

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/40/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200006
Dátum vydania rozhodnutia: 20. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200006.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a Mgr. Kristíny Babiakovej, v právnej veci žalobkyne: Ingrid Ďurišová I.D.A, miesto podnikania: Mlynárska 4682/8, Hrnčiarovce nad Parnou, IČO: 33 200 092, zast.: JUDr. Milan Kysel, advokát, so sídlom Tribečská 2136/4, Topoľčany, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102128223/2018 zo dňa 25. októbra 2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/3/2019-82 zo dňa 12. marca 2020, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho a súdneho konania

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj ako „správny súd“) na základe všeobecnej správnej žaloby žalobkyne zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) rozhodnutie žalovaného č. 102128223/2018 zo dňa 25. októbra 2018 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 102128223/2018 zo dňa 25. októbra 2018 potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Trnava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 100496138/2018 zo dňa 06. marca 2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) určil žalobkyni rozdiel v sume nadmerného odpočtu 13.000 Eur na dani z

pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2016, keď znížil nadmerný odpočet zo sumy 13.155,07 Eur na sumu 155,07 Eur.

3. Žalobkyňa si v zdaňovacom období júl 2016 uplatnila právo na odpočítanie DPH z faktúry vystavenej dodávateľom REVITA, s.r.o. pod č. 201607040 (interné č. 16323), dátum dodania 31. júla 2016, základ dane 50.000 Eur, DPH 10.000 Eur, za zabezpečenie reklamných služieb na podujatí „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ a z faktúry vystavenej dodávateľom CAPTAIN, s.r.o. pod č. 201607009 (interné č. 16294), dátum dodania 21. júla 2016, základ dane 15.000 Eur, DPH 3.000 Eur, za zabezpečenie reklamných služieb na podujatí „BUSINESS GOLF TOUR 2016“. Správca dane vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie júl 2016 a po rozsiahlom dokazovaní dospel k záveru o nepriznaní uplatneného práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že nedošlo k naplneniu hmotnoprávnej podmienky pre odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“), keď daň deklarovaná na sporných faktúrach vystavených pre žalobkyňu sa stala splatnou iba z titulu uvedenia na daňovom doklade (§ 69 ods. 5 zákona o DPH), nie však z titulu skutočného obsahu právneho úkonu obsiahnutého v ustanovení § 19 ods. 2 zákona o DPH. Nebolo teda preukázané, že samotné reklamné plnenia, hoci boli uskutočnené, boli realizované deklarovanými dodávateľmi, subdodávateľmi a ich dodávateľmi v preverovaných reťazoch, čo malo za následok, že im nemohla vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, ktorá skutočnosť následne znamená, že právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH nemohlo vzniknúť ani žalobkyňi.

4. Správny súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že v danom prípade nebolo medzi účastníkmi konania sporné, že reklamné služby, ktoré mali v prospech žalobkyne poskytovať na základe zmlúv o poskytovaní reklamných služieb spoločnosti REVITA, s.r.o. a CAPTAIN, s.r.o., boli zrealizované, teda nebolo sporné, že k materiálnemu plneniu na základe predložených sporných faktúr došlo. Dôvodom nepriznania uplatneného nároku na odpočet DPH zo sporných faktúr bola medzi účastníkmi konania sporná skutočnosť, či žalobkyňa po vznesení pochybností vzťahujúcich sa na preukázanie plnenia od deklarovaných dodávateľov uniesla svoje dôkazné bremeno pre vznik nároku. V danom prípade správca dane na základe preverovania reťazca subdodávateľov dodávateľov žalobkyne spochybnil, že deklarované reklamné služby boli uskutočnené dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach, pričom žalobkyňa tieto pochybnosti neodstránila preukázaním relevantných skutočností.

5. Z dôvodu prehľadnosti rozsudku správny súd vyhodnocoval zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného osobitne vo vzťahu k dodávateľovi REVITA, s.r.o. a osobitne vo vzťahu k dodávateľovi CAPTAIN, s.r.o.

6. Obsahom administratívneho spisu vo vzťahu k dodávateľovi REVITA, s.r.o. mal správny súd preukázané, že na základe Zmluvy o spolupráci a poskytnutí práv k podujatiu „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ zo dňa 27. mája 2016 sa spoločnosti B&D, s.r.o. a Avital s.r.o. dohodli na vzájomnej spolupráci pri organizovaní športového podujatia „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ v termíne od 08. augusta 2016 do 14. augusta 2016 v tenisovom areáli TC EMPIRE Trnava (ďalej aj ako „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“), pričom podľa článku I bod 6 sa spoločnosť Avital, s.r.o. zaviazala zabezpečiť reklamnú a mediálnu kampaň k tomuto podujatiu v zmysle článku IV zmluvy, ako aj organizačné a produkčné zabezpečenie podujatia v zmysle článku V zmluvy. Z preambuly tejto zmluvy vyplýva, že spoločnosť B&D, s.r.o. uzatvorila dňa 02. mája 2016 zmluvu so spoločnosťou ATP Tour, Inc. zastrešujúcou a riadiacou profesionálne svetové tenisové turnaje, ktorou spoločnosť B&D, s.r.o. nadobudla oprávnenie pod záštitou ATP organizovať a realizovať uvedené podujatie. Z bodu 4.10 tejto zmluvy vyplýva, že spoločnosť Avital s.r.o. je oprávnená plniť svoje oprávnenia a záväzky v zmysle uzatvorenej zmluvy aj prostredníctvom tretích subjektov.

7. Zmluvou o spolupráci a poskytnutí práv k podujatiu „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ zo dňa 27. mája 2016 sa spoločnosti Avital s.r.o. a REVITA, s.r.o. (priamy dodávateľ žalobcu) dohodli na vzájomnej spolupráci pri organizovaní športového podujatia „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“, pričom podľa bodu 1.5 tejto zmluvy sa spoločnosť REVITA, s.r.o. zaviazala zabezpečiť

reklamnú a mediálnu kampaň k tomuto podujatiu v zmysle článku IV zmluvy, ako aj organizačné a produkčné zabezpečenie podujatia v zmysle článku V zmluvy. Z bodu 4.10 tejto zmluvy vyplýva dohoda zmluvných strán, že spoločnosť REVITA, s.r.o. je oprávnená plniť svoje oprávnenia a záväzky v zmysle zmluvy aj prostredníctvom tretích subjektov. Z preambuly tejto zmluvy vyplýva, že účastníci tejto zmluvy sú právnické osoby zaoberajúce sa v rámci svojej podnikateľskej činnosti predovšetkým marketingom a reklamnou činnosťou a taktiež podporou športu na území Slovenskej republiky, za ktorým účelom úspešne zastrešujú a organizujú viaceré významné športové a kultúrno-športové podujatia na území Slovenskej republiky. A rovnako, že spoločnosť Avital s.r.o. nadobudla na základe zmluvy o spolupráci od organizátora podujatia spoločnosti B&D, s.r.o. oprávnenie organizovať a realizovať toto podujatie a jednotlivé jeho zápasy, ako aj kultúrno-športové podujatia s tým súvisiace vrátane oprávnenia na používanie kombinovanej individuálnej ochrannej známky v znení „CHALLENGER OPEN“.

