

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/44/2017  
Identifikačné číslo spisu: 3016200407  
Dátum vydania rozhodnutia: 16.05.2019  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3016200407.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobca): TEFIS s. r. o., Považská Bystrica, Mládežnícka 213/38, IČO : 36 665 401, zastúpený: JUDr. Jánom Legerským, advokátom, so sídlom Trenčín, Nám. Sv. Anny 25, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 102630171/2016 a č. 102631082/2016 zo dňa 29.02.2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/125/2016-48 zo dňa 25. apríla 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/125/2016-48 zo dňa 25. apríla 2017 z a m i e t a .

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej v texte rozsudku len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 11S/125/2016-48 zo dňa 25. apríla 2017 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal, aby súd zrušil rozhodnutia žalovaného č. 102631082/2016 a č. 102630171/2016, obe zo dňa 29.02.2016, ktorými podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní ( „ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutia Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 21385254/2015 a č. 21385416/2015, obe zo dňa 04.12.2015, ktorými správca dane vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2014 v sume 5.000,- eur a za zdaňovacie obdobie máj 2014 v sume 5.000,- eur, z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou CARAVELLI s. r. o. za prenájom reklamnej plochy.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že správne orgány sa dôsledne riadili vyššie citovanými zákonnými ustanoveniami, riadne zistili skutkový stav, vykonali šetrenie a zistené skutočnosti správne a

v logických súvislostiach vyhodnotili, svoje rozhodnutia náležite odôvodnili. Zo šetrenia vykonaného správcou dane vyplývajú i podľa názoru správneho súdu pochybnosti, či spoločnosť uvedená na faktúrach ako dodávateľ - CARAVELLI s. r. o., reálne dodala fakturovanú službu, prípadne zabezpečila jej obstaranie prostredníctvom inej spoločnosti. Pochybnosti správcu dane žalobca neodstránil, pravdivosť údajov na faktúrach nepreukázal vierohodnými dôkazmi. Tvrdenia žalobcu a jeho dodávateľa boli vyvrátené podľa názoru krajského súdu kontrolnými výkazmi, z ktorých bolo zistené, že dodanie reklamy prebiehalo v obchodnom reťazci viacerých spoločností.

3. Krajský súd ďalej konštatoval, že námietka žalobcu o nesprávnom právnom posúdení veci je nedôvodná. Žalovaný a správca dane ako príslušné orgány vec posúdili podľa správnych ustanovení zákona o DPH, ktoré správne vyložili a aplikovali na prejednávajúcu vec, pričom postupovali v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku. Tiež námietka žalobcu, týkajúca sa dôkazného bremena je nedôvodná. Zákon o DPH stanovuje podmienky na odpočítanie DPH, ktoré je potrebné splniť a preukázanie ich splnenia tvorí dôkazné bremeno žalobcu. Žalobca musí preukázať nielen to, že zdaniteľné plnenie bolo uskutočnené, ale i to, že ho uskutočnila práve osoba uvedená na faktúre. V danom prípade, žalovaný a správca dane nespochybnili, že reklama bola žalobcovi dodaná (dodanie preukazujú dôkazy podložené žalobcom), ale spochybnili dodávateľa služby - spoločnosť CARAVELLI s. r. o.. Žalobca a ani jeho dodávateľ, nevedeli uviesť konkrétne okolnosti týkajúce sa poskytnutej služby ako napr. kto a kedy vypracovával návrh loga, kto ho odsúhlasil, kto umiestnil reklamu na závodný automobil. I keď dodávateľ žalobcu tvrdil, že službu obstaral prostredníctvom inej spoločnosti - MACANO MEDIA s. r. o., svoje tvrdenia nepreukázal žiadnym dôkazom a zo šetrenia správcu dane bolo zistené, že služby boli fakturované v obchodnom reťazci nekontaktných spoločností. Keďže dodávateľ žalobcu nepreukázal, že poskytnutie služby zaobstaral prostredníctvom inej spoločnosti, správne žalovaný a správca dane neaplikovali vo veci ust. § 9 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. (ďalej len „zákon o DPH“).

4. Podľa názoru krajského súdu tvrdenie žalobcu, že zo žiadnych ustanovení upravujúcich daňové konanie pre neho nevyplýva povinnosť vyvrátiť pochybnosti správcu dane, je nesprávne. Je potrebné si uvedomiť, že dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočnosti a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Povinnosťou daňového subjektu je predložiť relevantné dôkazy, ktorými spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti by preukázal, že si odpočet dane uplatnil oprávnene a teda, že zdaniteľný obchod bol aj reálne uskutočnený a to osobou uvedenou na faktúrach.

5. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vo vzťahu k námietkam žalobcu, že zistenie skutkového stavu je v rozpore s obsahom administratívnych spisov, a že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov uviedol, že sú nedôvodné. Skutkový stav, tak ako ho uviedol správca dane a žalovaný v napadnutých rozhodnutiach vychádza z obsahu administratívnych spisov, zo šetrení správcu dane. Rozhodnutia sú náležite odôvodnené nielen s poukazom na príslušné hmotnoprávne a procesné ustanovenia, ale i na zistený skutkový stav. Správny súd poukázal na to, že správca dane v súlade s § 46 ods. 5 a § 24 ods. 2 Daňového poriadku vlastným aktívnym preverovaním a šetrením spochybnil dodanie reklamných služieb fakturovaným dodávateľom, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý pochybnosti žalovaného a správcu dane nevyvrátil.

6. S poukazom na uvedené skutočnosti krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia a postup žalovaného a správcu dane sú v súlade so zákonom a preto žaloby podľa citovaného ustanovenia § 190 S. s. p. zamietol.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

7. Proti rozsudku krajského soudu podal v zákonné lhůtě žalobce kasační stížnost podle § 440 ods. 1 písm. g/ Správneho súdneho poriadku, v ktorej uviedol, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

8. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že peňažné plnenie, z ktorého uplatnil odpočítanie dane poskytol spoločnosti CARAVELLI s. r. o. bezhotovostným prevodom na jej bankový účet v oboch posudzovaných prípadoch na základe splnenia svojej zmluvnej povinnosti zo zmlúv o reklame zo dňa 26.03.2014 a zo dňa 30.06.2014 zaplatiť dohodnutú cenu za reklamu, pričom táto zmluvná povinnosť vznikla žalobcovi práve na základe toho, že záväzok uvedenej spoločnosti ako dodávateľa reklamy v zmysle týchto zmlúv bol v celom rozsahu riadne a včas splnený. Podľa žalobcu nebolo jeho vecou zisťovať akým spôsobom dodávateľská spoločnosť vo vzťahu k žalobcovi zabezpečila splnenie svojho záväzku zo zmlúv o reklame, a preto ani nemožno objektívne a spravodlivo po žalobcovi požadovať, aby aj v rámci daňového konania preukazoval skutočnosti týkajúce sa tejto dodávateľskej spoločnosti vrátane spôsobu, akým táto zabezpečila splnenie jej záväzkov z uvedených zmlúv. Ak mal správca dane a žalovaný pochybnosti o spôsobe dodania služby zo strany dodávateľa bolo vecou správcu dane, aby takéto pochybnosti riešil a odstraňoval.

9. Pokiaľ krajský súd dospel k záveru, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti CARAVELLI s. r. o. preto, že žalobca neodstránil pochybnosti žalovaného a správcu dane o tom, že dodanie služby bolo uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach, tak takýto záver krajského soudu je podľa sťažovateľa nesprávny. Podľa jeho názoru krajský súd celkom nesprávne vyložil ustanovenie § 9 ods. 4 zákona o DPH. Podľa žalobcu je v tomto zákonom ustanovení obsiahnutá fikcia dodania služby zdaniteľnou osobou, ktorá vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby a ide teda o zákonné ustanovenie, ktoré má chrániť práva a oprávnené záujmy dobromyseľného odberateľa služby, ktorý dodanie služby dojedná s inou osobou, a pre ktorého je tak rozhodujúce samotné dodanie služby a nie sú pre neho rozhodujúce okolnosti týkajúce sa spôsobu realizácie záväzku zo strany dodávateľa. Keďže žalobca dodanie služby objednal u spoločnosti CARAVELLI s. r. o., ktorá sa v oboch posudzovaných prípadoch zmluvne zaviazala službu žalobcovi dodať a k dodaniu služby v oboch prípadoch aj reálne došlo, tak ide podľa žalobcu presne o prípad, na ktorý bolo potrebné aplikovať uvedené ustanovenie § 9 ods. 4 zákona o DPH. Konateľ spoločnosti CARAVELLI s. r. o. v daňovom konaní ako svedok uviedol, že dodanie služby obstaral prostredníctvom inej osoby (osôb), čo znamená, že ide o prípad, kedy s poukazom na uvedené ustanovenie platí, že vo vzťahu k žalobcovi službu dodala sama spoločnosť CARAVELLI s. r. o.. Opačný výklad, ktorý ku tejto veci zaujal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajský súd je podľa sťažovateľa nesprávny a v priamom rozpore s týmto zákonným ustanovením.

