

Súd: Krajský súd Trenčín  
Spisová značka: 11S/32/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3022200127  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 09. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Radičová  
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:3022200127.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedu JUDr. Aleny Radičovej, členov JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. a JUDr. Jozefa Šuleka a v právnej veci žalobcu: K., so sídlom D. XXX, XX7 01 C. H., IČO: XX XXX XXX, právne zastúpeného: LEGAL POINT s.r.o., so sídlom Nemocničná 979, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 47 253 495, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100324502/2022 zo dňa 17.02.2022, takto

### rozhodol:

Správny súd **z r u š u j e** rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, Banská Bystrica č. 100324502/2022 zo dňa 17. februára 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101923027/2021 zo dňa 12. októbra 2021 a vec **v r a c i a** prvostupňovému správne mu orgánu na ďalšie konanie.

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania.

### o d ô v o d n e n i e :

1. Dňa 22.04.2022 bola súdu (ďalej aj „správny súd“) doručená správna žaloba, ktorou sa žalobca domáha preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100324502/2022 zo dňa 17.02.2022 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“), č. 101923027/2021 zo dňa 12.10.2021 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správne daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov žalobcovi vyrubený rozdiel v sume 9.840,00 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2020 z faktúr za dodanie tovarov a služieb od spoločnosti W. s.r.o., za dodané reklamné služby a od spoločnosti X. MI za dodané administratívne služby.

2. Žalobca sa petítom správnej žaloby domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), ako aj zrušenia prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci správne mu orgánom na ďalšie konanie, za súčasného uloženia povinnosti žalovanému zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania.

3. Žalobca poukázal na to, že obsahovo by malo akékoľvek odôvodnenie obsahovať dôvody, pre ktoré nebolo odvolaniu vyhovené. Žalobca mal za to, že žalovaný sa nevysporiadal s odvolacími dôvodmi a námietkami ním vznesenými. Namietal, že konštatovania o narušení neutrality DPH nestačia bez samotného preukázania, že žalobca o tomto vedel. Túto skutočnosť síce správca dane tvrdil, ale reálne neposkytol dôvody, pre ktoré je presvedčený, že žalobca vedel a vedieť musel o podvode a konkrétne o skutočnosti, že tretí subjekt neodviedol daň. V danom prípade a za okolnosti, že správca dane samotné uskutočnené plnenie nespochybňuje, je podľa žalobcu dôkazné bremeno na správcovi dane,

ktorý musí preukázať účasť žalobcu na podvode. Práve aj zo záverov judikatúry ESD vyplýva, že účasť na podvode musí byť preukázaná objektívne. Žalobca uviedol, že v čase uzavretia zmluvy medzi žalobcom a spoločnosťou W. s.r.o., zmluva o reklame medzi subjektami v právnej pozícii zmluvných strán bola uzatvorená dňa 30.12.2019. Nemohol predpokladať ani s vynaložením odbornej starostlivosti, že by bol súčasťou akéhokoľvek podvodného reťazca. Skutočnosť, že žalobca mal umiestnené logo na závodnom automobile ŠKODA fábria R 5 tr. 2, kombinézach jazdcov a reklamných baneroch v servisnom zázemí tímu „P.S.R. rally team“ ešte neznamená, že bol súčasťou obchodného reťazca, v rámci ktorého došlo k narušeniu princípu neutrality dane. V čase realizácie spolupráce medzi žalobcom a jeho dodávateľom, ktorým bola výlučne spoločnosť W. s.r.o. neboli žiadne pochybnosti. Namietal skutočnosť, že prvostupňový orgán ako aj žalovaný vyhodnocovali kontrolované dodávateľské faktúry a vzťahy z pohľadu množiny informácií, ktoré sa stali dostupnými až dodatočne, a ktoré vo svojej komplexnosti utvárali správcovi dane iný obraz o sporných otázkach, než aký si mohol vytvoriť daňový subjekt v čase uskutočňovania zdaniteľných obchodov. Žalovaný v čase rozhodovania vychádzal zo skutočností, ktoré nemohli byť žalobcovi známe. V dôsledku uvedeného nesprávneho právneho posúdenia veci boli porušené práva žalobcu. Žalobca rozporoval závery žalovaného a správcu dane o jeho vedomej účasti na podvode postavené na tom, že nemal podpísať zmluvu na plnenie určené predbežne pre celý rok, ak nedisponoval takou čiastkou na účte v čase podpisu zmluvy. Poukázal na bežnú obchodnú prax, ktorá je v rozpore so závermi správnych orgánov. Podľa jeho názoru konal v rámci obozretnosti a bol si vedomý, aké kontrakty na aké plnenia má uzatvorené, pričom je prirodzené, že v čase expanzie môžu a objektívne prevyšujú náklady a výdavky na propagáciu a fungovanie firmy jej príjmy, čo patrí k podnikateľskému riziku. Túto otázku je však potrebné posudzovať z horizontu minimálne 3-5 rokov. Snahu prezentovať údaje z účtovnej závierky žalobcu ako dôkazy usvedčujúce ho z účasti na daňovom podvode, označil za absolútne nerelevantné a mimo bežnú podnikateľskú prax. Žalobca namietal vedomú účasť na podvode, pričom závery žalovaného o podozrivých okolnostiach preukazujúcich neštandardnosť (virtuálne sídlo dodávateľa, neaktívne web stránky, nedisponovanie priestormi umožňujúcimi zabezpečenie takejto činnosti) označil ako prekonaný názor z minulosti. Nesprávne právne posúdenie videl žalobca v záveroch o adekvátnosti použitej reklamy a ceny za reklamu. Žalovaný počas kontroly zistil, že žalobca bol v minulosti reklamným partnerom rôznych závodných tímov, t.j. pohyboval sa ako reklamný partner v športovom prostredí a na trhu s predmetnými reklamnými službami viac rokov, preto podľa žalovaného mal a mohol mať povedomie o cenovej hladine takýchto reklamných plnení. Predmetné skutočnosti žalovaný vyložil v neprospech žalobcu, nevzal do úvahy dôkazy predkladané žalobcom, z ktorých vyplýva, že žalobca postupoval ako podnikateľ v najlepšej viere tým, že sa snažil zabezpečiť finančný prospech z reklamy, o ktorej benefitoch mal vedomosť. Žalobca poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR i rozhodnutie ESD v prípade Mahagében (rozsudok C-80/11) spojený s prípadom Dávid (rozsudok C-142/11), v ktorom ESD konštatuje: „V zásade len orgánom štátu prináleží vykonať kontrolu potrebnú na odhalenie prípadnej nezákonnosti alebo daňových podvodov, preto túto úlohu nemožno prenášať na zdaniteľnú osobu.“ Žalobca vyjadril domnienku, že zo strany správcu dane došlo k porušeniu ustanovenia § 24 DPH, keď na jednej strane od neho vyžadoval predloženie dôkazov a preukázanie takých skutočností, ktoré sa netýkali obchodného vzťahu medzi ním a tretím subjektom iným subdodávateľom.

4. Žalobca namietal absenciu relevantného odôvodnenia, ktoré by jasne a zrozumiteľne zhrnulo všetky zistené a preukázané skutočnosti významné pre rozhodnutie v konaní, zasadenie týchto skutočností do vzájomných súvislostí a následné vyvodenie logických skutkových záverov, ktoré sú zároveň subsumované pod relevantnú právnu úpravu. Žalovaný sa podľa žalobcu obmedzil na opis a citáciu podaní strán sporu a svoje reálne odôvodnenie založil na opakovaní argumentov prvostupňového orgánu a reálne sa s odvolacími dôvodmi a konkrétnymi argumentami a námietkami prezentovanými v odvolaní nezaoberal a nevysporiadal a tieto ignoroval. Žalovaný len stroho reagoval na argumentáciu žalobcu obsiahnutú v odvolaní. Nepostačuje v odôvodnení rozhodnutia zreprodukovať celý priebeh daňového konania, prednesy účastníkov, vypočutých svedkov a obsah listinných dôkazov, ale je nevyhnutné následne usporiadať zistené skutočnosti do logického rámca, teda osvetliť samotnú argumentačnú úvahu správneho orgánu, z ktorej bude zrejmé, akým spôsobom správny orgán skutkové zistenia posúdil jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach, aké závery z posudzovaných dôkazov vyvodil a aké právne normy na zistené skutočnosti aplikoval. Závery žalovaného boli bez adekvátnej a náležitej opory v reálnych a preukázateľne doložených zisteniach o tom, že žalobca je súčasťou obchodného reťazca. Samotná skutočnosť, že realizoval obchod so subjektom, ktorý podľa tvrdenia žalovaného bol zapojený do podvodného reťazca a o podvode vedel rozhodne nestačí na to, aby mohol vychádzať z domnienky o tom, že kontrolovaný

subjekt bol súčasťou reťazca. Správca dane rovnako zistil, že obidvaja - dodávateľ ako aj žalobca si riadne splnili svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu a daň za kontrolované obdobie priznali a odvedli.