8. Ďalej správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že žalobkyňa uzatvorila dňa 09. júna 2016 so spoločnosťou REVITA, s.r.o. Zmluvu o poskytovaní reklamných služieb, pričom neoddeliteľnou súčasťou tejto zmluvy bola príloha č. 1 - Rozsah mediálnych plnení. Z preambuly tejto zmluvy vyplýva, že spoločnosť REVITA, s.r.o. mala na podklade osobitných zmluvných vzťahov oprávnenie spolupodieľať sa na organizácii kultúrno-športového podujatia „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ a rovnako v súvislosti s organizáciou tohto podujatia mala tiež oprávnenie na používanie kombinovanej individuálnej ochrannej známky v znení „CHALLENGER OPEN“. Z článku II bod 2.1 tejto zmluvy vyplýva, že spoločnosť REVITA, s.r.o. sa zaviazala komplexne zabezpečovať poskytovanie reklamných služieb pre žalobkyňu a za týmto účelom uvádzať logo, obchodné meno, resp. iné jej označenie na reklamných a propagačných kampaniach zabezpečujúcich propagáciu a prezentáciu tohto podujatia, na webovej stránke podujatia www.challenger-trnava.com a na všetkých reklamných a propagačných tlačovinách (roll up, bulletin, scorecards, plagáty a pod.) zabezpečujúcich propagáciu a prezentáciu podujatia ako hlavného reklamného partnera (HRP) tohto podujatia, a to v rozsahu a spôsobom podľa špecifikácie obsiahnutej v prílohe č. 1 nazvanej ako „Rozsah mediálnych plnení“. Podľa bodu 2.6 sa spoločnosť REVITA, s.r.o. zaviazala po skončení podujatia dodať žalobkyni tzv. monitoring z médií sumarizujúci konkrétny priebeh podujatia a taktiež finálny rozsah poskytnutej reklamnej a mediálnej kampane, a to v listinnej podobe a zároveň v elektronickej podobe zachytenej na elektronickej nosiči dát. Podľa bodu 2.7 sa zmluvné strany dohodli, že spoločnosť REVITA, s.r.o. je oprávnená plniť svoje záväzky aj prostredníctvom tretích osôb. Odplata za komplexné zabezpečenie reklamných služieb bola dohodnutá vo výške 100.000 Eur bez DPH, pričom podľa bodu 3.2 zmluvy mala byť prvá časť odplaty vo výške 50.000 Eur uhradená v mesiaci júl 2016 na základe vystavenej faktúry a druhá časť rovnako vo výške 50.000 Eur mala byť uhradená v mesiaci august 2016.

9. Na základe dokladov predložených spoločnosťou REVITA, s.r.o. (zápisnica z ústneho pojednávania č. 100223988/2017 zo dňa 07. februára 2017 a č. 100306097/2017 zo dňa 16. februára 2017) bolo preukázané, že táto spoločnosť poskytovala reklamné služby na podujatí „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ viacerým objednávateľom reklamných služieb, napríklad spoločnosti ARAKO Slovakia, s.r.o., ktorá bola rovnako ako žalobkyňa hlavným reklamným partnerom za odplatu 100.000 Eur bez DPH, spoločnosti SWAN, a.s., rovnako ako hlavnému reklamnému partnerovi za odplatu 200.000 Eur bez DPH, spoločnosti PORT 7, s.r.o., ako reklamnému partnerovi za odplatu 60.000 Eur bez DPH, spoločnosti ENGIE Services, a.s., ako hlavnému reklamnému partnerovi za odplatu 100.000 Eur bez DPH, spoločnosti enterpoint s.r.o., ako reklamnému partnerovi za odplatu 20.000 Eur bez DPH, spoločnosti UNIPHARMA - I. slovenská lekárnická akciová spoločnosť, ako hlavnému reklamnému partnerovi za odplatu 100.000 Eur bez DPH a mnohým ďalším spoločnostiam, spolu aj so žalobkyňou 28 objednávateľom reklamných služieb.

10. Z dokladov predložených spoločnosťou REVITA, s.r.o. ďalej vyplýva, že jej dodávateľmi pri zabezpečovaní podujatia „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ boli spoločnosti ALIA TAXAUDIT, spol. s r.o., Z consulting s.r.o. a JK Media s.r.o. Spoločnosť REVITA, s.r.o. mala so spoločnosťou ALIA TAXAUDIT, spol. s r.o. uzatvorenú Zmluvu o poskytovaní poradenských a marketingových služieb a zabezpečení komunikačných aktivít zo dňa 14. októbra 2015, predmetom

ktorej bolo poskytovanie poradenských, reklamných a marketingových služieb. So spoločnosťou Z consulting s.r.o. Rámcovú zmluvu o reklame zo dňa 01. júna 2016, predmetom ktorej bolo zhotovenie diel - reklamných kampaní spočívajúcich vo vytvorení printovej reklamy, rozhlasových a audiovizuálnych reklamných spotov. So spoločnosťou JK Media s.r.o. Zmluvu o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 16. mája 2016. Na základe uvedených zmlúv boli v súvislosti s podujatím „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ spoločnosti REVITA, s.r.o. vystavované dodávateľské faktúry s rôznym rozsahom plnenia.

11. Spoločnosť ALIA TAXAUDIT, spol. s r.o. predložila správcovi dane dňa 08. februára 2017 zoznam dokladov pre priznanie DPH za január 2016 - september 2016, knihu prijatých faktúr za január 2016 - september 2016, knihu vystavených faktúr za január 2016 -september 2016, odberateľské faktúry vystavené v zdaňovacom období január 2016 -september 2016. Na základe knihy dodávateľských faktúr predloženej spoločnosťou ALIA TAXAUDIT, spol. s r.o. a kontrolných výkazov správca dane preveroval subdodávateľskú spoločnosť Carlene trade s.r.o., pričom doklady tejto spoločnosti sa mu nepodarilo získať. Správca dane mal za to, že ide o nespolupracujúci daňový subjekt, ktorý nepreukazuje skutočnosti uvedené v podaných daňových priznaniach. Na základe kontrolných výkazov spoločnosti Carlene trade s.r.o. správca dane preveroval ďalšiu subdodávateľskú spoločnosť CL MEDIA s.r.o. (spoločnosť zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou B.R.A., s.r.o.), pričom správcovi dane sa rovnako nepodarilo od nástupnickej spoločnosti získať žiadne doklady, čím sa nepodarilo preveriť zdaniteľné obchody uvedené na faktúrach medzi CL MEDIA s.r.o. a Carlene trade s.r.o. Správca dane vo vzťahu k spoločnosti ALIA TAXAUDIT, spol. s r.o. (priamemu dodávateľovi spoločnosti REVITA, s.r.o.) uzavrel, že táto nepredložila nadobúdacie doklady k fakturovaným službám pre spoločnosť REVITA, s.r.o., predmetom ktorých bolo zabezpečenie reklamných služieb v súvislosti s podujatím „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“.

