

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/43/2018  
Identifikačné číslo spisu: 2017200103  
Dátum vydania rozhodnutia: 20.08.2019  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2017200103.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca, PhD. a z členov JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ) : Comdet s.r.o., Strojárskejšká 1B/8800, Trnava, IČO: 36 280 402, zastúpeného Advokátskou kanceláriou Pacalaj, Palla a partneri, s.r.o., Nám. SNP 3, Trnava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave, sp. zn. 20S/35/2017-100 zo dňa 14. februára 2018, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Účastníkom sa n e p r i z n á v a právo na náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január 2011 až december 2011 vydal Daňový úrad Trnava (ďalej len „správca dane“) dňa 10.06.2016 rozhodnutie č. 103325174/2016 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie október 2011 rozdiel dane v sume 5.085,06 Eur, keď mu neuznal právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr spoločnosti RAMMA, s. r. o. (od 25.10.2011 zapísanej v obchodnom registri pod obchodným menom P.I.S. SLOVAKIA, s.r.o.) za dodávku stavebných prác a spoločnosti G&C service, s.r.o. za dodávku reklamných služieb. Správca dane dospel na základe výsledkov vykonaných preverovaní k záveru, že žalobca vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal, aké konkrétne služby a v akom rozsahu podľa predložených faktúr prijal, ďalej že mu tieto služby dodali deklarovaní dodávatelia a v konečnom dôsledku že im pri týchto službách vznikla daňová povinnosť a žalobcovi právo na odpočítania dane. Konštatoval, že žalobcovi sa nepodarilo odstrániť

pochybnosti správcu dane o uskutočnení týchto dodávok ani v priebehu vyrubovacieho konania. Mal za to, že odpočítaním dane žalobca porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

2. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 104010308/2016 zo dňa 29.09.2016 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. V jeho odôvodnení sa vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu, pričom konštatoval, že za riadne zistený skutkový stav nemožno považovať len situáciu, keď daňový orgán nespochybniteľným spôsobom stanoví, akým spôsobom tvrdená obchodná transakcia prebehla, pretože to nie je účelom daňového konania. Skutkový stav má byť podľa žalovaného zistený tak, aby bolo možné správne určiť daňovú povinnosť, teda za riadne zistený skutkový stav možno považovať aj to, keď daňový orgán príde k záveru, že daňový subjekt nepredložil dostatok dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, keďže na daňovom subjekte leží dôkazné bremeno. Poukázal na to, že správca dane vyčerpal všetky možné dostupné prostriedky a postupy, aby zabezpečil vykonanie svedeckej výpovede T. A., neskoršieho konateľa spoločnosti RAMMA, s. r. o. a zároveň podotkol, že v čase deklarovanych obchodných transakcií menovaný nebol ani konateľom ani spoločníkom a ani osobou oprávnenou konať za spoločnosť RAMMA, s. r. o. na základe plnej moci. Z vykonaného dokazovania je podľa žalovaného nesporné, že obchodné transakcie nemohli prebehnúť tak, ako sú deklarované spornými faktúrami. Poukázal na to, že spoločnosť RAMMA, s. r. o. za zdaňovacie obdobie roku 2011 nepodala daňové priznanie k dani z príjmu právnickej osoby, ani hlásenie o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti a ani daňové priznanie k dani z motorových vozidiel. Nepodala ani daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2011, teda nepriznala dodanie tovarov a služieb podľa § 8 a 9 zákona o DPH a prislúchajúcu daň.