10. Sťažovateľ vzhľadom k uvedenému navrhol, aby kasačný súd na základe § 462 ods. 2 S. s. p. napadnutý rozsudok krajského soudu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného č. 102630171/2016 zo dňa 29.02.2016 a rozhodnutie správcu dane č. 21385416/2015 zo dňa 4.12.2015 a rozhodnutie žalovaného č. 102631082/2016 zo dňa 29.02.2016 a rozhodnutie správcu dane č. 21385254/2015 zo dňa 4.12.2015 a veci vráti prvostupňovému správne mu orgánu na ďalšie konanie a zároveň podľa § 467 ods. 1 a 2 v spojení s § 167 ods. 1 S. s. p. prizná žalobcovi právo na úplnú náhradu trov konania ako aj kasačného konania.

11. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný a uviedol, že naďalej v plnom rozsahu trvá na skutočnostiach a svojich záveroch uvedených ako v žalobou napadnutých rozhodnutiach, tak aj vo svojich stanoviskách k žalobám, a teda že sú vydané v súlade s platnými právnymi predpismi.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší súd") ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

13. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

14. Podľa § 2 ods. 1 a 2 S. s. p., v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

15. Podľa § 6 ods. 1 S. s. p. správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

16. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

17. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty za mesiac marec, apríl, máj a jún 2014, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 21116093/2015 dňa 28.10.2015 (týkajúci sa mesiaca apríl 2014) a Protokol č. 21116094/2015 dňa 28.10.2015 (týkajúci sa mesiacov marec 2014, máj - jún 2014). Protokoly boli riadne doručené žalobcovi, ktorý sa k protokolom nevyjadril.

18. Z predložených zmlúv o reklame, zo dňa 26.3.2014 a druhá zo dňa 30.04.2014 vyplýva, že zmluvy uzatvoril žalobca ako objednávateľ so spoločnosťou CARAVELLI s. r. o. ako dodávateľom a predmetom zmluvy je záväzok dodávateľa formou reklamy (reklamný text a logo objednávateľa odsúhlasené zo strany objednávateľa) umiestnenej na závodnom automobile ŠKODA FABIA S2000 propagovať podnikateľskú činnosť, logo a obchodné meno objednávateľa. Objedávateľ (žalobca) sa zaviazal dodať dodávateľovi úplné podklady potrebné k výrobe reklamy a dodávateľ sa zaviazal pripraviť a vyhotoviť návrhy reklamy (logo) a po jeho odsúhlasení aj zabezpečiť šírenie reklamy.

19. Spoločnosť CARAVELLI s. r. o. - dodávateľ žalobcu, zanikla v dôsledku zlúčenia dňa 23.06.2015 a právnym nástupcom je spoločnosť MACANO MEDIA PLUS s. r. o., ktorej konateľom a spoločníkom je Z. Z.. Účtovníctvo spoločnosti nebolo správcovi dane predložené z dôvodu nahlásenia odcudzenia účtovných dokladov. Z výsluchu svedka p. O. G. (konateľa spoločnosti CARAVELLI s. r. o., v čase zdaniteľných obchodov) správca dane zistil, že spoločnosť nemala zamestnancov, nemala a nevyužívala prevádzkové priestory mimo sídla spoločnosti. Predmetné faktúry spoločnosť vystavila, žalobca úhrady vykonal bezhotovostne - prevodným príkazom. Všetko v súvislosti s reklamou zabezpečovala spoločnosť MACANO MEDIA s. r. o., zastúpená p. Petrovom - zabezpečila materiály a polepy, grafický návrh ako bude reklama umiestnená. Spoločnosť MACANO MEDIA s. r. o. nepredložila na výzvu správcu dane žiadne doklady z dôvodu odcudzenia účtovných dokladov dňa 20.06.2015. Z kontrolných výkazov správca dane šetrením zistil, že dodanie predmetných služieb prebiehalo v obchodnom reťazci, na začiatku ktorého stoja nekontaktné daňové subjekty - HOBATech, s. r. o. a TACCONE s. r. o., ktoré si uplatňujú právo na odpočítanie z pokladničných blokov, ďalej fakturujú spoločnosti PB General s. r. o, táto ďalej fakturuje spoločnosti Lifemedia s. r. o, ktorá ďalej fakturuje spoločnosti MACANO MEDIA s. r. o. a tá dodávateľskej spoločnosti platiteľa CARAVELLI s. r. o.. Správca dane vykonal miestne zisťovania u týchto spoločností pričom zistil, že predmetné spoločnosti sa na adrese sídiel nezdržiavali, jednalo sa o bytové domy, hotel alebo polyfunkčné budovy, kde mali tieto spoločnosti len virtuálne sídla, ktoré sa používali len ako registračné a administratívne sídla spoločností. Výzvy správcu dane týmto spoločnostiam sa vrátili späť s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Z daňových evidencií týchto spoločností bolo zistené, že podávali daňové priznania k DPH za zdaňovacie obdobia roka 2014 vyznačujúce sa vysokými obrátmi a nízkou vlastnou daňovou povinnosťou. Ide o daňové subjekty, ktoré so správcom dane nespolupracujú, nekomunikujú, v spoločnostiach dochádza k zmene spoločníkov a konateľov a pre povinnosti im boli z úradnej moci zrušené registrácie pre DPH.