12. Vo vzťahu k ďalšiemu priamemu dodávateľovi spoločnosti REVITA, s.r.o., a to spoločnosti Z consulting s.r.o., z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že konateľ spoločnosti Z consulting s.r.o. zaslal správcovi dane faktúry vystavené spoločnosti REVITA, s.r.o. a ďalej zaslal faktúry, ktoré mu vystavil jeho priamy dodávateľ - spoločnosť Forro-Plast s.r.o., ktorými boli fakturované reklamné služby, pričom z faktúr nevyplýva, ktorého podujatia sa tieto poskytnuté reklamné služby týkali. Ďalej predložil knihu vystavených faktúr a knihu prijatých faktúr. Predložil tiež Rámcovú zmluvu o poskytovaní poradených a marketingových služieb a zabezpečení komunikačných aktivít zo dňa 27. júna 2016, predmetom ktorej bolo poskytovanie poradenských, reklamných a marketingových služieb s účinnosťou od 27. júna 2016, Rámcovú zmluvu o reklame zo dňa 01. júna 2016, ktorú uzavrel so spoločnosťou REVITA, s.r.o. a ďalej Rámcovú zmluvu o reklame zo dňa 01. septembra 2016, ktorú uzatvoril so spoločnosťou DPP Media Slovakia s.r.o. Bývalý konateľ spoločnosti na ďalšiu výzvu správcu dane nepredložil žiadane doklady, písomnosti, vyjadrenia, dôkazy, ani konkrétne podklady o zrealizovaných reklamných službách uskutočnených spoločnosťou Z consulting s.r.o. pre spoločnosť REVITA, s.r.o. Vo vzťahu k subdodávateľskej spoločnosti Forro - Plast s.r.o. sa správcovi dane nepodarilo získať žiadne doklady, čím sa nepodarilo preveriť zdaniteľné obchody uvedené na faktúrach medzi Forro - Plast s.r.o. a Z Consulting s.r.o. Na základe kontrolných výkazov spoločnosti Forro - Plast s.r.o. správca dane preveroval ďalšieho subdodávateľa v rade, a to spoločnosť RUVIXON s.r.o., pričom konateľ tejto spoločnosti zaslal správcovi dane konkrétne doklady, z ktorých vyplýva, že spoločnosť RUVIXON s.r.o. fakturovala pre odberateľa Forro - Plast s.r.o. reklamné služby bez bližšej špecifikácie, pričom nebola predložená žiadna konkretizácia názvu turnaja ani žiadne prílohy. Správca dane na základe kontrolných výkazov spoločnosti RUVIXON s.r.o. zistil, že ďalším subdodávateľom v rade bola spoločnosť ENILA s.r.o., ktorá bola jediným dodávateľom spoločnosti RUVIXON s.r.o. Vo vzťahu k tejto spoločnosti správca dane zistil, že za obdobie marec 2016 až september 2016 spoločnosť ENILA s.r.o. vo vlastnom kontrolnom výkaze DPH za dané obdobia nemala žiadne transakcie a z informačného systému daňovej kontroly vyplýva, že táto spoločnosť nepodala na DPH žiadne daňové priznania, teda ide o nespolupracujúci subjekt.

13. Konateľ spoločnosti REVITA, s.r.o. do zápisnice o miestnom zisťovaní č. 104477997/2016 zo dňa 14. decembra 2016, predmetom ktorého bolo predloženie a prevzatie daňových a účtovných dokladov, vo vzťahu k faktúre pre žalobkyňu uviedol, že predmetom zmluvy boli komplexné marketingové a reklamné služby v súvislosti s podujatím „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“. Jednalo sa o

tenisový turnaj mužov, na ktorom bola žalobkyňa jedným z hlavných reklamných partnerov. Uviedol, že hodnotiacu správu k podujatiu vypracovala spoločnosť REVITA, s.r.o., túto si objednala u subdodávateľa. Tiež uviedol, že s hodnotiacou správou pomáhal syn E. O.. Uviedol, že spoločnosť REVITA, s.r.o. nemala v roku 2016 zamestnancov, komplexné marketingové reklamné služby, ktoré boli predmetom Zmluvy o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 09. júna 2016, zabezpečovala subdodávateľmi, a to spoločnosťou ALIA TAXAUDIT, spol. s r.o. a Z consulting s.r.o., pričom televízne spoty zabezpečovala agentúra JK Media s.r.o. Vo vzťahu k hodnotiacej správe k podujatiu „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ správny súd poukázal na faktúry, ktoré predložila spoločnosť REVITA, s.r.o. dňa 16. februára 2017 a z ktorých vyplýva, že spoločnosť REVITA, s.r.o. dala spoločnosti KALYPSO agency SK, s.r.o. tlačiť a viazať hodnotiacu správu z tohto podujatia.

14. Konateľ spoločnosti JK Media s.r.o. L. M. do zápisnice o miestnom zisťovaní č. 104489683/2016 zo dňa 15. decembra 2016 uviedol, že reklamnú kampaň na tenisový turnaj si objednala spoločnosť REVITA, s.r.o., predmetom objednávky bola reklamná kampaň v médiách, tak ako bola špecifikovaná v objednávke v období od júla do augusta 2016. Ďalej uviedol, že podľa odsúhlasenej kampane klient predložil konečný produkt spotu, ktorý mal zaznieť v daných televíziách a rádiu na USB kľúči, pričom nemal informácie o podrobnostiach výroby daných návrhov a následne zabezpečil tlač a prenájom grafických návrhov v outdoorových médiách a objednanie inzertného priestoru v printových médiách, okrem tlačovín a spotov bol zabezpečený organizačný spotrebný materiál na tenisovom turnaji, čo znamená reklamné bannery na dvorce, plagáty, bulletiny, rollupy, vizitky, nálepky, vlajky, rozpisy zápasov, šeky na dotvorenie celkovej atmosféry turnaja. Uviedol, že predmetná zákazka - reklamná kampaň na tenisový turnaj je účtovaná ako zákazka č. 150 Challenger v hodnote nákladov: 55.110 Eur, v hodnote výnosov: 61.432,67 Eur. Tiež uviedol, že v súvislosti s daným turnajom spoločnosť JK Media s.r.o. neoslovila žiadna iná spoločnosť, jediným odberateľom za realizovanú reklamnú kampaň bola spoločnosť REVITA, s.r.o., pričom predložil odberateľské faktúry. Ďalej uviedol, že spoločnosť JK Media s.r.o. spracovala všetky publikované alebo odvysielané výstupy o realizácii reklamnej kampane na USB kľúč a odovzdala ich p. L. O., odberateľské faktúry boli uhradené bezhotovostne. Hodnotiacu správu k podujatiu „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ spoločnosť JK Media s.r.o. nevypracovala. Správny súd v tejto súvislosti poukázal doklady predložené konateľom spoločnosti JK Media s.r.o. v rámci miestneho zisťovania, z ktorých je preukázané, že spoločnosť REVITA, s.r.o. si na základe objednávky č. 162000005 zo dňa 13. júna 2016 objednala u spoločnosti JK Media s.r.o. zabezpečenie mediálnej kampane pre tenisový turnaj „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“.