3. K dodávateľským faktúram od spoločnosti G & C service, s. r. o. správca dane konštatoval, že sa hodnoverne nepreukázala existencia reklamných spotov (reklamný spot predložený žalobcom a svedkom M. M., ktorý ho mal vytvoriť, sa odlišovali), nepreukázala sa opodstatnenosť údajov uvádzaných na dodávateľských faktúrach od uvedenej dodávateľskej spoločnosti (realizácia VIP nahrávok, špecifikácia programu, termíny vysielania reklamných nahrávok, dĺžka trvania spotu a nadväzne na to stanovená cena deklarovaná na faktúrach). Skutočnosti zistené správcou dane podľa žalovaného dôvodne spochybnili pravdivosť tvrdení žalobcu a preto bolo na ňom, aby preukázal, že sa zdaniteľný obchod uskutočnil tak, ako to deklarujú sporné faktúry.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

4. Proti celkom desiatim rozhodnutiam vychádzajúcim z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2011, vrátane preskúmaného rozhodnutia za zdaňovacie obdobie október 2011, podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) a navrhol prvostupňové rozhodnutia správcu dane i potvrdzujúce rozhodnutia žalovaného zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie. Žiadal o prejednanie veci v jednom konaní v záujme účelnosti a hospodárnosti súdneho konania, keďže všetky napadnuté rozhodnutia spolu úzko súvisia a sú vzájomne prepojené.

5. V správnej žalobe žalobca namietal nedostačujúce zistenie skutkového stavu zo strany daňových orgánov, ďalej rozpor konštatovaného skutkového stavu s administratívnymi spismi a tiež nesprávne právne posúdenie veci. Porušenie svojich práv videl v tom, že správca dane nevykonal opätovný výsluch konateľa spoločnosti G&C service s. r. o. M.P. Š., za účelom podrobnejšieho vysvetlenia skutočností s ohľadom na nové informácie vyplývajúce z neskoršieho výsluchu svedka M. M. o okolnostiach objednania a výroby reklamného spotu a o obchodnej spolupráci medzi M. M. a M. Š.. Žalobca ďalej namietal nesprávne vyhodnotenie svedeckej výpovede M. M. v kontexte unesenia či neunesenia dôkazného bremena zo strany žalobcu v dotknutých daňových konaniach v súvislosti s preukázaním reálnosti obchodných vzťahov žalobcu so spoločnosťou G & C service, s. r. o. Podľa názoru žalobcu žalovaný vo svojich rozhodnutiach nechal do úvahy skutočnosti svedčiace v prospech

žalobcu, ktorý mal za to, že podrobným a vyčerpávajúcim spôsobom preukázal nielen formálnu, ale aj materiálnu realizáciu služieb a plnení medzi uvedenou dodávateľskou spoločnosťou a žalobcom.

6. K obchodným vzťahom so spoločnosťou RAMMA, s. r. o. žalobca vytýkal žalovanému, že nezistil úplne skutkový stav veci, pretože nevykonal výsluch navrhnutého svedka T. A., ktorý mal podľa výpovede vtedajšieho konateľa dodávateľskej spoločnosti A. C. zabezpečovať živnostníkov na realizáciu stavebných prác pre žalobcu. Namietal tiež nesprávne vyhodnotenie svedeckej výpovede A. C., ktorú považoval za dostatočnú vo vzťahu k preukázaniu reálnosti obchodných vzťahov so spoločnosťou RAMMA, s. r. o.

7. Žalovaný v písomnom vyjadrení k správnej žalobe navrhol túto ako nedôvodnú zamietnuť, pričom zrekapituloval svoju argumentáciu uvedenú v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia.

8. Uznesením zo dňa 17.02.2017 krajský súd vylúčil preskúmanie jednotlivých žalobou napadnutých rozhodnutí žalovaného na samostatné konania.

9. Na pojednávaní konanom dňa 14.02.2018 krajský súd v konaní o preskúmanie zákonnosti preskúmaného rozhodnutia vo veci vyrubenia rozdielu dane za zdaňovacie obdobie október 2011 vyhlásil rozsudok, ktorým žalobu zamietol a žalovanému náhradu trov konania nepriznal. V odôvodnení rozsudku konštatoval, že daňové orgány vykonali v predmetnej veci dokazovanie v dostatočnom rozsahu, vykonané dôkazy vyhodnotil vecne správne a v súlade s ich logickým významom, v konaní sa nedopustili procesných pochybení, ktorých následkom by mohlo byť vydanie nezákonného rozhodnutia a v odôvodnení rozhodnutí aj zrozumiteľne vysvetlili dôvody prijatých záverov, pričom sa vysporiadali s celým obsahom argumentácie žalobcu.