20. Daňový úrad Trenčín ako prvostupňový správny orgán na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly rozhodnutiami č. 21385254/2015 a č. 21385416/2015, obe zo dňa 04.12.2015, vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014 v sume 5.000,- eur a za zdaňovacie obdobie máj 2014 v sume 5.000,- eur, z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou CARAVELLI s. r. o. za prenájom reklamnej plochy. Správca dane na základe výsledkov dokazovania dospel k záveru, že žalobca nepreukázal, že deklarované obchody boli uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach, neboli splnené podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

21. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutými rozhodnutiami č. 102631082/2016 a č. 102630171/2016, obe zo dňa 29.02.2016 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutia správcu dane potvrdil, keď sa stotožnil s jeho závermi vyplývajúcimi z daňovej kontroly, že nebolo vierohodne preukázané skutočné dodanie reklamných služieb dodávateľom uvedeným na faktúrach a ani jeho subdodávateľmi, daň deklarovaná na dokladoch - faktúrach sa stala splatnou iba z titulu uvedenia na daňovom doklade (§ 69 ods. 5 zákona o DPH), nie však z titulu skutočného obsahu právneho úkonu obsiahnutého v ust. § 19 ods. 2 zákona o DPH. Všetky námietky žalobcu v odvolaní žalovaný vyhodnotil ako nedôvodné.

22. Žalobca sa včas podanými žalobami domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného v spojení s rozhodnutiami prvostupňového správneho orgánu a žiadal, aby správny súd uvedené rozhodnutia zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Namietal nezákonnosť rozhodnutí žalovaného a správcu dane z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia a nesprávneho postupu pri dokazovaní a vyhodnotení výsledkov dokazovania. Žalobca poukázal na ust. § 9 ods. 4 zákona o DPH, v zmysle ktorého ak spoločnosť CARAVELLI s. r. o. ako dodávateľ na základe zmlúv o reklame plnila svoj záväzok prostredníctvom ďalšej osoby, tak platí fikcia dodania služieb vo vzťahu k žalobcovi práve touto dodávateľskou spoločnosťou samotnou. Povinnosť žalobcu vyvrátiť pochybnosti správcu dane nevyplýva zo žiadnych ustanovení upravujúcich daňové konanie a žalobca objektívne nemá možnosť vyvrátiť pochybnosti správcu dane týkajúce sa okolností s daňovým subjektom nesúvisiacich. Výsledkom takéhoto postupu správcu dane nemohlo byť správne a objektívne zistenie stavu veci a zákonné rozhodnutie.

23. Krajský súd v Trenčíne uznesením vyhláseným na pojednávaní dňa 25. apríla 2017 spojil na spoločné konanie a rozhodnutie veci žalobcu proti žalovanému vedené pod sp. zn. 11S/125/2016 a 11S/127/2016 s tým, že tieto budú ďalej vedené pod sp. zn. 11S/125/2016.

24. O podaných žalobách rozhodol Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/125/2016-48 zo dňa 25. apríla 2017 tak, že ich s poukazom na ust. § 190 S. s. p. zamietol ako nedôvodné.

25. Najvyšší súd SR konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia 16. mája 2019 bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

26. 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.

27. Podľa § 9 ods. 4 zákona o DPH ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby, platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama dodala.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

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

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

37. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S. s. p. došiel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje s v celom rozsahu.

38. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

39. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

40. Najvyšší súd poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnenia za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

41. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí, že 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.

