

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžfk/11/2020
Identifikačné číslo spisu:	7017200178
Dátum vydania rozhodnutia:	20. januára 2021
Meno a priezvisko:	JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2021:7017200178.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Valašíkovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): MBL, a.s., so sídlom Štefánikova 26, Košice, IČO: 36 207 039, právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104525519/2016 zo dňa 21.12.2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/27/2017-122 zo dňa 19. septembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu zamietla.

Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Košiciach rozsudkom (ďalej aj „správny súd“, „krajský súd“) č.k. 7S/27/2017-122 zo dňa 19.09.2018 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“, „napadnutý rozsudok“) zamietol žalobu žalobcu a účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania. Uvedenou žalobou žalobca žiadal o zrušenie rozhodnutia žalovaného č. 104525519/2016 zo dňa 21.12.2016 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“) a rozhodnutia Daňového úradu Košice č. 103987109/2016 zo dňa 27.09.2016 (ďalej aj ako „rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu“) a zároveň žiadal, aby súd uložil žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania.

2. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorý v zmysle § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 4 000,- EUR na dani z pridanej hodnoty podľa zákona č.

222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2015 znížením nadmerného odpočtu DPH zo sumy 29 201,54 EUR na sumu 25 201,54 EUR.

3. Krajský súd v napadnutom rozsudku poukázal na ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a § 3 ods. 1, ods. 3, ods. 6, § 24 ods. 1, ods. 2, ods. 4 a § 63 ods. 5 daňového poriadku a konštatoval, že z obsahu predložených administratívnych spisov správnych orgánov zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v napadnutom rozhodnutí žalovaného, preto skutočnosti účastníkom známe nadbytočne neopakoval, s tým, že s jeho odôvodnením, ktoré považoval za vyčerpávajúce a dostatočne výstižné, sa stotožnil v celom rozsahu.

4. Ďalej uviedol, že podmienky, za ktorých platiteľovi vzniká nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, sú uvedené v ustanovení § 49 ods. 1 a 2 a v § 51 zákona o DPH, v zmysle ktorých môže k odpočítaniu dane dôjsť vtedy, ak sú kumulatívne naplnené tieto predpoklady, pričom už len nesplnenie jednej z nich vylučuje priznanie nároku na odpočítanie dane, a to ak dodaniu tovaru alebo služby skutočne došlo a dodaním tovaru alebo služby vznikla dodávateľovi daňová povinnosť, platiteľ dane má faktúru vyhotovenú platiteľom dane v súlade s § 71 zákona o DPH a platiteľ dane vie preukázať účel použitia prijatého plnenia, z ktorého odpočíta daň na svoje podnikanie, t.j. na dodanie tovarov a služieb s možnosťou odpočítania dane.

5. K námietkam žalobcu týkajúcim sa záveru správcu dane o porušení § 49 ods. 1 zákona o DPH správny súd uviedol, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Osoba uvedená na faktúre ako dodávateľ musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi.

6. Žalobca predložil správcovi dane zmluvu o reklame a propagácii zo dňa 23.12.2014 (ďalej aj ako „zmluva“) uzatvorenú medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou Public event, s.r.o. ako priamym dodávateľom. V tejto zmluve bola cena za dodanie reklamných služieb stanovená v sume 240 000,- EUR bez DPH za rok 2015, pričom forma, rozsah, ani spôsob dodania reklamných služieb nebol v zmluve stanovený.

7. V uvedenej zmluve o reklame a propagácii uzatvorenej medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou Public event, s.r.o. ako priamym dodávateľom bol špecifikovaný predmet zmluvy, ktorým malo byť zabezpečenie a realizácia objednanej reklamy a propagácia, teda dodávateľ sa zmluvne zaviazal, že zabezpečí aj výrobu samotnej reklamy a reklamného spotu, technicky ju prevedie a zabezpečí jej odvysielanie. Spoločnosť Public event, s.r.o. uviedla, že má uzatvorenú zmluvu so žalobcom, a že v danom prípade sa nejedná o výrobu reklamných materiálov, ale o zabezpečenie reklamného priestoru, ktorý spoločnosť nakupuje od spoločnosti TREZ s.r.o. V zmluve uzatvorenej medzi spoločnosťami Public event, s.r.o. ako objednávateľom a spoločnosťou TREZ s.r.o. bolo uvedené, že obstarávateľ sa zaviazal zabezpečiť reklamu na veľkoplošnej LED obrazovke. Spoločnosť TREZ s.r.o. uviedla, že sa jednalo o prenájom LED obrazoviek, billboardov a internetovej kampane, ktoré boli obstarané dodávateľským spôsobom. LED obrazovky mali byť prenajaté od spoločnosti CREO ART s.r.o. Ďalší dodávateľ spoločnosti TREZ s.r.o. spoločnosť Vivanta s.r.o. uviedla, že má prenajaté plochy, na ktorých bola reklama umiestnená. Všetky do preverovaného obchodu zapojené spoločnosti uvádzali, že poskytovali len reklamný priestor na odprezentovanie reklamy, avšak ani jedna z týchto spoločností nevedela uviesť, kto vyrobil a technicky previedol samotnú reklamu, a to reklamné spoty a plagáty. Dokazovaním bol preukázaný len prenájom reklamného priestoru na billboardoch a LED obrazovkách, pričom žalobca nepreukázal kto vyrobil, resp. zrealizoval samotné televízne spoty, ktoré mali byť odvysielané na LED obrazovkách a webových stránkach, ani kto vyrobil a poskytol reklamné plagáty umiestnené na reklamných plochách.