10. K jednotlivým žalobným bodom krajský súd uviedol, že správca dane za účelom zabezpečenia výsluchu navrhnutého svedka T. A. vykonal všetky dostupné úkony podľa procesných predpisov a jeho výsluch nebol vykonaný z objektívnych dôvodov nemajúcich pôvod v postupe správneho orgánu vo veci. K opätovnému výsluchu konateľa spoločnosti G & C service, s. r. o. M. Š. uviedol, že tento v konaní vypočutý bol, ako svedok síce potvrdil vystavenie faktúr pre žalobcu v roku 2011, ale na meno obchodných partnerov za posudzované obdobia si nepamätá, ani na to, od koho a za akú cenu mal prenajatý reklamný priestor, pričom účtovné doklady nemá k dispozícii, nakoľko svoj obchodný podiel v spoločnosti previedol na občana Bulharska, ktorému odovzdal účtovnú agendu. Aké iné, z hľadiska rozhodnutia správcu dane relevantné informácie, by mal tento svedok poskytnúť pri opakovanej výpovedi na základe skutočností vyplývajúcich z výpovede svedka M. M., žalobca nekonkretizoval. Krajský súd sa stotožnil s názorom správcu dane, že výpoveď M. M. ako bývalého konateľa spoločnosti NUTRI-EXACT SK, s. r. o., ktorá nebola v obchodnom vzťahu so žalobcom, nebola preukazná vo vzťahu k opodstatnenosti údajov uvádzaných na dodávateľských faktúrach vystavených žalobcovi spoločnosťou G & C service s. r. o., a to aj s ohľadom na zjavné nezrovnalosti medzi výpoveďou tohto svedka a svedeckou výpoveďou M. Š., ako aj na nezrovnalosti vo vzťahu k samotnému predmetu plnenia, ktoré sa týkali napr. dĺžky reklamného spotu, ktorý mal svedok M. vyrobiť a rozdielnosti obrazových záznamov spotov predložených žalobcom a svedkom. Samotná existencia reklamného spotu a doklad o jeho zobrazení na veľkoplošnej obrazovke tretieho subjektu neposkytuje podľa krajského súdu informáciu o tom, kedy a v akom rozsahu bola reklama vysielaná a preto nepreukazuje ani realizáciu plnenia deklarovávaným spôsobom (v deklarovanom čase a rozsahu).

11. K dodávkam stavebných prác od dodávateľa RAMMA, s. r. o. poukázal krajský súd na dôvodné pochybnosti daňových orgánov majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania reálnosti plnenia uvedenej spoločnosti, ktoré vyplývajú zo zistení o nekontaktnosti uvedenej obchodnej spoločnosti, nesúlade daňového priznania k DPH v rozhodnom období s tvrdeným rozsahom prác vykonaných vo vzťahu so žalobcom, ako aj z výpovede konateľa tejto spoločnosti, ktorý nepoznal konateľa žalobcu ani okolnosti výkonu prác a hodnoverným spôsobom nezrejmlil spôsob dojednávania ceny, dôvody spolupráce s T. A. ani spôsob fakturácie a preberania úhrad faktúr.

### III.

#### Kasačná sťažnosť žalobcu / stanovisko žalovaného

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas kasačnú sťažnosť a navrhol rozsudok zmeniť a zrušiť rozhodnutie žalovaného i správcu dane a vrátiť vec správcovi na ďalšie konanie. Kasačnú sťažnosť odôvodnil tým, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 os. 1 písm. f/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok - ďalej len „S.s.p.“), rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p.).