5. Žalobca videl nedostatočné zistenie skutkového stavu v tom, že z protokolu, ako aj rozhodnutí vyplýva, že prvostupňový orgán a žalovaný využili informácie z iných daňových kontrol, resp. iných daňových konaní. Žalovaný v rozhodnutí v značnej miere venoval pozornosť výpovediam svedkov. Samotné podozrenie o existencii podvodného reťazca nadobudol žalovaný na základe výkonu daňových kontrol u subjektov, ktoré vystupovali podľa protokolu ako aj v následných rozhodnutiach v pozícií svedkov, čo je podľa žalobcu neakceptovateľné. Uvedené skutkové zistenia nemožno v žiadnom prípade považovať za skutkové zistenia získané zákonným spôsobom, nakoľko žalobca ako daňový subjekt nebol účastníkom týchto iných daňových kontrol a nemal právo realizovať svoje procesné oprávnenia (právo byť oboznámený o termínoch výsluchu, právo klásť otázky, právo byť prítomný pri úkonoch iného správcu dane a pod.) a pri vykonaní týchto úkonov ani prítomný nebol a vypočúvaným svedkom otázky nekládol. Ďalej žalobca namietal, že dôkazy vykonávané správcami daní v jednotlivých daňových konaniach nie sú vykonávané paušálne a nie je možné skutkové zistenia z jednej daňovej veci voči konkrétnemu daňovému subjektu jednoducho bez ďalšieho preniesť do inej daňovej veci a použiť ich v prospech či neprospech iného daňového subjektu. Tento postup prvostupňového orgánu a žalovaného nemá oporu v zákone a výslovne sa prieči ustanoveniu § 24 ods. 4 Daňového poriadku v spojení s § 3 ods. 1 Daňového poriadku (zásada legality), nakoľko pri takomto postupe dochádza k obchádzaniu zákonných ustanovení o dokazovaní v daňových konaniach. Žalobca mal za to, že bol konaním prvostupňového orgánu a žalovaného ukrátený na svojich procesných právach, nakoľko nebol prítomný pri dokazovaní v iných daňových konaniach voči iným tretím daňovým subjektom (ktoré boli následne použité prvostupňovým orgánom a žalovaným voči žalobcovi) a bola mu odňatá možnosť realizovať svoje práva a procesné oprávnenia, a to najmä klásť vypočúvaným svedkom otázky. Žalobca mal za to, že pokiaľ žalovaný a prvostupňový orgán neoverili ani zákonnosť dôkazov a ani prípustnosť dôkazov prebratých z iných daňových kontrol, neboli oprávnení s týmito ďalej nakladať ako s dôkazmi v zmysle Daňového poriadku a akýmkoľvek spôsobom ich zohľadňovať v rámci posúdenia zisteného skutkového stavu.

6. Žalobca namietal, že žalovaný a prvostupňový orgán zistili skutkový stav nedostatočne na riadne posúdenie veci a závery žalovaného a prvostupňového orgánu obsiahnuté v rozhodnutiach nemajú podklad vo vykonanom dokazovaní, resp. priamo odporujú výsledkom vykonaného dokazovania a nemajú ako také ani oporu v administratívnom spise a sú v rozpore s obsahom administratívneho spisu ako také sú vecne a právne predčasné, a preto en block nezákonné. Podľa žalobcu nedostatočné zistenie skutkového stavu prvostupňovým orgánom a žalovaným je aj priamym dôsledkom nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko prvostupňový orgán a žalovaný sa nezaoberali skutočnosťami skutočne rozhodnými pre posúdenie oprávnenosti daňových výdavkov žalobcu, tak ako sa uvádza v žalobe. Žalobca zdôraznil, že použitie dôkazov z iných konaní, ktoré neboli vykonané v preskúmanom konaní je porušením práv žalobcu, nakoľko nebola rešpektovaná zásada kontradiktórnosti. Namietal, že ak žalovaný z dôvodu, že je viazaný právoplatnými rozhodnutiami prijatými vo vzťahu k iným zdaniteľným osobám, nebol povinný predložiť tieto dôkazy, tak sa s nimi zdaniteľná osoba nemohla oboznámiť a kontradiktórne vyjadriť k uvedeným dôkazom.

7. Žalobca rozporoval závery správnych orgánov vo vzťahu k spoločnosti X. I. s. r. o., kde správca dane tvrdil, že pri preverovaní predložených dokladov tieto preukázateľne spochybnil, čím splnil svoju dôkaznú povinnosť (v zmysle § 24 ods.3 daňového poriadku). Žalobca mal za to, že nie je úlohou správcu dane preukázateľne spochybniť, ale spochybniť dôvodne, v čom je podstatný rozdiel. Dôvodnosť a opodstatnenosť spochybnenia pritom musí preukázať. Nestačí len tvrdiť a konštatovať pochybnosť. Táto musí byť jasne preukázaná, dôvodná a podložená, majúca oporu v konkrétnych dôkazoch a skutočnostiach. V opačnom prípade by bola pripustená absolútna svojvôľa kontrolného orgánu - správcu dane. Žalobca namietal ako jediný dôvod pochybnosti argument správcu dane, že doložené dôkazy - výstupy neakceptoval, lebo tieto by mohol vyhotoviť teoreticky hocikto. Takýto dôvod, snád s výnimkou autorských diel by mohol byť vyfabulovaný v akomkoľvek type výstupu a poskytovanej služby. Takýto záver nie je možné akceptovať. Žalobca záverom uviedol, že prvostupňový orgán a žalovaný v napadaných rozhodnutiach vyhodnocovali dôkazy jednostranným spôsobom, a to výlučne v jeho neprospech, nebrali do úvahy ním predložené relevantné dôkazy a počas kontroly pri získavaní rozhodujúcich skutočností, založili svoje zistenia prezentované v rozhodnutiach izolovane iba na predpokladoch, domnienkach či dokonca fabuláciách.

8. V písomnom vyjadrení k žalobe žiadal žalovaný žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Žalovaný uviedol, že zistenia správcu dane týkajúce sa dodávateľa a subdodávateľov, ktoré nastali „ex post“ a ktoré, ako uvádza žalobca nemal odkiaľ vedieť, správca dane nepoužil ako argument v neprospech žalobcu. Uvedené zistenia však vytvárajú celkový obraz o uskutočnených zdaniteľných obchodoch a spoločnostiach, ktoré sa ich zúčastnili, nasvedčujú o neštandardnosti týchto obchodných transakcií, ktoré vo svojom celku svedčia o tom, že sú zaťažené podvodom na DPH, pričom súčasťou obchodného reťazca, v ktorom došlo k narušeniu neutrality DPH, bol aj žalobca. Na základe výsledkov dokazovania správca dane nespochybnil uskutočnenie zdaniteľného obchodu - dodanie reklamných služieb, avšak správca dane preukázal, že v uvedenom obchodnom reťazci došlo k narušeniu princípu neutrality dane, keď jeden z účastníkov obchodného reťazca si nespĺnil svoju daňovú povinnosť a daň neodviedol a ďalší účastník obchodného reťazca si ju odpočítal za účelom získania zvýhodnenia, čo je v rozpore s účelom daňového práva EÚ. Na začiatku reťazca bola spoločnosť P.S.R. consulting s. r. o., ktorá ako vlastníčka licencie súťažného tímu „P.S.R. rally team“ mala v prenájme závodné vozidlo ŠKODA fábia R 5 tr. 2 a bola výlučným vlastníkom reklamných práv vo výške 100% z celkovej plochy na závodnom vozidle, kombinézach jazdcov a reklamných banneroch v servisnom zázemí tímu „P.S.R. rally team“. Uvedená spoločnosť prenajala celú vyššie uvedenú reklamnú plochu spoločnosti G. s. r. o., ktorá ju ďalej prenajala spoločnosti W. s.r.o., ktorá mala zabezpečiť zverejnenie obchodnej značky, propagáciu žalobcu a ďalších spoločností ako reklamných partnerov na rely podujatiach v roku 2020. Spoločnosti G. s.r.o. a W. s.r.o. boli účelovo vložené do obchodného reťazca. Spoločnosť G. eu s.r.o., ako sprostredkovateľ podala daňové priznanie, v ktorom priznala daň z prenájmu reklamnej plochy, avšak túto daň neodviedla do štátneho rozpočtu, pretože si ju na vstupe vykryla fiktívnymi nákupmi od spoločnosti X. G. s.r.o. Jej cieľom bolo neprimerane navýšiť zmluvnú cenu reklamných služieb, priznať a neodviesť DPH z takto navýšenej ceny s cieľom poskytnúť odpočítateľnú daň ďalším daňovým subjektom nasledujúcim v popísanom obchodnom reťazci. Spoločnosť W. s.r.o. ako priamy dodávateľ žalobcovi opäť navýšila zmluvnú cenu služieb, podala daňové priznanie, priznala DPH a poskytla tak odpočítateľnú daň jednotlivým reklamným partnerom na konci obchodného reťazca, medzi nimi aj žalobcovi. Žalobca tak získal neoprávnený daňový prospech vo forme uplatneného odpočítania dane z nakúpených reklamných služieb, ktorá na začiatku reťazca nebola do štátneho rozpočtu odvedená.