15. Žalobkyňa vo vzťahu k deklarovávanému dodávateľovi spoločnosti REVITA, s.r.o. správcovi dane uviedla, že za spoločnosť REVITA, s.r.o. konal L. O., konateľ spoločnosti a jeho syn E. O., uviedla telefónne číslo a emailovú adresu a taktiež, že k nakontaktovaniu došlo v rámci niektorých z podujatí v minulosti. Uviedla ďalej, že v jej mene dohodnutie rozsahu a predmetu reklamných služieb vykonával U. Ď., osobne zmluvu podpisovala, konala za spoločnosť, výsledky reklamných služieb boli ňou priebežne monitorované (spoty, billboardy), pričom ďalšou osobou, ktorá kontrolovala plnenie zmluvy na mieste konania športového podujatia bol C.. U. L., ktorý sa spolu s p. Ď. stretol aj s vybranými zástupcami zákazníkov. Uviedla, že hodnotiacu správu k podujatiu bola p. U. Ď. U.. (synom a zamestnancom) prevzatá dňa 12. novembra 2016, táto mala 151 strán a 77 strán foto A5 a 160 strán foto 2, pričom mu ju odovzdával konateľ spoločnosti REVITA, s.r.o. L. O.. Žalobkyňa ďalej uviedla, že L. O. preukazoval svoje oprávnenia kópiou zmluvy, reklamnými letákmi, fotografiami z minulých ročníkov, ako aj informáciami odkazujúcimi na web www.challenger-trnava.com. Ďalej žalobkyňa špecifikovala konkrétne marketingové a reklamné služby dodajúc, že ak by si sami zabezpečovali prezentáciu mena spoločnosti prostredníctvom médií v rovnakom rozsahu, cena by bola niekoľkonásobne vyššia, pričom svojim plnením spoločnosť REVITA, s.r.o. prekryla celé spektrum možných reklamných a marketingových služieb, televízne médiá, webové sídla, denníky, prezentácia v spotoch z podujatia v správach, resp. na mieste podujatia účastníkom, z ktorých vybraná skupina a jednotlivci sú práve ich cieľovou skupinou zákazníkov. Konkretizovala, že logo a obchodné meno v grafickom formáte bolo odovzdané osobne L. O. na kľúči USB pánom U. Ď. po podpise zmluvy, resp. je možné, že to posielal aj e-mailom na adresu spoločnosti.

16. Ďalej žalobkyňa uviedla, že plnenia preukazoval pán O. písomným zasielaním jednotlivých čiastkových plnení prostredníctvom faktúr, ako aj občasnými telefonickými komunikáciami s p. U. Ď. zo strany pána E. O., ďalej od 10. júna 2016 sledovali jednotlivé spoty, billboardy, noviny a ostatné formy a tak kontrolovali existenciu plnenia zmluvy. K cene žalobkyňa uviedla, že táto bola dohodnutá za komplexné zabezpečenie reklamných služieb. Ďalej poukázala na to, že úlohou dodávateľa bolo zabezpečiť komplexné plnenie zmluvy, pričom bolo na ňom, akým spôsobom, s koho pomocou a za akých okolností plnenie zmluvy zabezpečiť. Uviedla, že účelom marketingových a reklamných služieb bola prezentácia obchodného mena a tieto jej priniesli nárast predaja, udržanie predaja a nové objednávky najmä v spoločnostiach Legios Loco, a.s. Praha, RYKO a.s. Dečín, ŽOS Trnava alebo ŽELOS s.r.o. Trnava doplniac, že majú cca 45 nových zmluvných vzťahov, ktorými preukazujú oprávnenosť nákladov.

17. Dňa 10. apríla 2017 mal byť ako svedok vypočutý bývalý konateľ spoločnosti REVITA, s.r.o. L. O. (o výsluchu bola žalobkyňa upovedomená, na výsluch sa dostavil jej splnomocnený zástupca), pričom v ten istý deň L. O. doručil správcovi dane písomné vyjadrenie, ktorým podľa § 25 ods. 2 Daňového poriadku odmietol vo veci vypovedať. V súvislosti o odopretím výpovede L. O. správca dane nahliadol do spisu daňového subjektu STRABAG Pozemné a inžinierske stavebníctvo s.r.o. a vyhotovil si kópiu zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 05. mája 2017 spísanú so svedkom L. O.. Z obsahu tejto zápisnice vyplýva, že spoločnosť REVITA, s.r.o. zabezpečovala reklamné služby pre dané subjekty, t.j. televízne spoty, billboardy a pod., pričom spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, reklamné služby zabezpečovala dodávateľsky, pričom si nespomenul na svojich najväčších obchodných partnerov v oblasti poskytovania reklamných služieb. Uviedol ďalej, že spoločnosť REVITA, s.r.o. nebola organizátorom ani spoluorganizátorom podujatí „BUSINESS GOLF TOUR 2016“ a „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“, nevedel, kto bol vlastníkom reklamných práv k uvedeným podujatiam. Nevedel konkrétne uviesť svojich dodávateľov, vo vzťahu k dodávateľom tvrdil, že títo zabezpečovali výrobu spotov aj ich odvysielanie. K hodnotiacim správam uviedol, že ich vypracovávala dodávateľská firma.

18. Správny súd konštatoval, že správca dane vykonal v rámci daňovej kontroly skutočne rozsiahle dokazovanie, na základe ktorého preveroval jednotlivé vetvy reťazcov zistených subdodávateľov spoločnosti REVITA, s.r.o. Zopakoval, že v danom prípade nebolo sporné skutočné dodanie materiálneho plnenia v podobe komplexných marketingových a reklamných služieb, ktorými bola žalobkyňa propagovaná ako hlavný reklamný partner na športovom podujatí „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“. Podľa názoru správneho súdu žalobkyňa, s prihliadnutím na povahu poskytovaných služieb, výsledky miestneho zisťovania vo vzťahu k spoločnosti JK Media s.r.o. a predložené listinné dôkazy, ako hodnotiacia správa a uzatvorené zmluvy (predovšetkým Zmluvu o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 09. júna 2016, ktorú žalobkyňa uzatvorila so spoločnosťou REVITA, s.r.o.), uniesla svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k spoločnosti REVITA, s.r.o. Na tejto skutočnosti nemôže zmeniť nič ani vyjadrenie konateľa spoločnosti pána L. O., ktoré vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 05. mája 2017 v súvislosti s daňovou kontrolou týkajúcou sa spoločnosti STRABAG Pozemné a inžinierske stavebníctvo s.r.o., že spoločnosť REVITA, s.r.o. nebola organizátorom ani spoluorganizátorom podujatí „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ a „BUSINESS GOLF TOUR 2016“, a to práve z dôvodu, že na základe citovanej zmluvy mala spoločnosť REVITA, s.r.o. skutočne oprávnenie spolupodieľať sa na organizácii podujatia „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“, ktoré získala od spoločnosti Avital s.r.o. na základe Zmluvy o spolupráci a poskytnutí práv k podujatiu „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ zo dňa 27. mája 2016.