13. K otázke porušenia práva na spravodlivý proces sťažovateľ argumentoval tým, že uznesením zo dňa 17.02.2017 krajský súd neúčelne vylúčil preskúmanie všetkých žalobou napadnutých rozhodnutí do samostatných konaní, v dôsledku čoho pôvodná žaloba a žalobcom začaté konanie stratili konzistentnosť a celistvosť, čo malo v konečnom dôsledku oslabiť pozíciu žalobcu, pretože krajský súd už nemohol pre drobenie vecí posúdiť vec komplexne vo vzájomných súvislostiach, nakoľko v konaní nedisponoval úplnými informáciami z administratívnych spisov v rámci celej daňovej kontroly. Podľa názoru sťažovateľa týmto nesprávnym procesným postupom krajský súd znemožnil sťažovateľovi uskutočnenie jemu patriacich procesných práv v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

14. Nesprávne právne posúdenie veci zo strany krajského súdu spočíva podľa názoru sťažovateľa v nesprávnej interpretácii splnenia podmienok pre odpočítanie dane v zmysle § 41 ods. 1 a nasl. a § 51 ods. 1 a nasl. zákona o DPH v nadväznosti na preukázanie reálnosti zdaniteľných plnení poskytnutých žalobcovi spoločnosťami G & C service, s. r. o. a RAMMA, s. r. o. K nesprávnosti v správnom posúdení veci došlo podľa sťažovateľa i vo vzťahu k aplikácii ustanovení § 24 ods. 1 až 4 Daňového poriadku. Krajský súd tiež podľa sťažovateľa nesprávne interpretoval zásady daňového konania, kedy povýšil prejednávaciu zásadu nad zásadu materiálnej pravdy a naopak fakticky zúžil až vylúčil aplikáciu vyhľadávacej zásady v daňovom konaní a nesprávne tiež interpretoval závery rozhodnutia Najvyššieho súdu vo veci 3Sžf/1/2010, ktoré svedčili v prospech sťažovateľa.

15. Sťažovateľ tvrdil, že v daňovom konaní vyčerpávajúcim spôsobom preukázal formálne ako aj faktické dodanie reklamného spotu vrátane jeho premietania na veľkoplošnej obrazovke, poukázal na to, že zmluvný vzťah s dodávateľom mal sťažovateľ riadne formalizovaný písomnou zmluvou, dodávateľ vystavil sťažovateľovi za dodané plnenie faktúry, ktoré sťažovateľ uhradil. Sťažovateľ nemá vedomosť, že by dodávateľ daň uplatňovanú sťažovateľom neodviedol, faktické plnenie zo strany dodávateľa bolo preukázané výsluchom svedka M. Š., ktorý potvrdil, že v tom čase obchodoval s viacerými obchodnými partnermi z Bratislavy, Trnavy, Košíc aj Prešova, potvrdil, že predmetom dodaného plnenia bola reklama, ktorá sa mala týkať zatepľovania blokov, rodinných domov, rekonštrukcií bytových jadier, teda plnenia, ktoré sťažovateľ realizuje v rámci svojej obvyklej podnikateľskej činnosti. Postoj daňových orgánov, že svedok Š. si nevedel spomenúť na detaily plnenia, považuje sťažovateľ za nepatričný s ohľadom na odstup času a skutočnosť, že svedok sa nemohol vo svojej výpovedi oprieť o účtovné doklady, ktoré boli prevedené v rámci predaja spoločnosti. Sťažovateľ dal do pozornosti existenciu reálneho videa reklamy sťažovateľa spolu s nahrávkou, z ktorej je podľa jeho názoru evidentné, že na veľkoplošnej obrazovke patriacej spoločnosti NUTRI-EXACT SK, s. r. o. bola reklama sťažovateľa reálne premietaná, pričom svedok M. M. vo svojej výpovedi pred správcom dane potvrdil vytvorenie reklamného spotu pre spoločnosť G & C service s. r. o. Drobné odchýlky medzi svedkom predloženou verziou a verziou, ktorú mal správca dane k dispozícii od sťažovateľa, považuje sťažovateľ za irelevantné, rovnako ako skutočnosť, že svedok M. si nevedel spomenúť na niektoré detaily plnenia s ohľadom na odstup času.