42. Podľa citovaného ustanovenia § 24 daňového poriadku je správca dane povinný, aby skutočnosti

rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní či hlásení, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť, či úplnosť povinných evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

43. Podľa kasačného súdu sťažovateľ tým, že si splnil formálnu povinnosť predložiť faktúry a iné listinné doklady nepreukázal, že došlo k splneniu zákonných podmienok na odpočet DPH v uplatnenej výške, pretože nestačilo byť len držiteľom takýchto listinných dôkazov a tieto predložiť daňovým orgánom, ale bolo potrebné preukázať obsah skutočností uvedených v týchto listinách, pričom daňové orgány boli oprávnené a zároveň povinné vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto dôkazoch preverovať.

44. Správca dane upozorňoval daňový subjekt už v priebehu daňovej kontroly na povinnosť predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia ako aj na povinnosť preukazovať skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku, pričom sťažovateľ žiadnym relevantným spôsobom nevyvrátil pochybnosti daňového orgánu a tieto neboli odstránené žiadnymi ním produkovanými dôkazmi a preto správca dane nepochybil, ak pri rozhodovaní vychádzal z dôkazov, ktoré získal.

45. Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

46. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namieta nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, ktorý rovnako ako žalovaný vyhodnotil sťažovateľom predložené doklady v daňovom konaní ako nedostatočné na preukázanie skutočnosti, že služby dodal subjekt uvedený na faktúre. Uvedené doklady a skutočnosti je možné verifikovať len u dodávateľa spoločnosti CARAVELLI s. r. o. prípadne ďalších subjektov, s ktorými táto spoločnosť pri realizácii svojho záväzku zo zmlúv o reklame voči žalobcovi spolupracovala. Ak mal správca dane a žalovaný pochybnosti o spôsobe dodania služby zo strany dodávateľa bolo vecou správcu dane, aby takéto pochybnosti riešil a odstraňoval. Zároveň namieta, že bolo potrebné aplikovať ustanovenie § 9 ods. 4 zákona o DPH, ktoré krajský súd nesprávne vyložil.

47. K sťažovateľom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu kasačný súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úlohou, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

48. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu služby, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch (nahlásenie odcudzenia všetkých dokladov nástupníckou spoločnosťou), jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realnosti skutočného dodávateľa služby. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v



priznaní.

49. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, plnenie bolo reálne dodané osobou uvedenou v na účtovnom doklade (§ 9 zákona o DPH).

50. V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - sťažovateľovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal, (nielen formálnymi dokladmi). Sťažovateľ v daňovom konaní vierohodným spôsobom nepreukázal, že služby mu dodala spoločnosť CARAVELLI s. r. o. uvedená na faktúrach (resp. iná subdodávateľská spoločnosť), z ktorých si uplatnil nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Nesplnil teda hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľ rovnako nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené.

51. Sťažovateľ namietal nesprávnu aplikáciu § 9 ods. 4 zákona o DPH krajským súdom, podľa ktorého je v tomto zákonnom ustanovení obsiahnutá fikcia dodania služby zdaniteľnou osobou, ktorá vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby. V preskúmvanej veci však nebolo zo strany žalobcu a jeho dodávateľa spoločnosti CARAVELLI s. r. o. preukázané, kto služby vyplývajúce zo zmlúv o reklame skutočne dodal, resp. ani rozsiahlym šetrením správcu dane vo vzťahu k reťazcu obchodným spoločnosťami, ktoré mali byť subdodávateľmi spoločnosti CARAVELLI s. r. o. sa nepodarilo zistiť, že by služby fakturované spornými faktúrami boli dodané prostredníctvom subdodávateľa. Tieto skutočnosti viedli preto správcu dane, žalovaného ako i krajský súd k správnejmu záveru o nemožnosti aplikácie ustanovenia § 9 ods. 4 zákona o DPH na predjednanú vec.

52. Závery, ktoré správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil zodpovedajú zásadám logického myslenia a správneho uváženia a sú v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybností preukázané dodanie uvedeným dodávateľom ( resp. subdodávateľmi), čo oprávnené vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarováných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet DPH. Preto ak krajský súd v napadnutom rozsudku po preskúmaní predmetnej veci dospel k rovnakému právnejmu názoru ako žalovaný, teda o nepreukázaní reálneho uskutočnenia služieb dodávateľom uvedeným na faktúrach, nedošlo tým k nesprávnejmu právnejmu posúdeniu veci správnejmu súdom.

53. Ďalšie skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

54. Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedených dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 S. s. p., keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

55. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že ich náhradu sťažovateľovi nepriznal podľa § 467 ods. 1 S. s. p. v spojení s § 167 S. s. p..

56. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

**Poučenie:**

: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.