19. Na základe oboznámenia sa s obsahom uvedených zmlúv správny súd uzavrel, že žalobkyňa, po predložení zmluvy spoločnosťou REVITA, s.r.o., ktorou sa táto preukázala, že je oprávnená na zabezpečenie reklamnej kampane, bola dostatočne obozretná vo vzťahu k svojmu priamemu dodávateľovi, ktorý bol tiež v zmysle uzatvorenej zmluvy oprávnený tieto služby zabezpečiť prostredníctvom tretích osôb (subdodávateľov). Preto nie je namieste žalobkyňu vytknúť, že mohla vedieť, že jej priamy dodávateľ v zmysle uzatvorenej zmluvy zabezpečoval služby prostredníctvom subdodávateľov a ak by bola obozretná, dala by si urobiť cenovú ponuku aj u iných reklamných

agentúr, prípadne si preveriť svojho dodávateľa prostredníctvom internetu na stránke ekonomické výsledky firiem na Slovensku (www.zisk.sk). V tejto súvislosti správny súd zdôraznil, že organizácia, vrátane zabezpečenia marketingových a reklamných služieb, sa riadila uzatvorenými zmluvami, a preto neobstoja požiadavka správcu dane, že žalobkyňa nebola obozretná, nakoľko si nedala urobiť cenovú ponuku aj u iných reklamných agentúr.

20. Správny súd dôvodil, že na základe okolností daného prípadu, keď žalobkyňa mala vedomosť o plnení zmluvy, keď jej obchodné meno bolo medializované ako hlavný reklamný partner daného športového podujatia, nie je namieste odvolávať sa na výber obchodného partnera, na zabezpečovanie si dostatku dôkazov o uskutočnení plnenia, keď bolo zrejmé, že k plneniu dochádzalo. Ďalej je relevantná skutočnosť, že k spochybneniu deklarovaných služieb došlo až vo vzťahu k subdodávateľom spoločnosti REVITA, s.r.o. (spoločnosť ALIA TAXAUDIT, spol. s r.o. a Z consulting s.r.o. a následne ďalší už spomínaní subdodávatelia), na ktorých žalobkyňa ale nemala žiaden dosah. Nebolo preukázané, že tieto spoločnosti žalobkyňa poznala, bola s nimi v kontakte alebo s nimi obchodovala. Správny súd, s poukazom na ustálenú judikatúru, nevytkol správcovi dane, že kontroloval celý reťazec, avšak výsledky zisťovania bolo potrebné posudzovať s prihliadnutím na všetky okolnosti daného prípadu, čo však zo strany správcu dane nenastalo.

21. Uviedol, že pri priamych dodávateľoch spoločnosti REVITA, s.r.o., a to Z consulting s.r.o. a ALIA TAXAUDIT, spol. s r.o. a následne ich dodávateľov v reťazci, by bolo namieste spochybnenie deklarovaných služieb, ktoré by odôvodňovalo prijatie záveru, že spoločnostiam Z consulting s.r.o. a ALIA TAXAUDIT, spol. s r.o. nevznikla daňová povinnosť, čo by malo ďalej za následok, že ani spoločnosti REVITA, s.r.o. daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH nevznikla, a teda žalobkyňa by následne nemala nárok na odpočítanie dane na vstupe. Podľa názoru správneho súdu je však s prihliadnutím na okolnosti daného prípadu potrebné vychádzať z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (rozhodnutie vo veci Kittel C-439/04), ako aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky napríklad rozsudky sp. zn. 4Sžf/16/2010, sp. zn. 3Sžf/1/2010, sp. zn. 1Sžf/31/2016. Najvyšší súd v niektorých rozhodnutiach (napríklad sp. zn. 4Sžf/16/2010, 3Sžf/1/2010) odkázal na ďalšie rozhodnutia Súdneho dvora (najmä rozsudku sp.zn. C-354/03 Optigen Ltd., C-353/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd., podobne C-80/11, C-142/11 Mahagében kft. a Péter Dávid), v ktorých sa najmä uvádza, že „uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u povinných osôb k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý.“

22. Vychádzajúc z vyššie citovaného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016 správny súd s poukazom na okolnosti daného prípadu zastával názor, že v prípade zistených reťazcov sa mohlo jednať o podvodné konanie, pričom správca dane sa tejto otázke nevenoval. Pokiaľ by však v ďalšom konaní vyhodnotil, že sa jednalo o podvodné konanie, správny súd na účely následného posudzovania nároku na odpočet DPH z faktúry vystavenej spoločnosťou REVITA, s.r.o. zastával názor, že výsledky vykonaného dokazovania nateraz preukazujú, že žalobkyňa vo vzťahu k spoločnosti REVITA, s.r.o. prijala všetky opatrenia, ktoré možno od nej rozumne požadovať, aby sa uistila, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode. Správca dane, však na základe doplneného dokazovania v tomto smere môže prijať aj iný záver, tento však musí byť podložený relevantnými skutočnosťami a musí byť následne náležite odôvodnený. Z výsledkov doteraz vykonaného dokazovania však správne mu súdu vyplývalo, že nárok žalobkyne na odpočet DPH z faktúry vystavenej spoločnosťou REVITA, s.r.o. z dôvodu podvodného konania nemôže byť odopretý.

23. Nad rámec správny súd na margo prijatých záverov z vykonaného dokazovania s poukazom na skutočnosti, ktoré vyplynuli z miestneho zisťovania týkajúceho sa spoločnosti JK Media s.r.o., zdôraznil, že konateľ tejto spoločnosti uviedol, že mediálne služby si u tejto spoločnosti objednala spoločnosť REVITA, s.r.o. Správca dane však uzavrel, že reklamné služby v súvislosti s podujatím „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ zabezpečovala spoločnosť JK Media s.r.o. a nie spoločnosť REVITA, s.r.o., a to napriek tomu, že z výsledkov dokazovania tento záver nevyplýva.

Bolo preukázané, že spoločnosť REVITA, s.r.o. uzatvorila zmluvu so spoločnosťou JK Media s.r.o., ktorá spoločnosti REVITA, s.r.o. mediálnu kampaň v zmysle objednávky aj uskutočnila. Táto skutočnosť teda vyvracia záver správcu dane ako aj žalovaného, že nebolo preukázané, že deklarované služby zabezpečil práve dodávateľ uvedený na faktúre, keď minimálne vo vzťahu k spoločnosti JK Media s.r.o. bolo preukázané, že časť marketingových a reklamných služieb spoločnosť REVITA, s.r.o. skutočne zabezpečila, aj keď zostalo nezodpovedané, kto spoty vyrobil.

24. Vo vzťahu k spoločnosti REVITA, s.r.o. správny súd dodal, že v danom prípade do úvahy prichádza aj otázka, či zo strany žalobkyne nedošlo k zneužitiu práva, tak ako to skonštatoval správca dane vo svojom rozhodnutí, keď uviedol, že žalobkyňa v skutočnosti podporila športové podujatie a pokiaľ si na základe faktúry uplatnila odpočítanie dane, zapojila sa do získania neoprávnenej daňovej výhody. Neoprávnená daňová výhoda sa považuje za zneužitie práva (§ 3 ods. 6 Daňového poriadku), pre ktorú je ale charakteristické, že nedošlo k priamemu porušeniu právnych noriem, čo však nateraz nevyplýva z odôvodnenia tak prvostupňového, ako aj napadnutého rozhodnutia správneho orgánu. Preto pokiaľ by správca dane mal za to, že v prípade žalobkyne došlo k zneužitiu práva, je potrebné náležite zdôvodniť, z akých skutkových okolností zneužitie práva vyplýva a v čom toto spočívalo.