16. Sťažovateľ nesúhlasil s odôvodnením nevykonania opakového výsluchu svedka M. Š. zo strany žalovaného a mal za to, že bolo v kompetenciách a možnostiach daňových orgánov pristúpiť k opätovnému výsluchu tohto svedka v rámci prejednávacej zásady. Sťažovateľ tvrdil, že vyčerpал svoje dôkazné bremeno a správca dane za týchto okolností mal preukázať nad všetku pochybnosť, že nedošlo

k reálnemu zdaniteľnému plneniu medzi žalobcom a dodávateľom reklamy, čo sa podľa názoru sťažovateľa daňovým orgánom presvedčivo nepodarilo.

17. K dodávkam stavebných prác od spoločnosti RAMMA, s. r. o. sťažovateľ poukázal na to, že svedok A. C. (vtedajší konateľ spoločnosti) potvrdil vedomosť o existencii spoločnosti sťažovateľa, potvrdil, že pre sťažovateľa vykonal zateplňovanie v Petržalke a v Trnave, že osobne vypisoval a vystavoval faktúry pre sťažovateľa a obhájil dôvod, prečo nepozná jednotlivých svojich subdodávateľov, nakoľko ich mal zabezpečovať T. A. a od sťažovateľa aj reálne prijal poskytnuté peňažné plnenia k vystaveným faktúram. Pokiaľ si uvedený svedok presne nepamätal detaily uskutočneného plnenia, ako napríklad presné obdobie kalendárneho mesiaca, alebo nemá v pamäti konateľa sťažovateľa N. M., tieto skutočnosti považoval sťažovateľ za ospravedliteľné s ohľadom na odstup času.

18. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd nesprávne vyhodnotil skutočnosť, že sa v daňovom konaní nepodarilo uskutočniť výsluch svedka T. A. a mal za to, že správca dane sa nemal uspokojiť s vyrozumením Obvodného oddelenia Policajného zboru v Šali o tom, že policajné orgány pri neúspešnom pokuse o predvedenie svedka nezistili, kde sa svedok zdržiava, nakoľko z tohto vyrozumenia nevyplýva, že by policajné orgány preverovali miesto pobytu alebo zdržiavania sa svedka na celoštátnej úrovni.

19. K namietanému odklonu rozhodnutia krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu sťažovateľ uviedol, že krajský súd v iných konaniach, skutkovo a právne obdobných, vydal rozsudky v prospech sťažovateľa (vo veciach sp. zn. 14S/79/2014, 14S/80/2014 a 14S/81/2014), čím sa podľa jeho názoru odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

20. Žalovaný v písomnom stanovisku navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť, pričom zotrval na svojej argumentácii uvedenej v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia i v písomnom vyjadrení k žalobe.

#### IV.

##### Právne závery Najvyššieho súdu Slovenskej republiky

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

22. Kasačný súd sa v podstatnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením rozsudku krajského súdu, preto naň odkazuje, a aby zbytočne neopakoval detaily skutkového stavu a argumentáciu krajského súdu, obmedzí sa iba na rozvinutie niektorých jej častí a uvedie svoje doplnujúce závery.

23. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či vylúčenie preskúmania rozhodnutí žalovaného týkajúcich sa najmä vyrubenia rozdielu DPH za jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobia roku 2011, ktoré sťažovateľ napadol spoločnou žalobou, na samostatné konanie, možno považovať za nesprávny procesný postup krajského súdu, ktorý viedol k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces a či krajský súd postupoval po právnej stránke správne pri vyhodnení skutkového stavu zisteného daňovými orgánmi a pri interpretácii relevantných zákonných ustanovení hmotného i procesného práva.

24. Pokiaľ ide o vylúčenie preskúmania viacerých rozhodnutí žalovaného napadnutých spoločnou žalobou na samostatné konania, ide o procesný postup krajského súdu, ktorý bol v súlade s § 66 S.s.p. Nevhodnosť spoločného prejednávania jednej žaloby proti viacerým rozhodnutiam žalovaného o vyrubení rozdielu DPH za jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobia a rozhodnutiu o dani z príjmov právnickej osoby za rok 2011 odôvodnil krajský súd v uznesení zo dňa 17.02.2017 tým, že spoločné prejednanie predmetných vecí by bolo komplikované a neprehľadné.