9. Podľa žalovaného správca dane preukázal, že žalobca o tomto podvode vedel, resp. vedieť mal a mohol. Skúmal tzv. objektívne okolnosti obchodného vzťahu medzi ním a jeho priamym dodávateľom, ktoré museli byť žalobcovi známe v dobe uskutočnenia predmetných obchodov, ktoré vzbudzujú pochybnosti o tom, že ide o štandardné obchodné transakcie a vyvolávajú podozrenie, že dané obchody môžu byť poznačené podvodom. Nie je v rozpore s právom EÚ žiadať od daňového subjektu, aby konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať na uistenie sa, že plnenie, ktoré uskutočňuje nepovedie k jeho účasti na daňovom podvode. Je vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôsobil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dohadovaní obchodných kontraktov (zvlášť s výrazným finančným dopadom) venoval zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, aby v prípade odhalenia podvodného jednania nevznikli pochybnosti, že o podvode vedel, či so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohol. Daňový subjekt v čase kontroly musí byť spôsobilý preukázať, že urobil všetky reálne možné opatrenia, ktoré mohol v danom čase a v danej skutkovej situácii urobiť, za účelom preverenia obchodného kontraktu tak, aby sa na možnom podvode nepodieľal. Podľa žalovaného žalobca neuviedol žiadne konkrétne opatrenia, ktoré prijal v rámci obvyklej obchodnej obozretnosti, aby zabránil svojej i nevedomej účasti na daňovom podvode. Nebol dostatočne obozretný pri vstupe do predmetných obchodných transakcií a počas ich trvania vlastným nedbanlivým počinaním sa vystavil riziku zapojenia sa do reťazca podvodných plnení. Nepreukázal, že prijal účinné opatrenia na zamedzenie jeho účasti na podvode, že si dostačujúcim spôsobom preveril svojho dodávateľa. Z toho dôvodu nie je možné tvrdiť, že si v predmetnom obchodnom vzťahu počínal obozretné a opatrne, a nie je možné tak ani osvedčiť jeho jednanie v dobrej viere. O vedomej účasti žalobcu na podvodnom konaní podľa žalovaného nasvedčujú aj informácie vyplývajúce z účtovnej závierky, ktorá bola zostavená k 31.12.2020 a schválená dňa 29.06.2021. Žalobca uzavrel zmluvu o reklame dňa 27.12.2019 v hodnote 357 000 Eur bez DPH, pričom takýmito finančnými prostriedkami nedisponoval. Teda aj na základe údajov vyplývajúcich s účtovnej závierky je možné vyvodiť záver o neobvyklosti a účelovosti uzatvorenia predmetnej zmluvy o reklame vzhľadom na finančnú situáciu žalobcu. Žalobca napriek pandemickej situácii v roku 2020 a skutočnosti, že v prvom polroku trvania zmluvy so spoločnosťou W. s.r.o. sa kvôli pandémie neuskutočnilo žiadne zo zazmluvnených športových

podujatí, nadviazal s bývalým konateľom spoločnosti W. s.r.o. N. K. nový obchodný vzťah, uzatvoril novú zmluvu o reklame zo dňa 30.06.2020 s jeho novou spoločnosťou N. G. s.r.o. Nespolahlivosť obchodného partnera W. s.r.o. nasvedčovali aj zmeny, ktoré nastali v priebehu trvania zmluvného vzťahu a to zásadné zmeny, zapísané v obchodnom registri, ktoré viedli k jeho nekontaktnosti. Za neobvyklé v podnikateľskej praxi možno považovať uzatvorenie zmluvy s obchodným partnerom neznámym v oblasti reklamy, ktorý má len virtuálnu adresu sídla. V praxi je bežné, že spoločnosti poskytujúce reklamné služby disponujú priestormi umožňujúcimi zabezpečenie takejto činnosti, v ktorých sa spoločnosť prezentuje a stretáva sa aj so svojimi klientmi. Žalobca sa nezaujímal o to, akým spôsobom vykonával jeho dodávateľ svoju činnosť v predchádzajúcom období, aké referencie má, či sú tieto referencie dôveryhodné. Pokiaľ ako uviedol, hodnoverné pre neho bolo to, že obchodný partner mu predložil štandardné propagačné materiály, brožúry, fotomateriály, ukážky z tlače a video záznamy, podľa žalovaného nekonal dostatočne obozretne, ak sa uspokojil s takýmto preverením nového obchodného partnera. Z uvedených materiálov nemohlo byť zrejmé, ako sa sám dodávateľ má podieľať na zabezpečení reklamy a v čom bude pridaná hodnota jeho služby vzhľadom na jej vysokú hodnotu. Žalovaný poukázal na to, že prvé rely podujatie, na ktorom sa predmetný závodný tím zúčastnil, uskutočnilo až v auguste 2020, je nepochopiteľné prečo žalobca na základe pôvodnej zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou W. s.r.o. vyplatil tejto spoločnosti k 30.06.2020 (ku dňu ukončenia zmluvného vzťahu) sumu 178.500 Eur za reklamu, ktorá v čase trvania zmluvného vzťahu nebola vôbec realizovaná.

10. Žalovaný vo vyjadrení uviedol, že v prípade dodávateľa X. s.r.o. nepriznanie nároku na odpočítanie dane správca dane správne vyhodnotil ako nesplnenie si dôkaznej povinnosti zo strany žalobcu a nepreukázanie splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH. Predložením účtovných dokladov si žalobca síce splnil svoju prvotnú dôkaznú povinnosť, avšak správca dane pri preverovaní predložených dokladov preukázateľne spochybnil ich vierohodnosť a pravdivosť, čím dôkazné bremeno bolo prenesené späť na žalobcu, pričom ho neuniesol. V zmysle § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru. V uvedenom prípade nebola potvrdená totožnosť dodávateľa alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru a nebolo preukázané ani dodanie deklarovanej služby. V čase uskutočnenia predmetného zdaniteľného obchodu za dodávateľa (spoločnosť X. MI s.r.o.) mal konať I. G., ktorý podľa obchodného registra nebol ani konateľom, ani prokuristom spoločnosti, žalobca teda konal s osobou neoprávnenou konať za uvedeného dodávateľa. Činnosť, ktorá mala byť predmetom fakturácie spoločnosťou X. MI s.r.o. sa prelína (minimálne čiastočne) s činnosťou, ktorú mala pre žalobcu vykonať jej konateľka U. R., ako fyzická osoba - platiteľka DPH na základe faktúry č. XXXXXX zo dňa 1.5.2020 s dátumom dodania 30.04.2020 za služby - ekonomické práce za mesiac apríl 2020. Zo zákonnej dôkaznej povinnosti daňového subjektu vyplýva, že vo vlastnom záujme by si mal zaistiť také dôkazy, ktorými je schopný uskutočnenie zdaniteľných plnení v súlade s daňovým dokladom preukázať. Mal by si zaistiť tzv. auditnú stopu, ktorá vytvára spoľahlivú väzbu medzi daňovým dokladom a daným plnením, za účelom preukázania súladu faktického stavu so stavom hmotnoprávnym. Správca dane spísal s konateľkou žalobcu JUDr. U. R. zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100694971/2021 zo dňa 27.04.2021, ktorej predmetom bolo poskytnutie informácií v súvislosti s výkonom kontroly a oboznámenie daňového subjektu s doterajšími zisteniami kontroly. Samotný protokol z daňovej kontroly bol doručený dňa 6.7.2021.

11. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného písomne nevyjadril.

12. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia, viazaný rozsahom a žalobnými dôvodmi. Po zistení, že žaloba bola podaná riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiu, ktoré je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva, po zabezpečení vyjadrenia žalovaného k správnej žalobe a jeho doručení žalobcovi nariadil na prejednanie veci pojednávania, nakoľko o to požiadal žalobca.

13. Žalobca na pojednávaní zotrval na žalobe a v nej uvedených skutočnostiach. Poukázal na rozpory v rozhodnutiach, keď správne orgány na jednej strane tvrdili, že nevychádzali zo skutočností, ktoré nastali po realizácii zdaniteľných plnení, ale na druhej strane na ne v odôvodnení poukázali. Zdôraznil, že nemal možnosť podrobiť kontrole obsah spisov z iných správnych konaní, z ktorých správne orgány použili dôkazy, čím porušili práva žalobcu. Žalobca vzhľadom na závery správnych orgánov o realizácii

daňového plnenia (reklamy) mal za to, že boli kladené zvýšené nároky na preukazovanie vedomostí žalobcu o podvode zo strany správnych orgánov. Žalobca mal za to, že správne orgány nepreukázali skutočnosť, že mal vedieť, vedieť mohol o podvodnom reťazci pri dodávke služby. Žalobca nesúhlasil so spochybnením dodávok služieb od spoločnosti X. s. r. o., pričom z vykonaných dôkazov mal za to, že došlo k dodaniu služieb a závery správnych orgánov boli nesprávne. Žalobca na otázku súdu, prečo bolo vystavené potvrdenie o odovzdaní dokladov (výstupy a zostavy) z mája 2020 s názvom spoločnosti X. MH s. r. o., keď k zápisu zmeny došlo až v júly 2020 uviedol, že spoločnosť mala podaný návrh na zápis zmeny obchodného mena, ktorá nastala skôr, avšak vzhľadom na situáciu vzniknutú na príslušnom obchodnom registri v danom čase (nezapisovanie zmien v zákonných lehotách), došlo k zmene zápisu až v nasledujúcom období.

14. Predmetom súdneho prieskumu je napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 100324502/2022 zo dňa 17.02.2022, potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101923027/2021 zo dňa 12.10.2021, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel v sume 9.840,- Eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2020.

15. Z administratívneho spisu pre potreby súdneho prieskumu správny súd zistil, že Daňový úrad Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom vykonal ako správca dane u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2020. Kontrola začala 03.08.2020.

16. Dňa 30.06.2021 správca dane vyhotovil protokol č. 1001129765/2021, ktorý doručil žalobcovi dňa 06.07.2021 a vyzval žalobcu na vyjadrenie k skutočnostiam uvedeným v protokole.

17. Prvostupňový správny orgán vydal rozhodnutie č. 101923027/2021 zo dňa 12.10.2021, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel v sume 9.840,- Eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2020. Správca dane doručil žalobcovi daň neuznaním odpočítania dane z faktúry od spoločnosti W. s.r.o. z nákupu reklamy fa č. XXXXXXXX zo dňa 14.04.2020 v celkovej hodnote 42.840,- Eur, základ dane 35.700,- Eur, 20% DPH vo výške 7.140,- Eur a od dodávateľskej spoločnosti X. MI s.r.o. na základe faktúry č. XXXXXXXXXX zo dňa 30.04.2020 v celkovej hodnote 16.200,- Eur, základ dane 13.500,- Eur, 20% DPH vo výške 2.700,- Eur.

18. Prvostupňový správny orgán v rozhodnutí uviedol, že z predložených dokladov vyplýva, že zmluvný vzťah daňového subjektu s dodávateľom, spoločnosťou W. s.r.o. bol v priebehu zmluvného obdobia (k 30.06.2020) ukončený dohodou a nahradený novým zmluvným vzťahom so spoločnosťou N. G. s.r.o., ktorej konateľom je bývalý konateľ spoločnosti W. s.r.o. N. K., čo je dosť neobvyklé. Z uvedeného vyplýva, že zabezpečenie reklamy bolo naviazané skôr na osobu N. K., ako na spoločnosť W. s.r.o. Správca dane podotýka, že kvôli pandémie sa prvé rely podujatie, na ktorom sa predmetný závodný tím zúčastnil, uskutočnilo až v auguste 2020, t.j. daňový subjekt na základe pôvodnej zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou W. s.r.o. vyplatil tejto spoločnosti k 30.06.2020 sumu 178.500,- Eur za reklamu, ktorá v čase trvania zmluvného vzťahu nebola vôbec realizovaná. Ďalej uviedol, že zistil skutočnosti nasvedčujúce tomu, že predmetný obchodný reťazec s reklamou, ktorého súčasťou bol aj kontrolovaný daňový subjekt je poznačený podvodom na dani z pridanej hodnoty a preto ďalej skúmal, či daň, ktorú si daňový subjekt odpočítal z faktúry č. XXXXXXXX zo dňa 14.04.2020 od spoločnosti W. s.r.o. podľa § 49 ods. 1 a 2 a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, bola odpočítaná v súlade so zmyslom a účelom Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006. Správca dane tiež uviedol, že v rámci kontroly vykonal rozsiahle šetrenie, podrobne zisťoval skutkový stav veci, viedol dokazovanie, pričom dbal, aby skutočnosti nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Preveril dodanie reklamných služieb v rámci celého obchodného reťazca a zistil, že logo daňového subjektu umiestnené na závodnom automobile ŠKODA fábria R 5 tr. 2, kombinézach jazdcov a reklamných baneroch v servisnom zázemí tímu „P.S.R. rally team“ bolo v roku 2020 reálne propagované na štyroch rely pretekoch, ktoré boli medializované a propagované aj na sociálnych sieťach. Na základe takýchto výsledkov dokazovania správca dane nespochybnil uskutočnenie zdaniteľného obchodu - dodanie reklamných služieb v rámci obchodného reťazca, avšak zistil, že v tomto obchodnom reťazci došlo k narušeniu princípu neutrality dane, keď jeden z účastníkov vytvoreného obchodného reťazca si nesplnil svoju daňovú povinnosť a neodviedol vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočítal a to za účelom získania zvýhodnenia, čo je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie. Správca dane uzavrel, že na začiatku reťazca

figurovala spoločnosť C. s.r.o., ktorá ako vlastníč licencia súťažného tímu „P.S.R. rally team“ mala v prenájme závodné vozidlo ŠKODA fábia R 5 tr. 2 a bola výlučným vlastníkom reklamných práv vo výške 100% z celkovej plochy na závodnom automobile, kombinézach jazdcov a reklamných baneroch v servisnom zázemí tímu „P.S.R. rally team“. Spoločnosť P.S.R. X. s.r.o. prenajala celú vyššie uvedenú reklamnú plochu spoločnosti G. s.r.o., ktorá ju ďalej prenajala spoločnosti W. s.r.o., ktorá mala zabezpečiť zverejnenie obchodnej značky, propagáciu daňového subjektu a ďalších spoločností ako reklamných partnerov na rely podujatiach v roku 2020. Spoločnosti G. s.r.o. a W. s.r.o. boli účelovo vložené do obchodného reťazca, v ktorom plnili svoje funkcie. Spoločnosť G. s.r.o., ako sprostredkovateľ podala daňové priznanie, v ktorom priznala daň z prenájmu reklamnej plochy, avšak túto neodviedla do štátneho rozpočtu, pretože si ju na vstupe vykryla fiktívnymi nákupmi od spoločnosti X. G. s.r.o. Jej cieľom bolo neprimerane navýšiť zmluvnú cenu reklamných služieb, priznať a neodviesť daň z pridanej hodnoty z takto navýšenej ceny a poskytnúť tak odpočítateľnú daň daňovým subjektom nasledujúcim v obchodnom reťazci. Spoločnosť W. s.r.o., ako priamy dodávateľ daňového subjektu opäť navýšila zmluvnú cenu služieb, podala daňové priznanie, priznala daň z pridanej hodnoty a poskytla tak odpočítateľnú daň jednotlivým reklamným partnerom na konci obchodného reťazca, medzi nimi aj kontrolovanému daňovému subjektu. Daňový subjekt, ako odberateľ, tak získal neoprávnený daňový prospech vo forme uplatneného odpočítania dane z nakúpených reklamných služieb, ktorá na začiatku reťazca nebola do štátneho rozpočtu odvedená.