25. V tejto časti odôvodnenia rozsudku správny súd uzavrel, že žalobkyňa dôkazné bremeno na preukázanie skutočností oprávňujúcich nárok na odpočet DPH vo vzťahu k priamemu dodávateľovi REVITA, s.r.o. uniesla. Preto jej nárok na odpočet DPH z faktúry vystavenej týmto dodávateľom nateraz prináleží. Napriek tomu zopakoval, že nárok môže byť žalobkyni odopretý, avšak iba v prípade, ak správca dane vykonaným dokazovaním preukáže, že žalobkyňa vedela alebo musela vedieť, že je súčasťou podvodného konania na DPH alebo zo strany žalobkyne došlo k zneužitiu práva na DPH.

26. Vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi spoločnosti CAPTAIN, s.r.o. správny súd k predloženým daňovým dokladom uviedol, že s prihliadnutím na kontrolné zistenia a na ich vzájomné súvislosti, absentuje reálny základ, a to predovšetkým vo vzťahu k osobe platcu DPH, ktorý mal žalobkyni deklarovanú službu dodať, čo vedie k správnosti záveru o nesplnení zákonných podmienok na vznik nároku na odpočet dane vo vzťahu k spoločnosti CAPTAIN, s.r.o. Podľa správneho súdu na rozdiel od dodávateľa spoločnosti REVITA, s.r.o. žalobkyňa nepreukázala dostatočnú mieru obozretnosti pri výbere svojho ďalšieho obchodného partnera - spoločnosti CAPTAIN, s.r.o., keď napríklad mala možnosť spolupracovať so spoločnosťou REVITA, s.r.o. aj pri zabezpečovaní marketingových a reklamných služieb pri podujatí „BUSINESS GOLF TOUR 2016“, v rámci ktorého disponovala spoločnosť REVITA, s.r.o. oprávnením spolupodieľať sa na organizovaní tohto podujatia, na rozdiel od spoločnosti CAPTAIN, s.r.o., ktorá mala nevýhradné právo využívať a disponovať reklamným priestorom a súvisiacimi právami v súvislosti s projektom „BUSINESS GOLF TOUR 2016“. Žalobkyňa v tejto súvislosti podľa správneho súdu tiež nepreukázala, že rokovala aj so spoločnosťou REVITA, s.r.o., s ktorou mala kontakty z minulosti, keď si skutočne v tomto prípade mohla dať vypracovať cenovú ponuku práve u tejto spoločnosti. Preto je oprávnená otázka, prečo žalobkyňa nevyužila jej služby aj pri podujatí „BUSINESS GOLF TOUR 2016“, keď napríklad v prospech tejto spoločnosti svedčala skutočnosť, že bola na trhu s reklamou o 8 rokov dlhšie v porovnaní so spoločnosťou CAPTAIN, s.r.o.

27. Mal za to, že realizácia reklamných služieb spoločnosťou CAPTAIN, s.r.o. nebola v konaní preukázaná žiadnymi dokladmi, konateľ sa vôbec nevedel vyjadriť k svojim subdodávateľom, pričom bolo na žalobkyni, aby si v rámci tohto priameho vzťahu zabezpečila dostatok informácií a podkladov, aby sa pri uplatňovaní nároku na odpočet DPH nedostala do dôkaznej núdze. Rozdiel medzi deklarovanými dodávateľmi je zásadný práve v tom, že na rozdiel od spoločnosti REVITA, s.r.o., kde správca dane spochybnil deklarované plnenia u dodávateľov a subdodávateľov tejto spoločnosti, u dodávateľa CAPTAIN, s.r.o. boli deklarované plnenia spochybnené priamo u tejto spoločnosti. Vo vzťahu k spoločnosti CAPTAIN, s.r.o. správny súd uzavrel, že nebolo preukázané dodanie služieb, ktorých existencia nebola v konaní spochybnená, práve týmto dodávateľom, nebola preukázaná základná hmotnoprávna podmienka potrebná na vznik nároku na odpočet DPH, ktorou je vznik daňovej povinnosti práve u spoločnosti CAPTAIN, s.r.o. Podľa názoru správneho súdu žalobkyňa

nepreukázala dôvodnosť odpočítania dane z pridanej hodnoty z faktúry č. 201607009 (interné č. 16294), a preto určenie rozdielu dane za zdaňovacie obdobie júl 2016 vo výške 3.000 Eur bolo vecne správne. Žalobkyňa práve vo vzťahu k spoločnosti CAPTAIN, s.r.o. nepreukázala, že prijala všetky opatrenia, aby zamedzila tomu, že jej nárok na odpočet DPH bude spochybnený.

28. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že úspešnej žalobkyni priznal podľa § 167 ods. 1 SSP nárok na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v celom rozsahu.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

29. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Dôvody kasačnej sťažnosti sa týkali iba posudzovania vzniku nároku na odpočet DPH z titulu dodávok od dodávateľa REVITA, s.r.o. (fa 201607040, interné č. 16323)

30. Nesúhlasil so závermi správneho súdu a naďalej trval na tom, že zabezpečenie reklamných služieb deklarovanych na spornej faktúre nebolo uskutočnené a dodané týmto priamym dodávateľom. Zastával názor, že správny súd unesenie dôkazného bremena a dodržanie dostatočnej miery obozretnosti žalobkyne vo vzťahu k spoločnosti REVITA, s.r.o. posúdil nesprávne, pretože svoje závery odvíja od perfektnosti predložených listinných dôkazov a výsledkov miestneho zisťovania vo vzťahu k spoločnosti JK Media, s.r.o.

31. Žalovaný spochybňoval tvrdenia žalobkyne o tom, že služby boli poskytnuté dodávateľom REVITA, s.r.o., o ktorom nemala dôvod pochybovať vzhľadom na preukázané spoluorganizátorstvo podujatia „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“, ako aj oprávnenie používania ochrannej známky „CHALLENGER OPEN“ a s ktorým vstúpila do štandardného zmluvného vzťahu, pretože mal za sebou viac ako 16 ročnú históriu. Žalovaný mal za to, že žalobkyňa vo vzťahu k tomuto dodávateľovi, ktorý bol v zmysle zmluvy oprávnený služby zabezpečiť prostredníctvom tretích osôb, nedodrжала dostatočnú mieru obozretnosti. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na vyjadrenia bývalého konateľa spoločnosti REVITA, s.r.o. L. O., podľa ktorého táto spoločnosť nebola organizátorom ani spoluorganizátorom podujatia „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“, nevedel ani kto je vlastníkom ochrannej známky „CHALLENGER OPEN“ a ani kto je vlastníkom reklamných práv k uvedenému podujatiu. Vyjadroval sa len v tom zmysle, že to robil prostredníctvom subdodávateľov ALIA TAXAUDIT, spol. s r.o., Z consulting s.r.o., u ktorých sa dodanie deklarovanych služieb nepotvrdilo. Konateľ spoločnosti REVITA, s.r.o. nemal dostatočnú znalosť o predmete a procese realizácie deklarovanych služieb, nevedel uviesť s kým konkrétne komunikoval, nevedel uviesť kto vyrobil grafické návrhy a reklamné nosiče, kto ich prepravil na miesto konania podujatia, kto ich nainštaloval, pripevnil alebo inak umiestnil, pričom mal podľa jeho tvrdení a tvrdení žalobkyne participovať a komplexne zabezpečiť konečné plnenie odovzdané žalobkyni (hodnotiacu správu), pričom aj to si objednal u subdodávateľa.