Podľa § 66 S.s.p. ak smeruje jedna žaloba proti viacerým rozhodnutiam, môže predseda senátu uznesením vylúčiť každé takéto rozhodnutie na samostatné konanie, ak spoločné konanie nie je možné alebo vhodné.

25. Keďže sťažovateľ v procesnom postavení žalobcu použil tie isté žalobné body pre všetky žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného, nie je kasačnému súdu zrejmé, v čom pôvodná žaloba a konanie začaté na jej základe stratili po vylúčení jednotlivých vecí na samostatné konanie konzistentnosť, celistvosť či údernosť a akým spôsobom namietaný procesný postup krajského súdu oslabil pozíciu žalobcu v jednotlivých konaniach. Je celkom logické, že všetky výhrady voči procesnému postupu správcu dane i žalovaného a v daňovom konaní vydaným rozhodnutiam, ktoré žalobca uplatnil v podanej správnej žalobe, musí krajský súd po rozhodnutí o vylúčení vecí na samostatné konania preskúmať v ich celistvosti a urobiť si o nich úsudok a to vo väzbe na všetky obchodné transakcie, z ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane v jednotlivých zdaňovacích obdobiach. Krajský súd mal pri preskúmaní jednotlivých rozhodnutí v medziach žalobných dôvodov k dispozícii celý spisový materiál, týkajúci sa všetkých rozhodnutí a rovnako ako kasačný súd mal možnosť vytvoriť si komplexný obraz o úkonoch daňových orgánov i postupe sťažovateľa, ako aj zohľadniť jednotlivé okolnosti a aspekty veci. Procesný postup krajského súdu bol v plnom súlade so zákonom a nebolo ním nijako zasiahnuté do realizácie procesných práv sťažovateľa v namietanom rozsahu. Z pohľadu tvrdení sťažovateľa v kasačnej sťažnosti preto nemožno hovoriť o porušení práva sťažovateľa na spravodlivý proces. Z uvedených dôvodov považoval kasačný súd prvý sťažnostný bod kasačnej sťažnosti za nedôvodný.

26. Pokiaľ ide o sťažnostné námietky týkajúce sa právneho posúdenia veci krajským súdom, považuje kasačný súd za potrebné zdôrazniť, že v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v iných podaniach podľa osobitných predpisov, ďalej skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a tiež vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Ak správca dane pri preverovaní daňovým subjektom predložených písomných podkladov v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, splnil správca dane svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) a je opäť na daňovom subjekte, aby spochybnenia pôvodných dôkazov správcou dane vyvrátil predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov (m.m. nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009).

27. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaučtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf/26/2014).

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

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.

28. Pokiaľ ide o dodávky stavebných prác dodávateľskou spoločnosťou RAMMA, s.r.o., žalobca v daňovom konaní okrem formálnych účtovných dokladov (faktúr a dokladov o hotovostných platbách) neposkytol správcovi dane žiadne ďalšie dôkazy, ktoré by dokumentovali okolnosti uskutočnenia predmetných dodávok. Potvrdenie vystavenia faktúr vtedajším konateľom deklarovaného dodávateľa A.

C., bez doloženia akýchkoľvek dôkazov preukazujúcich konkrétne okolnosti vykonania stavebných prác, príp. dodania materiálu, s odôvodnením, že tieto nemá k dispozícii, pretože všetku dokumentáciu spoločnosti odovzdal novému konateľovi a spoločníkovi, ktorý je nekontaktný, je nanajvýš nevierohodné a nijako nevyvracia zistené pochybnosti správcu dane o uskutočnení dodávok deklarovaným spôsobom.

