2020 zo dňa 16.03.2021 alebo 5Afs/337/2019 zo dňa 18.01.2018; uvedenú definíciu prevzal aj Najvyšší správny súd SR, napr. v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/76/2020 zo dňa 26.10.2022). Pojmom „daňový podvod“ sa na účely tohto konania následne rozumie uvedená situácia a nie trestný čin daňového podvodu v zmysle § 277a Trestného zákona.

31. Narušenie daňovej neutrality v podobe daňového úniku teda musí byť dôsledkom cielenej snahy za účelom dosiahnutia neoprávneného daňového zvýhodnenia. Pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie. Česká judikatúra za znaky svedčiace existencii daňového podvodu vymenúva napr. existenciu sídla na virtuálnej adrese, nezverejňovanie účtovných závierok, absenciu písomnej zmluvy pri rozsiahlom obchode, podozrivo nízke marže, neobvyklé ceny a ďalšie (PROCHÁZKA, Vojtěch a KUPČÍK, Petr a BRYCHTA, Karel. Definíční znaky podvodu na DPH v judikatúre Nejvyššího správního soudu, Časopis pro právní vědu a praxi, 1/2022, roč. XXX, str. 160 a 161).

32. Orgány verejnej správy vo svojich rozhodnutiach identifikovali nasledovné okolnosti, ktoré nasvedčujú spáchaniu daňového podvodu:

- skutočným dodávateľom reklamných služieb bol vlastník reklamnej plochy ADV consulting, s.r.o., ktorý zabezpečoval závodné vozidlo a aj polepy na vozidlo a ktorý bol spriaznený so športovým tímom „IMAXX - ADV rally team“, na ktorého vozidlá bola reklama umiestnená,
- subdodávatelia Greentech Mobility SK s.r.o., TCC Media slovakia, s.r.o. a TM service Slovakia, spol. s r.o. boli do obchodného reťazca vložení účelovo, ich úlohou bolo transakcie vykázat' a niekoľkonásobne navýšiť cenu reklamných služieb,
- daň nebola na začiatku obchodného reťazca u subdodávateľa TM service Slovakia, spol. s r.o. odvedená do štátneho rozpočtu,
- skutočný dodávateľ - spoločnosť ADV consulting, s.r.o. odvedol daň z reálnej ceny poskytovanej reklamnej služby, pričom koneční odberatelia reklamných služieb vrátane sťažovateľa si uplatnili odpočet dane z niekoľkonásobne (účelovo a podvodne) navýšenej ceny reklamnej služby,
- deklarovaný dodávateľ - obchodná spoločnosť EDOP, s.r.o. bol dňa 15.03.2018 vymazaný z Obchodného registra a právnym nástupcom sa stala obchodná spoločnosť MELINA TRADE, s.r.o., ktorej konateľ uviedol, že nemá vedomosť, že je konateľom nejakej spoločnosti. Spoločnosť EDOP, s.r.o. bola zrušená registrácia pre daň dňa 15.03.2018 a posledné daňové priznanie k DPH podala za zdaňovacie obdobie 01/2018 a toto bolo nulové. V rokoch 2011, 2012, 2013 a 2014 spoločnosť EDOP, s.r.o. dosahovala nulové tržby a v roku 2015 tržby v sume 1,6 milióna eur, v roku 2016 1,9 milióna eur a v roku 2017 2,8 milióna eur. Spoločnosť EDOP, s.r.o. nezamestnávala žiadnych zamestnancov, nemala žiadny majetok (okrem krátkodobých pohľadávok z obchodného styku). Taktiež spoločnosť EDOP, s.r.o. sa v zmysle verejne dostupných registrov venovala predaju a montáži lamelových termozáverov a izolácie a nebola reklamnou agentúrou, nemala žiadnu web stránku ponúkajúcu reklamné služby a prenájom reklamných plôch,
- deklarovaný subdodávateľ - obchodná spoločnosť Greentech Mobility SR s.r.o. so správcom dane nespolupracuje, bývalý konateľ tejto spoločnosti sa odmietol vyjadriť ku spolupráci s dodávateľom TCC Media slovakia, s.r.o.,
- obchodné spoločnosti TCC Media slovakia, s.r.o. a TM service Slovakia, s.r.o. so správcom dane nespolupracujú a ich konateľmi sú bulharskí občania,
- spoločnosť Greentech Mobility SK s.r.o. neuskutočňovala žiadne finančné operácie v prospech deklarovaného dodávateľa TCC Media slovakia, s.r.o..