32. Žalovaný nerozporoval, že dodávateľ bol oprávnený poskytnúť plnenie prostredníctvom subdodávateľov a následne vystaviť žalobkyni faktúru. Podstatné je však podľa neho dôkazné bremeno zaťažujúce žalobkyňu, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie dane a ktorá je povinná preukázať, že službu pre ňu vykonal alebo jej vykonanie zabezpečil na svoju zodpovednosť inou osobou práve ten platiteľ, ktorý vystavil faktúru. Podľa žalovaného ak žalobkyni z uzatvorenej zmluvy vyplývalo, že priamy dodávateľ je oprávnený služby zabezpečiť prostredníctvom tretích osôb, mala byť viac obozretnejšia v tom, že priamy dodávateľ nemá materiálne a personálne vybavenie na zabezpečenie deklarovanych služieb, a preto je neštandardné, že žalobkyňa neprejavila väčší záujem o to, kto bude reálne participovať na výrobe a realizácii deklarovanych služieb. Zdôraznil, že správca dane nekládol žalobkyni za vinu konanie jej dodávateľov, resp. osôb na predchádzajúcich stupňoch dodávateľského reťazca, avšak v danom prípade je zrejmé, že žalobkyňa nekonala s náležitou obozretnosťou vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi.

33. S poukazom na zásadu poctivého obchodného styku a na povinnosti podnikateľských subjektov v rámci korektných záväzkových vzťahov žalovaný uzavrel, že základnou podmienkou pre odpočítanie dane je, aby išlo o služby, ktoré boli skutočne dodané konkrétnym platiteľom DPH, k čomu však v predmetnej veci na základe zistení správcu dane nedošlo. Žalobkyňa teda neunesla dôkazné bremeno, pričom od nej nebolo vyžadované preukazovanie takých skutočností, ktoré nespádajú do jej dôkaznej sféry a za ktoré nemôže niesť zodpovednosť.

34. Žalobkyňa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhovala túto zamietnuť, pričom zdôraznila, že predložila všetky dôkazy, ktoré je možné od nej spravodlivo požadovať a ktoré preukazujú ňou uplatnené právo na odpočet DPH. Považovala za nespravodlivé, aby od nej bolo požadované sledovanie a kontrolovanie obchodných a obstarávacích procesov služieb u iných subjektov, pred ich poskytnutím, navyše ak boli reklamné služby preukázateľne poskytnuté. Zastávala názor, že takáto činnosť má znaky šikanózneho konania, je nad rámec rozumnej miery a rovnako tak nad rámec obvyklého obchodného styku. Mala za to, že sa v predmetných obchodoch správala štandardne a so starostlivosťou riadneho hospodára. Keďže nemá k dispozícii také oprávnenia, akými disponuje správca dane pri preverovaní rôznych obchodných spoločností, nemôže byť jej dôkazné bremeno absolútne.

III.

Posúdenie kasačného súdu

35. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokovanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

36. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v súvislosti s otázkou zohľadnenia konštantnej judikatúry NS SR pri svojom rozhodovaní konštatuje, že rozhodovaciu prax NS SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) za rozhodujúce, že odo dňa 01. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia NS SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít [§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov], je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia NS SR.

37. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného nie je dôvodná.

38. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku správneho súdu, ktorým správny súd zrušil v úvode tohto rozsudku opísané rozhodnutie, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni správcom dane vo veci

určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobkyni ako daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie júl 2016.

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

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

41. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú 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.

42. 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.

43. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

44. 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.

45. 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

46. 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.

47. 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 si daňové subjekty splnili svoje zákonom stanovené povinnosti. 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. Daňové orgány však nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Zásada zákonnosti daňového konania totiž 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.

48. Kasačný súd v prvom rade konštatuje, že žalovaný sa v kasačnej sťažnosti obmedzil na závery správneho súdu vzťahujúce sa na dodávateľa REVITA, s.r.o., ktoré považoval za nesprávne. Mal za to, že vo vzťahu k tomuto dodávateľovi žalobkyňa neuniesla dôkazné bremeno a zároveň nedodržala dostatočnú mieru obozretnosti.

49. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov, ktorá nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

50. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú.

51. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

52. V tomto kontexte kasačný súd poukazuje aj na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03. septembra 2019: „Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane mal pochybnosti o tvrdeniach žalobcu a predložené dôkazy nemienil akceptovať, potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcovi dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom.“

53. V prejednávanej veci bola pre správne posúdenie kľúčovou otázkou, či žalobkyňa uniesla dôkazné bremeno vo vzťahu deklarovanému dodaniu reklamných služieb spoločnosťou REVITA, s.r.o. týkajúcich sa podujatia „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ a vyfakturovaných na základe faktúry č. 201607040. V tejto súvislosti je nutné v prvom rade zdôrazniť, že existencia týchto služieb v konaní sporná nebola. Uskutočnenie reklamných služieb nebolo tak v rámci daňového konania ani súdneho konania žalovaným spochybnené. Z obsahu administratívneho spisu tiež vyplýva, že žalobkyňa faktúru č. 201607040 uhradila. Možno teda skonštatovať, že žalobkyňa disponuje zmluvou o poskytovaní reklamných služieb, materiálnym plnením v rozsahu predmetnej zmluvy (v konaní nespochybnované), faktúrou č. 201607040 a zároveň je preukázaná úhrada tejto faktúry.

54. Pochybnosti vznesené správcovi dane, ktoré prevzal aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí, smerujú primárne k osobe dodávateľa žalobkyne (REVITA, s.r.o.), jeho subdodávateľov (ALIA TAXAUDIT, spol. s r.o., Z consulting s.r.o.) a ich ďalších subdodávateľov zapojených do predmetného obchodného reťazca spoločností v súvislosti s podujatím „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“.