29. Kasačný súd sa stotožňuje s právnymi závermi krajského súdu o tom, že sťažovateľ v daňovom konaní nepreukázal, že prijal od spoločnosti RAMMA, s. r. o. stavebné práce v rozsahu deklarovanom predloženými faktúrami. Pochybnosti správcu dane o uskutočnení deklarovaných stavebných prác boli dostatočne podložené všeobecnými zisteniami, podľa ktorých uvedená dodávateľská spoločnosť nemala v kontrolovaných obdobiach roku 2011 žiadnych evidovaných zamestnancov ani motorové vozidlá, za 4. štvrtrok roku 2011 nepodala ani daňové priznanie k DPH, za zdaňovacie obdobie roku 2011 nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb. Sťažovateľ na výzvu správcu dane nepredložil žiadne dôkazy o tom, kto, kedy a kde fakturované stavebné práce v zdaňovacom období október 2011 vykonal a v akom rozsahu, ako vykonanie týchto prác sťažovateľ kontroloval a prevzal od dodávateľa, ani žiadne iné okolnosti preukazujúce skutočné poskytnutie služby v hodnote uvedenej na faktúrach. Žiadna z týchto skutočností nebola preukázaná ani svedeckou výpoveďou vtedajšieho konateľa spoločnosti RAMMA, s.r.o. A. C., ktorý len potvrdil vystavenie faktúr a prevzatie hotovostných platieb a vykonanie bližšie nekonkretizovaných stavebných prác na „činžiakoch v Trnave a v Petržalke". Tvrdenie, že práce na stavbách mali vykonávať živnostníci zabezpečení pre dodávateľa T. A., na ktorého bola neskôr prevedená spoločnosť RAMMA, s. r. o., nebolo ničím preukázané.

30. V súvislosti s neuskutočneným výsluchom svedka navrhnutého T. A. kasačný súd uvádza, že správca dane vykonal všetky dostupné úkony smerujúce k vykonaniu tohto dôkazu, vrátane pokusu o predvedenie a zisťovanie miesta pobytu menovaného na adrese jeho bydliska. Fakt, že navrhnutý dôkaz z objektívnych dôvodov nebolo možné vykonať pre nezistené miesto pobytu svedka, nemožno pričítať správcovi dane, pretože dôkazným bremenom na preukázanie tvrdených skutočností je zaťažený daňový subjekt, v danom prípade sťažovateľ, ktorý z tohto dôvodu nesie i následky dôkaznej núdze, ktorú nespôsobil správca dane.

31. Krajský súd postupoval v súlade so zákonom i v súvislosti s deklarovanou obchodnou transakciou sťažovateľa so spoločnosťou G & C service, s. r. o., keď vyhodnotil právne závery žalovaného o nesplnení podmienok pre odpočítanie dane z deklarovaných reklamných služieb ako vecne správne. Kasačný súd poukazuje na to, že výsledky vykonaného dokazovania v daňovom konaní, vrátane svedeckej výpovede M. M. získanej v rámci vyrubovacieho konania, nepreukazujú, že reklamný spot v trvaní 10 sekúnd, ktorý mal svedok M. M. zhotoviť o spoločnosti Comdet, spol. s r. o. a zabezpečiť jeho prezentáciu na veľkoplošnej obrazovke tretieho subjektu (NUTRI-EXACT SK, s. r. o.), je tým plnením, ktoré je uvedené na faktúre vystavenej dňa 30.10.2011 spoločnosťou G & C service s. r. o. žalobcovi. Údaje o predmete plnenia, ktoré dodávateľ uviedol na faktúre s cenou cca 17.000,- Eur (reklamný spot, LED obrazovka 10 sek. 22.300 ks, VIP program podľa cenníka v prílohe 3000ks), z dôkazného hľadiska nepotvrdzujú tvrdenia sťažovateľa a nezodujú sa ani s výpoveďou svedka M. M.. Nie sú dostatočným dôkazom o tom, že spoločnosť G & C service, s. r. o. zabezpečila pre žalobcu reklamnú prezentáciu predloženého či akéhokoľvek iného reklamného produktu na konkrétnom mieste a v stanovenom rozsahu.