19. Prvostupňový správny orgán mal za to, že objektívne okolnosti obchodného vzťahu medzi daňovým subjektom a jeho priamym dodávateľom, ktoré museli byť daňovému subjektu známe v dobe uskutočnenia predmetného zdaniteľného obchodu, a ktoré vzbudzujú pochybnosti o tom, že ide o štandardné obchodné transakcie a vyvolávajú podozrenie, že daný obchod môže byť poznačený podvodom na DPH. Išlo o nasledovné skutočnosti: - neštandardnosť pri nadviazaní obchodnej spolupráce so spoločnosťou W. s.r.o. adresa sídla obchodného partnera je virtuálna, obchody uzatvárané mimo sídla obchodného partnera, pričom obchodný partner je v predmetnom odbore celkom neznámy, - obchodný partner nemal funkčné webové stránky, reklamu, daňový subjekt si neoveril dostatočne svojho obchodného partnera, - u dodávateľa, spoločnosti W. s.r.o. nastali v priebehu trvania zmluvného vzťahu viaceré zmeny zapísané v obchodnom registri, ktoré viedli k jeho nekontaktности, - zmluvný vzťah s dodávateľom bol v priebehu zmluvného obdobia (k 30.06.2020) ukončený a nahradený novým zmluvným vzťahom so spoločnosťou N. G. s.r.o., ktorej konateľom je bývalý konateľ spoločnosti W. s.r.o. N. K., rizikový typ služieb vyplývajúci napr. zo stránok finančnej správy, z článkov na internete, zo všeobecnej známosti nadhodnotená cena reklamných služieb, z vyjadrení daňového subjektu počas kontroly nevyplýva, že by si nejakým spôsobom overoval adekvátnosť ceny za reklamné služby prijaté od spoločnosti W. s.r.o. a že by následne sám overoval prínos reklamného plnenia, - jednotlivé spoločnosti v rámci obchodného reťazca sa navzájom poznali kontrolovaný daňový subjekt bol v priamom obchodnom vzťahu so spoločnosťou P.S.R. X. s.r.o., a preto mohol propagáciu svojho loga riešiť priamo s touto spoločnosťou, ako s prenajímateľom reklamnej plochy a zároveň majiteľom súťažného tímu „P.S.R. rally team. Na základe vyššie uvedeného správca dane dospel k záveru, že kontrolovaný daňový subjekt si nárok na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov z predmetnej dodávateľskej faktúry od spoločnosti W. s.r.o. v sume 7.140,- Eur uplatnil v rozpore so zmyslom a účelom Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 a preto ho zamietol.

20. Vo vzťahu k dodávke služieb - administratívny servis za mesiac 04/2020 od spoločnosti X. MI s.r.o. (od 10.07.2020 X. MH s. r. o.), W. XXXX/XX, H. - mestská časť G. I. (od 12.05.2020 B. XX, Bratislava - mestská časť G. I.), IČO XXXXXXXX, prvostupňový správny orgán nespochybnil existenciu administratívnych služieb ako takých a ich použité daňovým subjektom G X C., s.r.o. na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, správca dane spochybnil, že tieto služby daňovému subjektu reálne dodal deklarovaný dodávateľ. Predmetné služby, ktorých výstupy boli spracované v tabuľkovom softvérovom programe Microsoft Excel, mohli byť podľa správca dane realizované kýmkoľvek, daňový subjekt mohol ich realizáciu zabezpečiť iným spôsobom. K uvedeným skutočnostiam dospel na základe toho, že síce svedkovia Z. Q. (konateľ dodávateľa) a I. G. (prokurista) potvrdili dodanie služieb, ale reálne nepredložili taký doklad, ktorý by bez pochybností správca dane preukazoval skutočné dodanie fakturovaných služieb týmto dodávateľom. Súčasne mal za to, že I. G. nebol v rozhodnom čase konateľom ani prokuristom. Doklady predložené žalobcom dňa 22.04.2021 - výstupy v papierovej forme, týkajúce sa predmetných administratívnych služieb: - výkonnosť SBS za 3-5/2020 -odpracované hodiny SBS za 4/2020, - sumarizácia hodín a výkonnosti SBS podľa jednotlivých filiállok Kaufland za 4/2020, - záchyty

na samoobslužných kasách na jednotlivých filiálkach Kaufland za 4/2020 vyhodnotil tak, že tieto doklady samé o sebe nepreukazujú reálne dodanie predmetných administratívnych služieb deklarovaným dodávateľom. Vyššie uvedené evidencie odpracovaných hodín, výkonnosti SBS, záchytov a pod. mohol spracovať ktokoľvek. Z predložených dokladov nie je zrejmé, že ich elektronicky spracovala spoločnosť X. s.r.o. Prvostupňový správny orgán ďalej vyhodnotil preberací protokol zo dňa 07.05.2020 ako dôkaz nepreukazujúci reálne dodanie predmetných služieb deklarovaným dodávateľom, s poukazom na to, že údaje v ňom uvedené nezodpovedajú údajom zapísaným v obchodnom registri. Dňa 07.05.2020 spoločnosť X. MH s. r. o. ešte neexistovala pod uvedeným názvom, podľa údajov zapísaných v obchodnom registri spoločnosť zmenila obchodné meno z X. I. s.r.o. na X. I. s. r. o. až od 10.07.2020, príchodom nového konateľa I. R.. Predložený doklad preto podľa správcu dane nemohol byť vyhotovený dňa 07.05.2020. Správca dane poukázal na skutočnosť, že daňový subjekt nepredložil žiadne dôkazy o vzájomnej komunikácii s dodávateľom v súvislosti s poskytovanými službami v čase ich dodania, z ktorých by bolo zrejmé, že tieto služby vykonal deklarovaný dodávateľ. Konateľka spoločnosti G X C., s.r.o. JUDr. R. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100694971/2021 zo dňa 27.04.2021 okrem iného uviedla, že spolupráca prebiehala formou telefonickej a mailovej komunikácie, požiadavky na jednotlivé činnosti boli pánovi G. zadávané vždy podľa potreby v danom mesiaci a vzhľadom na flexibilitu služieb a požiadaviek nebolo možné zadávať objednávku v nejakom predstihu. Požiadavky na služby z jednotlivých stredísk posúvala pánovi G.i, ktorý ich následne elektronicky spracoval. Správca dane súčasne vychádzal z toho, že daňový subjekt vo svojom účtovníctve aj za kontrolované zdaňovacie obdobie eviduje faktúry od dodávateľa R. U. - LB ako fyzickej osoby v hodnote 1 825,66 Eur/mesačne za ekonomické práce fakturované na základe Zmluvy o poskytnutí ekonomických a účtovných prác a ostatných administratívnych činností zo dňa 20.06.2008 uzatvorenej medzi spoločnosťou G X C. s.r.o. ako objednávateľom a U. R. ako vykonávateľom. Predmetom zmluvy sú práce poskytované v oblasti ekonomických, účtovných a administratívnych prác, pričom podľa bodu 2.1. uvedenej zmluvy má vykonávateľ viesť agendu v zmysle zákona o SBS, sumarizáciu záchytov a výjazdov a podľa bodu 2.6. zmluvy má komunikovať so zákazníkmi spoločnosti v prípade nespokojnosti s výkonom služby a dávať návrhy na nápravné opatrenia, o ktorých má informovať strediskového pracovníka v danej lokalite. Na základe dokladov predložených daňovým subjektom ku kontrole, vyjadrenia konateľky spoločnosti JUDr. U. R. a svedeckej výpovede bývalého konateľa a prokuristu spoločnosti X. I. s.r.o. I. G. mal správca dane za to, že minimálne vyššie uvedená činnosť sa prelína s činnosťou, ktorú mala pre daňový subjekt vykonať spoločnosť X. I. s.r.o. Na základe uvedeného mal za to, že sú dané objektívne skutočnosti, ktoré spochybňujú reálne dodanie služieb deklarovaným dodávateľom, a to: - nemožnosť overenia uskutočnenia zdaniteľného obchodu u dodávateľa a to najmä preto, že dodávateľ vykazuje znaky nekontaktnosti, nereaguje na výzvy správcu dane plnenie nie je možné overiť v dodávateľovej evidencii S., nakoľko táto nie je k dispozícii, - u dodávateľa došlo v priebehu roka 2020 k viacerým zmenám štatutárnych zástupcov spoločnosti, - samotný dodávateľ (konateľ spoločnosti) nevie poskytnúť základné informácie o zdaniteľnom obchode, podrobnosti nadviazania a priebehu obchodnej spolupráce s daňovým subjektom, - v čase uskutočnenia predmetného zdaniteľného obchodu za dodávateľa, spoločnosť X. I. s.r.o. konal I. G., ktorý podľa obchodného registra nebol ani konateľom, ani prokuristom spoločnosti, - nekonkrétnosť predmetu plnenia vymedzeného na doklade (faktúre) nepreukázanie reálneho dodania služieb dodávateľom. Z uvedených dôvodov nepriznal prvostupňový správny orgán odpočet dane z predmetnej faktúry.

21. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100324502/2022 zo dňa 17.02.2022 rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu potvrdil. Žalovaný uviedol odvolacie námietky tvrdené žalobcom, zopakoval správcu dane zistený skutkový stav, následne sa vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami uvedenými zo strany žalobcu v podanom odvolaní.

22. Žalovaný mal za to, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, z ktorého vyvodil skutkové závery, keď svoje úvahy, vedúce k ustáleniu skutkového stavu, racionálne a logicky odôvodnil. Správca dane postupoval v súčinnosti s odvolávajúcim sa, pričom odvolávajúcim sa bol pasívny, keď sa nezúčastňoval svedeckých výpovedí, o ktorých bol informovaný a pri ktorých mal možnosť klásť svedkom otázky, čím sa sám ukrátil o svoje procesné práva. Žalovaný uviedol, že v prípade dodávateľa W. s.r.o. nepriznanie nároku na odpočítanie správcu dane vyhodnotil ako vedomú účasť žalobcu na daňovom podvode a uplatnenie nároku na odpočet dane v rozpore so zmyslom a účelom Smernice Rady 2006/112/ES. Správca dane v rámci preverovaného obchodného reťazca zistil narušenie neutrality DPH, t.j. že v predmetnom obchodnom reťazci nebola odvedená

daň a súčasne, že žalobca sa o tom vedel, resp. vedieť mal a mohol. V prípade zistenia chýbajúcej dane a porušenia základného princípu neutrality dane v rámci preverovaných obchodných transakcií je správca dane nielen oprávnený, ale aj povinný, preverovať celý obchodný reťazec. Podľa žalovaného zistené skutočnosti týkajúce sa dodávateľa a subdodávateľov, ktoré nastali „ex post“ a ktoré, ako uvádza žalobca, nemal odkiaľ vedieť, správca dane nepoužil ako argument v jeho neprospech. Uvedené zistenia však vytvárajú celkový obraz o uskutočnených zdaniteľných obchodoch a spoločnostiach, ktoré sa ich zúčastnili, nasvedčujú o neštandardnosti týchto obchodných transakcií, ktoré vo svojom celku svedčia o tom, že sú zaťažované podvodom na DPH, pričom súčasťou obchodného reťazca, v ktorom došlo k narušeniu neutrality DPH, bol aj žalobca. Na základe výsledkov dokazovania správca dane nespochybnil uskutočnenie zdaniteľného obchodu - dodanie reklamných služieb, avšak správca dane preukázal, že v uvedenom obchodnom reťazci došlo k narušeniu princípu neutrality dane, keď jeden z účastníkov obchodného reťazca si nespĺnil svoju daňovú povinnosť a daň neodviedol a ďalší účastník obchodného reťazca si ju odpočítal za účelom získania zvýhodnenia, čo je v rozpore s účelom daňového práva EÚ. Na začiatku reťazca bola spoločnosť P.S.R. X. s. r. o., ktorá ako vlastníčka licencie súťažného tímu „P.S.R. rally team“ mala v prenájme závodné vozidlo ŠKODA fábria R 5 tr. 2 a bola výlučným vlastníkom reklamných práv vo výške 100% z celkovej plochy na závodnom vozidle, kombinézach jazdcov a reklamných banneroch v servisnom zázemí tímu „P.S.R. rally team“. Uvedená spoločnosť prenajala celú vyššie uvedenú reklamnú plochu spoločnosti G. s. r. o., ktorá ju ďalej prenajala spoločnosti W. s. r. o., ktorá mala zabezpečiť zverejnenie obchodnej značky, propagáciu žalobcu a ďalších spoločností ako reklamných partnerov na rely podujatiach v roku 2020. Spoločnosti G. J. s. r. o. a W. s. r. o. boli účelovo vložené do obchodného reťazca. Spoločnosť G. s. r. o., ako sprostredkovateľ podala daňové priznanie, v ktorom priznala daň z prenájmu reklamnej plochy, avšak túto daň neodviedla do SR, pretože si ju na vstupe vykryla fiktívnymi nákupmi od spoločnosti X. G. s. r. o. Jej cieľom bolo neprimerane navýšiť zmluvnú cenu reklamných služieb, priznať a neodviesť DPH z takto navýšenej ceny s cieľom poskytnúť odpočítateľnú daň ďalším daňovým subjektom nasledujúcim v popísanom obchodnom reťazci. Spoločnosť W. s. r. o. ako priamy dodávateľ žalobcu opäť navýšila zmluvnú cenu služieb, podala daňové priznanie, priznala DPH a poskytla tak odpočítateľnú daň jednotlivým reklamným partnerom na konci obchodného reťazca, medzi nimi aj žalobcu. Žalobca tak podľa žalovaného získal neoprávnený daňový prospech vo forme uplatneného odpočítania dane z nakúpených reklamných služieb, ktorá na začiatku reťazca nebola do štátneho rozpočtu odvedená. Správca dane preukázal, že žalobca o tomto podvode vedel, resp. vedieť mal a mohol. Skúmal tzv. objektívne okolnosti obchodného vzťahu medzi daňovým subjektom a jeho priamym dodávateľom, ktoré museli byť daňovému subjektu známe v dobe uskutočnenia predmetných obchodov, ktoré vzbudzujú pochybnosti o tom, že ide o štandardné obchodné transakcie a vyvolávajú podozrenie, že dané obchody môžu byť poznačené podvodom. Žalovaný vyslovil právny názor, že nie je v rozpore s právom EÚ žiadať od daňového subjektu, aby konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať na uistenie sa, že plnenie, ktoré uskutočňuje nepovedie k jeho účasti na daňovom podvode. Je vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôsobil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dohadovaní obchodných kontraktov (zvlášť s výrazným finančným dopadom) venoval zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, aby v prípade odhalenia podvodného jednania nevznikli pochybnosti, že o podvode vedel, či so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohol. Daňový subjekt v čase kontroly musí byť spôsobilý preukázať, že urobil všetky reálne možné opatrenia, ktoré mohol v danom čase a v danej skutkovej situácii urobiť, za účelom preverenia obchodného kontraktu tak, aby sa na možnom podvode nepodieľal. Žalobca neuviedol žiadne konkrétne opatrenia, ktoré prijal v rámci obvyklej obchodnej obozretnosti, aby zabránil svojej i nevedomej účasti na daňovom podvode. Nebol dostatočne obozretný pri vstupe do predmetných obchodných transakcií a počas ich trvania a vlastným nedbanlivým počínaním sa vystavil riziku zapojenia sa do reťazca podvodných plnení. Nepreukázal, že prijal účinné opatrenia na zamedzenie jeho účasti na podvode, že si dostačujúcim spôsobom preveril svojho dodávateľa. Z toho dôvodu nie je možné tvrdiť, že si v predmetnom obchodnom vzťahu počínal obozretné a opatrne, a nie je možné tak ani osvedčiť jeho jednanie v dobrej viere. Žalobca zapojením do dodávateľského reťazca prevzal na seba riziko účasti na konaní spojenom s nedovoleným daňovým únikom. Z rozsudku Súdného dvora EÚ zo 6. júla 2006 spojené veci C-439/04 Axel Kittel a C-440/04 Recolta Recycling SPRL vyplýva, že ak daňový úrad konštatuje, že právo na odpočet bolo uplatnené podvodne, je povinný žiadať s retroaktívnym účinkom vrátenie odpočítaných súm (rozsudok zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 24 z 29. februára 1996, INZO, C-110/94 Zb. s. I-857, bod 24,) a možno odmietnuť priznanie práva na odpočet, pokiaľ je s ohľadom na objektívne dôkazy preukázané, že právo je uplatňované podvodne (C-440/04, bod 55). Rovnako platiteľ dane, ktorý vedel alebo mal vedieť, že svojou kúpou

sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, sa musí na účely smernice považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má z opätovného predaja tovaru prospech, alebo nie (C-440/04, bod 56). O vedomej účasti na podvodnom konaní podľa žalovaného nasvedčujú aj informácie vyplývajúce z účtovnej závierky žalobcu, ktorá bola zostavená k 31.12.2020 a schválená dňa 29.06.2021. Žalobca uzavrel zmluvu o reklame dňa 27.12.2019 v hodnote 357 000 Eur bez DPH, pričom takýmito finančnými prostriedkami nedisponoval. Podľa súvahy - riadok 72 vykazoval v bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období, t.j. k 31.12.2019 na účte Peniaze sumu: 58.530,- Eur a na účtoch v bankách sumu 32.762,- Eur. Ku dňu podpísania zmluvy teda disponoval len sumou 91.292,- Eur, nemal žiadne bankové úvery (riadok 121 je nulový), v roku 2019 vykazoval pomerne vysoké záväzky z obchodného styku vo výške 550.508,- Eur (riadok 123) a záväzky voči zamestnancom vo výške 34.243,- Eur (riadok 131). Obdobná situácia bola aj v roku 2020, podľa súvahy riadok 72 vykazoval na účte Peniaze sumu: 25.741,- Eur a na účtoch v bankách sumu 40.323,- Eur, žiadne bankové úvery, záväzky z obchodného styku vo výške 181.611,- Eur a záväzky voči zamestnancom vo výške 47.178,- Eur. Za neobvyklé v podnikateľskej praxi možno považovať uzatvorenie zmluvy s obchodným partnerom neznámym v oblasti reklamy, ktorý má len virtuálnu adresu sídla. V praxi je bežné, že spoločnosti poskytujúce reklamné služby disponujú priestormi umožňujúcimi zabezpečenie takejto činnosti, v ktorých sa spoločnosť prezentuje a stretáva sa aj so svojimi klientmi. Žalobca sa podľa žalovaného nezaujímal o to, akým spôsobom vykonával jeho dodávateľ svoju činnosť v predchádzajúcom období, aké referencie má, či sú tieto referencie dôveryhodné. Pokiaľ ako uviedol, hodnoverné pre neho bolo to, že obchodný partner mu predložil štandardné propagačné materiály, brožúry, fotomateriály, ukážky z tlače a video záznamy, podľa žalovaného nekonal dostatočne obozretné, ak sa uspokojil s takýmto preverením nového obchodného partnera. Z uvedených materiálov nemohlo byť zrejmé, ako sa sám dodávateľ má podieľať na zabezpečení reklamy a v čom bude pridaná hodnota jeho služby vzhľadom na jej vysokú hodnotu. Žalovaný tiež poukázal na to, že keďže sa prvé rely podujatie, na ktorom sa predmetný závodný tím zúčastnil, uskutočnilo až v auguste 2020, je nepochopiteľné prečo žalobca na základe pôvodnej zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou W. s.r.o. vyplatil tejto spoločnosti k 30.06.2020 (ku dňu ukončenia zmluvného vzťahu) sumu 178.500,- Eur za reklamu, ktorá v čase trvania zmluvného vzťahu nebola vôbec realizovaná. Uvedené skutočnosti, týkajúce sa spoločnosti W. s.r.o. mali vyvolať u žalobcu opatrnosť pri uzatváraní nových obchodných vzťahov s uvedeným partnerom. Podľa žalovaného, nielen že žalobca vedieť mal a mohol, že zapojením sa do predmetného obchodného reťazca sa zúčastní obchodov poznačených podvodom na dani z pridanej hodnoty, ale na základe uvedených indícií o tom aj vedel.

23. V prípade dodávateľa X. MI s.r.o. (od 10.7.2020 zmena názvu na X. I. s. r. o.) nepriznanie nároku na odpočítanie dane podľa žalovaného správca dane správne vyhodnotil ako nesplnenie si dôkaznej povinnosti zo strany žalobcu za nepreukázanie splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH. Predložením účtovných dokladov si žalobca sa síce splnil svoju prvotnú dôkaznú povinnosť, avšak správca dane pri preverovaní predložených dokladov preukázateľne spochybnil ich vierohodnosť a pravdivosť, čím dôkazné bremeno bolo prenesené späť na odvolávajúceho sa, pričom ho neuniesol. V čase uskutočnenia predmetného zdaniteľného obchodu za dodávateľa (spoločnosť X. MI s.r.o.) mal konať I. G., ktorý podľa obchodného registra nebol ani konateľom, ani prokuristom spoločnosti, odvolávajúci sa teda konal s osobou neoprávnenou konať za uvedeného dodávateľa. Činnosť, ktorá mala byť predmetom fakturácie spoločnosťou X. I. s.r.o. sa prelína (minimálne čiastočne) s činnosťou, ktorú mala pre spoločnosť G X C. s.r.o. vykonať jej konateľka U. R., ako fyzická osoba - platiteľka DPH na základe faktúry č. XXXXXX zo dňa 1.5.2020 s dátumom dodania 30.04.2020 za služby - ekonomické práce za mesiac apríl 2020. Zo zákonnej dôkaznej povinnosti daňového subjektu vyplýva, že vo vlastnom záujme by si mal zaistiť také dôkazy, ktorými je schopný uskutočnenie zdaniteľných plnení v súlade s daňovým dokladom preukázať. Mal by si zaistiť tzv. auditnú stopu, ktorá vytvára spoľahlivú väzbu medzi daňovým dokladom a daným plnením, za účelom preukázania súladu faktického stavu so stavom hmotnoprávnym. Na základe uvedeného správca dane prijal správny záver, že žalobca nedisponuje materiálnou existenciou plnenia od dodávateľa X. s.r.o. uvedeného na faktúre, ktorému nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH s následnou možnosťou uplatnenia práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH u odvolávajúceho sa.

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

25. Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby

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

27. 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, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľom dodané.

28. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z.z. reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, ak osobitný predpis neustanovuje inak.

29. Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak..

30. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

31. 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 evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

32. 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.

33. 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.

34. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

35. Podľa § 190 SSP ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

36. Podľa § 191 ods. 1 SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak

- a) bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu,
- b) ho vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený,
- c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,
- e) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
- f) skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu,
- g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

37. Po preskúmaní správnej žaloby, písomných vyjadrení účastníkov konania, po zohľadnení vyjadrení účastníkov konania a po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu dospel senát správneho súdu k jednomyseľnému záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je potrebné zrušiť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu (§ 191 ods. 1 písm. c), d) a f) SSP) vzhľadom na nižšie uvedené.

38. Správny súd konštatuje, že správne orgány nesprávne posúdili otázku dodania služby spoločnosťou X. I. s. r. o. Z obsahu administratívneho spisu (vykonaného dokazovania správnych orgánov) plynie, že administratívne služby boli dodané. Svedkovia Z. Q. ako aj I. G. jednoznačne potvrdili dodanie služieb žalobcovi. Skutočnosť, že konateľ spoločnosti si nepamätá bližšie detaily neznamena, že služba nebola dodaná, nakoľko nie je povinnosťou konateľa vedieť o všetkých skutočnostiach v spoločnosti, zvlášť, ak v čase vzniku obchodu konateľom nebol. Správny súd má tiež za to, že správne orgány nesprávne vyhodnotili výpoveď svedka Milana G., ktorý potvrdzoval dodanie služieb, popísal vznik obchodnej spolupráce aj jej priebeh. Svedeckú výpoveď je potrebné hodnotiť komplexne s ohľadom na všetky okolnosti, ako aj časový odstup. Skutočnosť, že v rozhodnom čase konal na základe splnomocnenia a nie ako konateľ, respektíve prokurista nemôže byť sama o sebe dôvodom na prijatie záveru, že dodávateľ nedodal službu, tak ako ani súčasná nekontaktnosť tejto spoločnosti, rovnako tak zistenie, že administratívne služby poskytovala aj konateľka žalobcu. Je dôležité si uvedomiť, že administratíva pri počte zamestnancov 100 je obsiahla a prípadne aj najatie externej firmy je možné, zvlášť ak je výpadok vlastných zamestnancov (viď tvrdenie konateľky žalobcu pri výsluchu). Správny súd má tiež za to, že správne orgány nesprávne vyhodnotili doklady predložené žalobcom dňa 22.04.2021, keď prijali záver, že tieto doklady mohol vyhotoviť ktokoľvek. Správny súd je toho názoru, že správna úvaha musí byť vecná a riadna a nemôže byť bez riadneho odôvodnenia, tak ako to bolo pri tomto hodnotení zo strany správnych orgánov. Uvedené vyhodnotenie predložených dôkazov je neodôvodneným záverom, bez riadneho základu. Skutočnosť, že na potvrdení o odovzdaní súborov - výstupov je uvedené obchodné meno platné od 20.07.2020 nie je bez ďalšieho spôsobilé posúdiť vec tak ako to urobili správne orgány, rovnako tak menšia detailnosť faktúry.