33. Kasačný súd sériu vyššie uvedených dôkazov a indícií považuje vo svojej spojitosti za dostatočnú pre prijatie záveru, že daňový únik v predmetnom prípade nebol len dôsledkom náhodného neodvedenia dane, ale dôsledkom cielenej snahy o získanie daňového zvýhodnenia. Kasačný súd pritom pripomína, že existenciu daňového podvodu je možné preukazovať aj okolnosťami, ktoré nastali ex post, teda po uskutočnení zdaniteľného obchodu (PROCHÁZKA, Vojtěch a KUPČÍK, Petr a BRYCHTA, Karel. Definiční znaky podvodu na DPH v judikatúre Nejvyššího správního soudu, Časopis pro právní vědu a praxi, 1/2022, roč. XXX, str. 160 a 161). „Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu, a to např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 10 Afs 206/2020 zo dňa 20.01.2021). So sťažovateľom je možné súhlasiť v tej súvislosti, že okolnosti ex post mu orgány verejnej správy neboli oprávnené pričítať v rámci skúmania subjektívnej stránky, tzv. vedomostného testu, avšak v rámci skúmania objektívneho testu na podvod tak urobiť mohli.

34. Pokiaľ ide o tretiu podmienku Axel Kittel testu, teda či boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s podvodným konaním spojené, v predmetnej veci orgány verejnej správy svoj záver postavili na nedbanlivostnej forme zavinenia a nedostatočnej obozretnosti sťažovateľa. Kasačný súd tu konštatuje, že minimálne kritérium pre vyslovenie záveru o účasti sťažovateľa na podvodnom reťazci, ako dôvode pre odmietnutie vrátenia DPH, je stanovené požiadavkou nevedomej nedbanlivosti (vzhľadom k uvedeným okolnostiam o nej vedieť mal a mohol). Pri vyhodnocovaní

skutkových zistení nasvedčujúcich záveru o takejto účasti na podvodnom reťazci je nevyhnutné vyhodnocovať skutkové zistenia vo vzájomnej súvislosti, s prihliadnutím na obvyklú obchodnú činnosť a možnosti daňového subjektu pri overovaní si dôveryhodnosti svojich obchodných partnerov (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28.2.2019 sp. zn. 10Sžfk/5/2018).

35. Podľa štvrtej podmienky Axel Kittel testu sa vyžaduje zavinenie daňového subjektu (sťažovateľa). Splnenie subjektívnej stránky opäť preukazuje správca dane, a to prostredníctvom objektívnych okolností. V zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyvinúť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže (tu znáša dôkazné bremeno daňový subjekt) dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť. Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že správca dane nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (napr. rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veci Mahagében a Dávid z 21.06.2012, C-80/11 a C-142/11, a vo veci Stroj trans z 31.01.2013, C-642/11). Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napr. rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veci Mahagében a Dávid z 21.06.2012, C-80/11 a C-142/11, a vo veci Teleoís z 21.06.2012, C-409/04).

36. Krajský súd záver orgánov verejnej správy o splnení subjektívnej stránky daňového podvodu považoval za splnený. Krajský súd vyhodnotil, že pri náležitej obozretnosti sťažovateľ „mal a mohol zistiť“, že predmetný obchodný reťazec je umelo vykonštruovaný, a to za účelom narušenia systému neutrality DPH. Podľa krajského súdu sťažovateľ hrubým spôsobom porušil zásady náležitej obozretnosti, keď nemal záujem zisťovať reálne ceny za poskytnuté reklamné služby. Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, ktorý v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že sťažovateľ neprijal všetky rozumné opatrenia, ktoré od neho možno dôvodne požadovať na zabezpečenie toho, aby jeho prijaté plnenia neboli súčasťou podvodu. Konanie sťažovateľa označil žalovaný za nezlučiteľné so zásadami poctivého, obozretného a opatrného obchodného styku, ktoré značnou mierou prispelo k narušeniu riadneho fungovania spoločného systému DPH. Žalovaný uviedol, že konanie sťažovateľa sa javí ako nezlučiteľné so zásadami opatrného a obozretného obchodného styku a taktiež je v rozpore s konaním v dobrej viere, nakoľko cena reklamných služieb bola podvodným spôsobom navyšovaná a nebola výsledkom rovnovážneho stavu ponuky a dopytu po reklame, z čoho mal za to, že je absolútne nelogické a neobvyklé, aby racionálne, ekonomicky a rozumne hospodáriaci odberateľ účelovo a umelo nadhodnotenej reklamnej služby nemal vedomosť, pochybnosť a podozrenie o možnej existencii neštandardných okolností obchodných transakcií v čase realizácie obchodu.