32. Kasačný súd len podotýka, že dodávateľská spoločnosť G & C service, s. r. o. fakturovala v jednotlivých mesačných zdaňovacích obdobiach roku 2011 sťažovateľovi viacero reklamných služieb celkom za cca 85.000,- Eur, ktoré neboli bližšie identifikované a individualizované, pričom podľa svedka M. M. mal byť pre sťažovateľa vytvorený len jeden spot. Sťažovateľ teda hodnoverne nepreukázal, aké konkrétne reklamné služby prijal od deklarovaného dodávateľa v posudzovanom zdaňovacom období, so zreteľom na vymedzenie predmetu transakcie na predložených faktúrach.

33. K návrhu na vykonanie opätovného výsluchu bývalého konateľa spoločnosti G & C service s. r. o. M. Š. kasačný súd uvádza, že správca dane po prvom neúspešnom pokuse o predvolanie nakoniec menovaného vypočul, pričom tento svedok nič konkrétne neuviedol, a to ani k obchodnému vzťahu

spoločnosti so sťažovateľom, ani k zadaniu reklamy pre M. M., prípadne ku vzťahu so spoločnosťou NUTRI-EXACT SK, s. r. o., ktorá mala podľa sťažovateľa prevádzkovať veľkoplošnú obrazovku a na nej mal byť reklamný spot prezentovaný. Nebol preto dôvod menovaného opätovne predvolávať, najmä ak sťažovateľ potrebu opätovného vykonania tohto dôkazu ničím podstatným neobjasnil a na uskutočnený výsluch menovaného svedka sa k správcovi dane nedostavil.

34. Vzhľadom na uvedené môže kasačný súd len konštatovať, že dostatočne vykonané dokazovanie v daňovom konaní nevyvrátilo dôvodné pochybnosti o uskutočnení obchodných transakcií so spoločnosťou RAMMA s. r. o. a G & C service s. r. o. v rozsahu a spôsobom deklarovaným na predložených faktúrach. Právne závery krajského súdu vo vzťahu k aplikácii relevantných ustanovení Daňového poriadku a zákona o DPH zo strany žalovaného boli správne a dostatočne odôvodnené a preto považoval kasačný súd sťažnostné námietky týkajúce sa nesprávneho právneho posúdenia veci za neopodstatnené.

35. K poslednému sťažnostnému bodu týkajúcemu sa namietaného odklonu od rozhodovacej praxe kasačného súdu senát nemohol zaujať žiadne vecné stanovisko, pretože sťažovateľ k tomuto bodu žiadne skoršie rozhodnutia kasačného súdu, od ktorých sa mal krajský súd odkloniť, neoznačil. Naopak senát upozorňuje na to, že vo veciach vedených kasačným súdom pod sp. zn. 10Sžfk/43/2018, 8Sžfk/37/2018 a 5Sžfk/29/2018 boli v mesiacoch jún a júl 2019 vydané rozsudky o zamietnutí kasačných sťažností toho istého sťažovateľa proti rozsudkom krajského súdu o zamietnutí prakticky identickej správnej žaloby ako v prejednávanej veci.

36. Pokiaľ ide o námietky sťažovateľa o nesprávnej interpretácii záverov rozhodnutia Najvyššieho súdu vo veci 3Sžf/1/2010, ktoré mali svedčiť v prospech sťažovateľa, senát uvádza, že z uvedeného rozhodnutia celkom určite nevyplýva (ako to tvrdí sťažovateľ), že povinnosťou správcu dane je nado všetko pochybnosť preukázať opak toho, že došlo k reálnemu zdaniteľnému plneniu medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom. Kasačný súd znova zdôrazňuje, že na unesenie dôkazného bremena daňového subjektu nepostačuje predloženie formálnych dokladov a faktúr, hoci aj zaplatených, ak im nesvedčia ďalšie preukázané okolnosti. Daňový subjekt si musí zaobstarať dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovaného predloženou faktúrou, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. Žalobca presvedčivé dôkazné prostriedky nepredložil a ani iným spôsobom sa mu nepodarilo preukázať skutočné prijatie fakturovaných služieb deklarovanými dodávateľmi.

37. Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje žiadny zo sťažnostných bodov kasačnej sťažnosti za opodstatnený a preto rozhodol podľa § 461 S.s.p. o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

38. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 S.s.p.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.