39. Odhliadnuc od skutočností uvedených v predchádzajúcom odseku, aj v prípade, ak by správny súd dospel k rovnakému záveru ako správne orgány pri identifikácii dodávateľa X. MH s. r. o. musel by dospieť k rovnakému záveru o nesprávnom posúdení (nedostatočnom vykonaní dokazovania) s ohľadom na posledný vývoj judikatúry Najvyššieho správneho súdu v prípade spochybneného dodávateľa. Pri nepriznaní nároku na odpočet DPH pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok zákona o DPH majúcich svoj základ v nejednoznačnej (alebo nepreukázanej) identifikácii zdaniteľnej osoby, ktorá mala deklarované služby (alebo tovar) dodať, správny súd poukazuje na rozsudok NSS SR sp. zn. 6Sžfk/42/2020 zo dňa 24.11.2021, ktorý pripomína stále platnú judikatúru Súdneho dvora EÚ, ktorá „pripúšťa vznik nároku na odpočet u dobromyseľného daňového subjektu aj v prípade, ak existujú pochybnosti na strane dodávateľa, resp. aj v prípade, ak dodávateľ nie je stotožnený. Tu je na mieste poukázať na rozhodnutia Súdneho dvora EU v spojených veciach C80/11 a C-142/11, resp. v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Judikatúra Súdneho dvora EU tiež ustálila, že založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (C-384/04, C-271/06). Možno zhrnúť, že Súdny dvor EU dlhodobo judikuje, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet; pričom právo na odpočet DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, možno zamietnuť jedine pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť (C-18/13).“ Ďalej súd poukazuje aj na rozsudok sp. zn. 6Sžfk/48/2021 zo dňa 27.06.2022, v ktorom NSS SR uviedol, že „v zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť daňovému subjektu odpočet DPH len z dôvodu, že nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľských subjektov, respektíve tieto subjekty stotožniť. K uvedenému je možné odkázať napríklad na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 3. septembra 2020:

„Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“ Z vyššie citovaného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ teda vyplýva, že v prípade spochybnených subdodávateľov v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočet DPH len v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Keďže správca dane a ani žalovaný týmto smerom nevedli svoje úvahy pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi, tak kasačný súd považuje ich rozhodnutie za nezákonné.“ Nakoľko z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by daňové orgány preukázali účasť žalobcu na prípadnom podvodnom konaní jeho dodávateľa X. s.r.o., resp. subdodávateľov alebo aspoň vedomosť žalobcu o takomto podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca, pričom takýmto spôsobom žalovaný a správca dane ani nekoncepovali svoju argumentáciu, možno ich závery učinené v preskúmaných rozhodnutiach o nepriznaní nároku žalobcovi na odpočet DPH pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok zákona o DPH majúcich svoj základ v nepreukázaní dodania fakturovaných služieb deklarovaným žalobcom považovať za predčasné, čo taktiež v konečnom dôsledku vyústilo do vady nesprávneho právneho posúdenia veci. Vzhľadom na uvedené, preto správny súd má za to, že sú dané dôvody podľa § 191 písm. c) SSP na zrušenie napadnutých rozhodnutí.

40. Vo vzťahu k dodaným reklamným službám od spoločnosti W. s.r.o., správny súd konštatuje, že správne orgány vykonali rozsiahle dokazovanie, v ktorom sa v zásade vysporiadali so všetkými okolnosťami ako aj splnením dvojitej podmienky pre účely posúdenia existencie podvodného konania a prípadnej vedomosti o ňom zo strany žalobcu. Odhliadnuc od uvedeného musí však súd konštatovať, že sa nestotožnil so záverom správnych orgánov, že došlo k dodaniu služby. Z obsahu administratívneho spisu jednoznačne plynie, že žalobca uzavrel zmluvu 27.12.2019, pričom túto zmenil dodatkom zo dňa 08.06.2020 (obe časti 8 administratívneho spisu) a ukončil dohodou zo dňa 30.06.2020 (časť 78 administratívneho spisu). V dohode o ukončení je síce uvedené, že žalobca prijal plnenie (službu) od dodávateľa a to v hodnote 178.500,- Eur bez DPH, avšak z obsahu administratívneho spisu jednoznačne plynie, že žiadne preteky sa neuskutočnili. Ak sa neuskutočnili preteky, nemohla byť poskytnutá ani reklama v zmysle zmluvy, nakoľko jej poskytnutie bolo viazané na automobilové preteky. Potom je potrebné sa vysporiadať s otázkou, či bola splnená základná hmotnoprávna podmienka na odpočet DPH, a to poskytnutie služby, ktoré je zdaniteľným plnením. Skutočnosť, že niekto iný poskytol službu v nasledovnom období na uvedené nemá vplyv, nakoľko zmluvné strany výslovne uviedli, že platba bola za doteraz poskytnuté služby. S ohľadom na uvedené, má správny súd za to, že správnymi orgánmi zistený skutkový stav nemá oporu v administratívnom spise, keď správne orgány uzavreli, že došlo k poskytnutiu služby dodávateľom a súčasne rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, nakoľko sa s uvedenou skutočnosťou o ukončení zmluvy a neposkytnutí služby nedostatočne vysporiadali a v konečnom dôsledku je vec nesprávne právne posúdená.

41. Správny súd ďalej uvádza, že správne orgány vychádzali zo skutočností, ktoré nastali po rozhodnom období, čo však samo o sebe nemusí zaťažiť preskúmané rozhodnutia takou vadou, ktorá by bola spôsobilá viesť k zrušeniu týchto rozhodnutí. Uvedené skutočnosti však nemôžu byť nosnými a jedinými okolnosťami, ktoré viedli správne orgány k ich záverom. Správny súd konštatuje, že žalobca v administratívnom konaní nenamietal skutočnosti uvedené v žalobe (použitie dôkazov z iných administratívnych spisov), avšak v žalobe už uvedené námietky vzniesol, preto je potrebné v budúcim konaní sa s nimi vysporiadať dôsledne a prípadne zväžiť vykonanie niektorých dôkazov, ak by správne orgány naďalej chceli ísť cestou posúdenia obchodu ako podvodného konania a vedomosti žalobcu

o takomto konaní. Záverom správny súd uvádza, že názor správnych orgánov o nemožnosti uzavrieť zmluvu na budúce plnenie pri nedostatku prostriedkov na nasledovné obdobie je nesprávny a odporujúci bežnému obchodnému styku.

42. Podľa § 191 ods. 3 písm. a) SSP ak správny súd zrušuje napadnuté rozhodnutie alebo opatrenie žalovaného, v závislosti od okolností môže na návrh žalobcu súčasne zrušiť aj rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa, ktoré mu predchádzalo.

43. Na základe vyššie uvedených skutočností správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo dospel k záveru, že žalovaný a správca dane nesprávne vec právne posúdili, rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a skutkový stav, ktorý vzali orgány verejnej správy za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu, a preto zrušil rozhodnutie žalovaného aj prvostupňového správneho orgánu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

44. V ďalšom správnom konaní bude povinnosťou žalovaného a správneho orgánu I. stupňa doplniť dokazovanie zistením, či žalobca bol účastný na podvođe (vedel, vedieť mal a mohol) pri dodávke služby od spoločnosti X. s. r. o. a nanovo posúdiť, či skutočne spoločnosť W. s.r.o., dodala žalobcovi reklamné služby alebo nie a následne vo veci opätovne rozhodnúť a svoje rozhodnutia náležitým spôsobom zdôvodniť, prípadne vykonať vo veci ďalšie dokazovanie na zistenie skutkového stavu, všetky dôkazy vyhodnotiť vo vzájomných súvislostiach tak, aby následné rozhodnutia správnych orgánov boli preskúmateľné súdom.

45. 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.

46. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 SSP a v konaní celkom úspešnému žalobcovi priznal proti žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd podľa § 175 ods. 2 SSP.

47. Rozhodnutie senátu správneho súdu bolo prijaté pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní odo dňa doručenia tohto rozsudku na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky prostredníctvom Krajského súdu v Trenčíne.

V kasačnej sťažnosti je potrebné uviesť všeobecné náležitosti podania podľa § 57 SSP, t.j. ktorému správnomu súdu je podanie určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti musí uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,

- nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu
- patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Uvedená povinnosť neplatí, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c) a d) SSP, je žalovaným Centrum právnej pomoci.

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne mu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.