37. Kasačný súd tu považuje za potrebné poukázať na to, že určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby, uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH na zabezpečenie, aby jej transakcie neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej (napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Mahagében a Dávid z 21.06.2012, C-80/11 a C-142/11). Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre spresnil, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezrovnalosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Mahagében a Dávid z 21.06.2012, C-80/11 a C-142/11, rozsudok vo veci Vikingo Fővállalkozó z 14.04.2021, C-610/20). Ako bolo už vyššie uvedené, správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Paper Consult z 19.10.2017, C-101/16). Súdny dvor EÚ už konkrétne rozhodol, že správca dane nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH všeobecne požadovať jednak preverenie, že osoba, ktorá vyhotovila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a splnila si svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, z dôvodu ubezpečenia sa,

že na strane predchádzajúcich subjektov nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentmi (rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veci Mahagében a Dávid z 21.06.2012, C-80/11 a C-142/11 a vo veci C.F. (daňová kontrola) z 04.06.2020, C-430/19). Z toho vyplýva, že náležitá obozretnosť vyžadovaná od zdaniteľnej osoby a opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že sa svojím nadobudnutím nezúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu, ktorého sa dopustil subjekt na vstupe, závisia od okolností daného prípadu, a najmä od toho, či existujú alebo neexistujú indície, ktoré zdaniteľnej osobe v čase nadobudnutia, ktoré uskutočňuje, umožňujú mať podozrenie o existencii nezrovnalostí alebo podvodu. V prípade indícií o podvode možno od zdaniteľnej osoby očakávať zvýšenú obozretnosť. Nie je však od nej možné vyžadovať, aby vykonala komplexné a hĺbkové preskúmania, ako sú tie, na ktorých vykonanie má prostriedky daňový orgán (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Aquila Part Prod Com SA z 01.12.2022, C-512/21).

38. Kasačný súd sa aj vzhľadom na vyššie uvedené nestotožnil s názorom krajského súdu a orgánov verejnej správy a má za to, že orgány verejnej správy neunesli svoje dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania vedomosti sťažovateľa o podvodnom konaní v rámci obchodného reťazca. Z obsahu spisového materiálu pritom vyplýva, že sťažovateľ bol v obchodnom vzťahu so svojím priamym dodávateľom, obchodnou spoločnosťou EDOP, s.r.o., ktorú zastupoval v čase obchodných transakcií jej konateľ Jaroslav Galánek. Sťažovateľ podľa svojich tvrdení nemal vedomosť o subdodávateľských spoločnostiach (Greentech Mobility SK, s.r.o., TCC Media slovakia, s.r.o. a TM service Slovakia, s.r.o.). Sťažovateľ si preveril priameho dodávateľa, t. j. obchodnú spoločnosť EDOP, s.r.o. z možných dostupných zdrojov, keď:

- si preveril, či v čase uskutočnenia obchodov je spoločnosť EDOP, s.r.o. evidovaná v zozname platiteľov DPH a teda jej nebola zrušená registrácia pre DPH,
- si preveril, či spoločnosť EDOP, s.r.o. nie je evidovaná ako dlžník voči Sociálnej poisťovni, zdravotným poisťovniam a daňovému úradu,
- si preveril, či je spoločnosť EDOP, s.r.o. ekonomicky aktívnou spoločnosťou, keď v roku 2015, 2016 a v roku 2017 dosahovala zisky,
- si preveril, či voči spoločnosti EDOP, s.r.o. nie je vedené konkurzné či reštrukturalizačné konanie,
- si preveril, že spoločnosť EDOP, s.r.o. má v predmete podnikania zapísanú „reklamnú činnosť“, a to po dobu 24 rokov (od 17.11.1993) a taktiež „reklamné a marketingové služby“ (od 12.08.2011),
- pri dojednaní obchodnej spolupráce jednal s konateľom spoločnosti S., ktorý mu odprezentoval ponúkané služby a ktorý bol vo funkcii konateľa obchodnej spoločnosti v čase dojednaných obchodov 6 rokov (od 03.08.2011),
- sťažovateľovi boli v čase dojednania obchodnej spolupráce predložené reklamné letáky, ktoré prezentovali ponúkané služby spoločnosti EDOP, s.r.o.

Sťažovateľ taktiež s dodávateľom uzavrel zmluvu o reklame, ktorú predložil aj v daňovom konaní.

39. Kasačný súd sa teda nestotožnil s krajským súdom v tom, že bolo preukázané, že sťažovateľ mal, resp. mohol a mal vedomosť o podvodnom konaní v rámci obchodného reťazca. Kasačný súd nezistil z administratívnych rozhodnutí dostatočný počet zistení a dôkazov svedčiacich o nedostatočnej obozretnosti sťažovateľa.

40. Kasačný súd dodáva, že si je plne vedomý ľahkého zneužitia systému DPH ako aj cieľa Európskej únie v oblasti boja proti daňovým podvodom. Je nepochybné, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou o DPH. Osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie a orgánom verejnej správy a súdom prináleží zamietnuť práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Môžu však tak vykonať vtedy, ak daňový podvod spáchala samotná zdaniteľná osoba alebo v prípade, ak zdaniteľná osoba síce podvod nespáchala, ale vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastnila na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových úradov predložiť dostatočne objektívne dôkazy preukazujúce účasť alebo vedomosť

zdaniteľnej osoby o daňovom podvode. Následne je povinnosťou vnútroštátneho súdu overiť, či správca dane preukázal existenciu takýchto objektívnych skutočností (rozsudok Súdneho dvora EÚ o veci Maks Pen z 13.01.2014, C-18/13).