55. Závery žalovaného ohľadom priameho dodávateľa žalobkyne spoločnosti REVITA, s.r.o. vychádzajú v prevažnej miere z výpovede konateľá tejto spoločnosti L. O. pred správcovi dane v inej daňovej veci. Žalovaný však výpoveď tohto svedka vyhodnotil izolovane v rozpore s § 3 ods. 3 Daňového poriadku bez vyhodnotenia vzájomnej súvislosti s ostatnými zisteniami. Z vyjadrení svedka L. O. (konateľá priameho dodávateľa žalobkyne REVITA, s.r.o.) síce vyplýva, že sa zjavne spoliehal na výsledok deklarovanej činnosti a vychádzal pritom z hodnotiacej správy, kde boli výsledky činnosti

potvrdené. Aj keď L. O. uvádzal, že spoločnosť REVITA, s.r.o. neorganizovala tenisový turnaj, jeho vyjadrenia sa vzhľadom na konkrétne okolnosti treba vyhodnotiť v kontexte špecifikácie pojmu organizácia vs. marketingové zabezpečenie podujatia. Výpoveď L. O. je potrebné vyhodnocovať okrem iného aj s ohľadom na skutočnosť, že spoločnosť REVITA, s.r.o. mala oprávnenie spolupodieľať sa na organizácii podujatia „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“, ktoré získala od spoločnosti Avital s.r.o. na základe Zmluvy o spolupráci a poskytnutí práv zo dňa 27. mája 2016, pričom podľa bodu 1.5 tejto zmluvy sa spoločnosť REVITA, s.r.o. zaviazala zabezpečiť reklamnú a mediálnu kampaň k tomuto podujatiu. Rovnako treba zohľadniť, že časť marketingových a reklamných služieb spoločnosť REVITA, s.r.o. skutočne zabezpečila prostredníctvom spoločnosti JK Media s.r.o.

56. Vzhľadom na okolnosti prejednávanej veci možno konštatovať, že žalobkyňa v rámci svojich objektívnych možností svoje dôkazné bremeno uniesla. Pokiaľ správca dane mal naďalej pochybnosti o reálnosti deklarovaného obchodu, bolo jeho povinnosťou tvrdenia žalobkyne a dôkazy svedčiacie v jej prospech vyvrátiť vykonaným dokazovaním s minimálne rovnakou výpovednou schopnosťou, závažnosťou a vierohodnosťou, čo sa však nestalo.

57. Aj daňovými orgánmi opakovane zdôrazňovaná obozretnosť žalobkyne má svoje limity. Kasačný súd sa v tejto súvislosti stotožňuje so závermi správneho súdu o dostatočnej obozretnosti žalobkyne vo vzťahu k dodávateľovi REVITA, s.r.o. (viď bod 15 a 16 tohto rozsudku). Navyše je nutné v tomto smere vytknúť žalovanému, že sa s argumentáciou žalobkyne ohľadom jej obozretnosti vôbec nevysporiadal.

58. Konanie s náležitou starostlivosťou (due dilligence) nemôže znamenať stav, kedy daňový subjekt bude povinný preverovať obozretnosť aj svojho priameho dodávateľa, ktorý využije zmluvné splnomocnenie a ním deklarované služby zabezpečí prostredníctvom tretích osôb (subdodávateľov), u ktorých ale nie je dostatočne dôsledný a okrem výsledku činnosti (poskytnutia služby) neskúma, akým spôsobom a kým sa služba uskutočňuje a zároveň, či jeho subdodávateľa si plnia všetky zákonné povinnosti.

59. Pri posudzovaní dodržania primeranej miery ostražitosti daňového subjektu treba zohľadniť aj štandardizáciu postupov pri realizácii obchodov, a preto ak zdaniteľné plnenie prebieha za obvyklých podmienok, k dodaniu služby dôjde (nie je spochybnená), kúpna cena je zaplatená štandardným spôsobom a v rámci komunikácie nedôjde k neodôvodneným rozdielom oproti bežnému obchodnému styku, daňový subjekt nemá dôvod spochybňovať oprávnenie svojho dodávateľa nakladať s predmetom zdaniteľného plnenia. Na tomto mieste je treba pripomenúť aj Obchodným zákonníkom akceptovanú možnosť neformálnosti obchodných záväzkových vzťahov.

60. Pri posudzovaní nároku žalobkyne je potrebné zohľadniť okolnosť, že podľa jej tvrdení bola reklama úspešná a žalobkyňa získala ďalších zákazníkov (viď bod 16 tohto rozsudku), pričom ani s touto okolnosťou sa pri svojich záveroch správca dane a žalovaný vôbec nevysporiadali.

61. V situácii, kedy žalobkyňa disponuje deklarovaným materiálnym plnením, jeho existencia nie je sporná a zo strany žalobkyne došlo k úhrade fakturovanej sumy, je dôvodné prezumovať zákonnosť a dobromyseľnosť konania žalobkyne v súvislosti s uplatneným nárokom. Na prijatie opačného záveru by bolo potrebné osvedčiť záver o účasti žalobkyne na podvodnom konaní resp. o vedomosti o takomto konaní.

62. Judikatúra Súdneho dvora Európskej únie 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. Na tomto mieste kasačný súd, rovnako ako správny súd, poukazuje na rozhodnutia súdneho dvora 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), v rámci ktorých bolo ustálené, že založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (C-

384/04, C-271/06). Súdny dvor 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).

63. Daňové orgány sa v tomto smere zamerali iba na zistenia týkajúce sa dodávateľa žalobkyne, vrátane výpovede jeho konateľa, a jeho subdodávateľov, bez toho, aby sa vysporiadal so skutočnosťami, na ktoré už poukazoval aj správny súd, a teda, či žalobkyňa vedela alebo mohla vedieť, že sa svojím obchodom podieľa na daňovom podvode, resp. na zneužití práva.

64. Požiadavke na naplnenie legitímnych očakávaní daňových orgánov na plnení zákonných povinností daňových subjektov zodpovedá legitímne očakávanie samotných daňových subjektov, že pri splnení zákonných podmienok pre vznik nároku (napr. pre odpočítanie dane), budú správne orgány vychádzať z konkrétnych okolností prípadu. V prejednávanej veci za skutkových okolností zistených správcom dane a prevzatých žalovaným, nie je zatiaľ možné prijať jednoznačný záver o tom, že žalobkyňa vedela alebo mohla vedieť o svojej účasti na prípadnom podvodnom konaní jednotlivých subjektov reťazca dodávateľov a subdodávateľov, prípadne, že žalobkyňa sa svojím konaním dopustila zneužitia práva na DPH.

65. V prejednávanej veci všetky okolnosti prípadu a zistenia správcu dane týkajúce sa všetkých zainteresovaných spoločností (vrátane hlavného organizátora B&D, s.r.o.) môžu nasvedčovať možno až chaotickému usporiadaniu právnych vzťahov ohľadom celkovej organizácie podujatia „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“, vrátane jej marketingovej časti, prípadne porušovaniu povinností vyplývajúcich z daňových predpisov u niektorých zo zapojených subjektov. Na účely rozhodovania o nároku žalobkyne na odpočet dane zaplatenej na vstupe za nesporne uskutočnené plnenie je okrem unesenia dôkazného bremena o preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok pre vznik nároku dôležité aj zohľadnenie jej dobromyseľnosti, prezumovanej až do doby kým sa relevantným spôsobom nepreukáže jej vedomosť o účasti na vecne súvisiacom daňovom podvode alebo zneužití práva.

IV.

Záver

66. Na základe vyššie uvedených dôvodov kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť žalovaného neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

67. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnej žalobkyni voči žalovanému priznal právo na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, pričom o výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

68. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.