41. Kasačný súd sa nestotožnil s názorom krajského súdu, že by orgány verejnej správy predložili dostatočné objektívne dôkazy preukazujúce vedomosť sťažovateľa o daňovom podvode. Samotné tvrdenia žalovaného, ktorý v napadnutom rozhodnutí uvádzal, že dodávateľ reklamných služieb - obchodná spoločnosť EDOP, s.r.o. bola pre sťažovateľa neznámym a neovereným dodávateľom, čo dôvodil tým, že konateľ tejto spoločnosti oslovil sťažovateľa na podujatí, kde pôsobil ako DJ a tvrdenie, že sťažovateľ musel vedieť, kto je skutočným dodávateľom, bez ďalších objektívnych dôkazov nepostačuje na vyvodenie záveru o vedomosti sťažovateľa o daňovom podvode. Kasačný súd tu poukazuje na vyjadrenie sťažovateľa, v ktorom uviedol spôsoby, ako si overil svojho dodávateľa, ako aj na dlhodobú spoluprácu s týmto dodávateľom. Orgány verejnej správy taktiež žiadnym spôsobom nepreukázali vedomosť sťažovateľa o umelo navýšenej cene reklamných služieb, prípadne o pochybnostiach na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca (deklarovaných subdodávateľoch).

42. Kasačný súd opätovne pripomína, že v predmetnom konaní správca dane nepoprel, že by zdaniteľné obchody prebehli, avšak tvrdil, že sťažovateľ bol súčasťou obchodného reťazca, v ktorom sa vyskytol daňový podvod. V tomto prípade, ako bolo uvedené vyššie, orgány verejnej správy mohli zamietnuť právo odpočítať daň z pridanej hodnoty len za predpokladu, že v konaní objektívne preukázali, že sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. V predmetnom prípade je najpodstatnejšou otázkou to, či sťažovateľ s prihliadnutím na všetky objektívne okolnosti mohol vedieť, že jeho konanie smeruje, resp. napomáha k neoprávnenému získaniu nároku na odpočet DPH. Z dôkazov, ktoré sa nachádzajú v administratívnom spise, však uvedené preukázané rozhodne nebolo. Zo skutkového stavu zisteného orgánmi nie je možné v tomto štádiu tvrdiť, že by bol sťažovateľ aktívnym účastníkom daňového podvodu, alebo že by páchatelom pomáhal. Pokiaľ ide o možnosť, že sťažovateľ „mal vedieť“ o daňovom podvode, túto by orgány verejnej správy preukázali tým, že sťažovateľ mal a mohol prijať také opatrenia, ktoré by vylúčili podvodné konanie, resp. účasť na takom konaní a tieto neprijal. Kasačný súd nemal z obsahu administratívneho spisu preukázané ani tieto skutočnosti. V rozhodnutiach správcu dane a žalovaného uvedené posúdenie podporované ich úvahami a objektívnymi skutočnosťami absentuje. Kasačný súd pritom poukazuje na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems z 12.01.2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03.

43. Kasačný súd sa na základe vyššie uvedených dôvodov preto nestotožnil s právnym posúdením veci vykonaným zo strany krajského súdu. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd v medziach kasačných námietok sťažovateľa uzatvára, že napadnutý rozsudok krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP], pričom rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného [§ 191 ods. 1 písm. c) SSP].

44. Keďže krajský súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

45. Po vrátení veci bude úlohou orgánov verejnej správy odstrániť uvedené nedostatky v zistenom skutkovom stave a doplniť dokazovanie o zistenie (v nevyhnutnej miere a bez pochybností) vzťahu sťažovateľa k reťazcu, v rámci ktorého sa uskutočnili predmetné zdaniteľné obchody. Žalovaný, prípadne správca dane², budú povinní riadne zisťovať (bez dôvodných pochybností), či sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia, zakladajúce nárok na odpočet DPH, sú súčasťou daňového podvodu.

46. Podľa § 469 SSP ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, správny súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

47. Podľa § 467 ods. 1 SSP ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

48. Podľa § 467 ods. 2 SSP ak kasačný súd zmení rozhodnutie správneho súdu, rozhodne aj o nároku na náhradu trov konania na správnom súde a kasačnom súde.

49. Podľa § 167 ods. 1 SSP správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.

50. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom.

51. Podľa § 175 ods. 2 SSP o výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

52. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.