8. Správny súd uviedol, že pokiaľ priamy dodávateľ spoločnosť Public event, s.r.o. v zmysle uzatvorenej zmluvy nezabezpečil a nezrealizoval výrobu samotnej reklamy a reklamného spotu, a teda nedošlo k dodaniu reklamnej služby v plnom rozsahu, nevznikla spoločnosti Public, event, s.r.o.

povinnosť platiť daň v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH. Ak teda nedošlo ku vzniku daňovej povinnosti, nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane. Z vykonaného dokazovania správcom dane vyplynulo, že samotná výroba reklamného spotu a reklamných plagátov nebola preukázaná, čím zo strany spoločnosti Public event, s.r.o. nedošlo k dodaniu reklamnej služby žalobcovi v plnom rozsahu, nakoľko predmetom zmluvy bolo nielen odvysielanie, ale aj samotná výroba reklamy.

9. V tomto smere správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/38,42-50/2014 z 19.11.2015 a rozhodnutie Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS/78/2011-17 z 23.02.2011, konšatoval, že ak v daňovom konaní nebol preukázaný primárny pôvod a samotná existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodných vzťahov, potom žalobca preukázateľne nesplnil podmienky na odpočet dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, pričom dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru a služieb zaťažuje daňový subjekt, teda žalobcu.

10. Správny súd ďalej uviedol, že žalobca nepreukázal, za akým účelom boli prijaté zdaniteľné plnenia, a to reklamné služby, to znamená akým spôsobom ho použil žalobca na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH. Správcom dane bolo zistené, že v roku 2014 spoločnosť dosiahla príjmy vo výške 9 023 311,39 EUR a v roku 2015 príjmy vo výške 6 967 732,10 EUR, pričom správca dane vyzval žalobcu na predloženie dôkazov preukazujúcich splnenie tejto podmienky, avšak žalobca uvedené v priebehu výkonu daňovej kontroly, ani vyrubovacieho konania, správcovi dane nepreukázal. Podľa názoru správneho súdu mal žalobca preukázať aj prínos reklamy, a to predložením dôkazov preukazujúcich pozitívny ekonomický prínos, teda mal preukázať koľkých nových záujemcov na základe odvysielanej reklamy žalobca získal.

11. K námietke žalobcu, že správca dane nepreveroval, či spoločnosť azzure, s.r.o. nebola výrobcom televíznych spotov, považoval krajský súd za potrebné uviesť, že zásada objektívnej pravdy nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu. Je na správcovi dane, 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Zistenia správcu dane uvedené v jeho rozhodnutí ohľadne spoločnosti azzure, s.r.o. podľa správneho súdu vylúčili možnosť, že by uvedená spoločnosť mohla byť výrobcom spotov a ostatných reklamných materiálov, keďže žiadna zo spoločnosti nevykázala pre neho dodanie tovarov, ani služieb, t. zn., že spoločnosť azzure, s.r.o. nenadobudla žiadny tovar, ani služby, ktoré by boli dôkazom o výrobe spotov a reklamných materiálov buď vo vlastnej réžii alebo dodávateľským spôsobom.

12. Záverom napadnutého rozsudku správny súd uviedol, že z odôvodnenia rozhodnutí správnych orgánov vyplynulo, že posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH z faktúry vystavenej spoločnosťou Public event, s.r.o. boli vecne správne a súladné s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH, ako aj s ustanoveniami daňového poriadku. Žalobcom nebolo preukázané, že mu boli reklamné služby dodané v plnom rozsahu tak, ako to deklarovala preverovaná faktúra.

13. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

14. Proti rozsudku krajského súdu podal riadne a včas kasačnú sťažnosť žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) z dôvodov ustanovených v § 440 ods. 1 písm. g/ a písm. h/ SSP, keď krajský súd mal rozhodnúť na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odkloniť sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

15. Nesprávne právne posúdenie veci videl sťažovateľ v závere krajského súdu obsiahnutom v bode 63 napadnutého rozsudku kde uviedol, že preverením faktúry od dodávateľa žalobcu spoločnosti Public event, s.r.o. správca dane zistil, že dodávateľ má faktúru riadne zaúčtovanú, bezhotovostne uhradenú a daň vysporiadanú, pričom uvedený dodávateľ nedodal celú službu sám, ale oslovil svojho dodávateľa, spoločnosť TREZ, s.r.o., ktorá mala faktúru riadne zaúčtovanú, uhradenú a vysporiadanú, pričom výrobu reklamných materiálov nevykonala sama, ale zabezpečila reklamný priestor a oslovila ďalšie spoločnosti na zabezpečenie požadovanej služby spoločnosťou Public event s.r.o., a to prenájom LED obrazoviek od spoločnosti Creo art, s.r.o. a billboardov a internetovej kampane od spoločnosti Vivanta, s.r.o. Predmetom dodania reklamnej služby bola propagácia a reklama žalobcu na billboardoch, LED obrazovkách a internetových stránkach. Podľa sťažovateľa dôkazy, ktoré správny orgán žiadnym spôsobom nespochybnil, preukázali, že reklamné služby boli žalobcovi riadne poskytnuté, čím bola naplnená materiálna stránka veci.

16. Sťažovateľ ďalej dôvodil, že žalovaný predmetnú vec posudzoval prísne formalisticky a neprimerane zaťažil žalobcu dôkazným bremenom, čím sa dopustil porušenia zásady ochrany práv a právom chránených záujmov žalobcu ako daňového subjektu. Podľa žalobcu správny súd nesprávne aplikoval ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 zákona o DPH, keď dospel k záveru, že dodávateľovi žalobcu - spoločnosti Public event, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť, preto žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane, keďže žalobca nevie označiť osobu, ktorá skutočne vyrobila reklamné spoty odvysielané v rámci dodania reklamnej služby. Podľa žalobcu uvedenou informáciou nemohol disponovať, keďže službu si objednal a bola mu dodaná jeho dodávateľom - spoločnosťou Public event, s.r.o.

17. Ďalej žalobca konštatoval, že správca dane vykonal nedostatočné dokazovanie za účelom získania informácie týkajúcej sa spochybnenia dodania reklamnej služby žalobcovi, ktorú považoval za rozhodujúcu pri posúdení priznania alebo nepriznania práva na odpočítanie dane.

18. K vyjadreniu správneho súdu o tom, že zásada materiálnej pravdy nepredstavuje absolútnu povinnosť viesť dokazovanie do preukázania tvrdení daňového subjektu považoval žalobca za potrebné uviesť, že správca dane je povinný viesť dokazovanie smerom k zisteniu rozhodujúcich skutočností, ktoré sú určené hmotnoprávnym predpisom, čo však správca dane neučinil, keď svoje dokazovanie v prevažnej miere zamerlal na preverenie dodávateľov žalobcu.

19. Sťažovateľ videl nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom tiež v tom, že podľa neho žalobca mal preukázať prínos reklamy, a to predložením dôkazov preukazujúcich pozitívny ekonomický prínos, teda mal preukázať, koľkých nových záujemcov na základe odvysielanej reklamy žalobca získal.

20. Sťažovateľ taktiež namietal nerešpektovanie zásady neutrality a proporcionality, keď podľa správneho súdu nebola preukázaná len výroba reklamy, ale žalobcovi nebolo priznané právo na odpočet v plnej miere a nielen alikvotnej časti žalobcom uplatnenej DPH.

21. Podľa žalobcu žalovaný voči nemu založil absolútnu dôkaznú povinnosť, ktorá nemá podklad v žiadnom ustanovení zákona o DPH, čo je v rozpore s judikatúrou. Z uvedených dôvodov sú podľa sťažovateľa závery krajského súdu v rozpore s judikatúrou SR ako aj EÚ, preto žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a vec vráti správne orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie, príp. zruší napadnutý rozsudok a vec vráti krajskému súdu na ďalšie konanie a zároveň prizná žalobcovi náhradu trov kasačného konania a konania pred krajským súdom v rozsahu 100 %.

22. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný podaním zo 08.02.2019, v ktorom uviedol, že kasačné dôvody nepovažuje za opodstatnené a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol ako nedôvodnú.

III.

Konanie na kasačnom súde

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 <aspi://module='ASPI'&link='99/1963%20Zb.%252310'&ucin-k-dni='30.12.9999'> SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP). Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

24. Po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku správneho súdu, administratívneho spisu, preskúmaného rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu kasačný súd zistil, že rozhodnutie žalovaného č. 104525519/2016 zo dňa 21.12.2016 a rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 103987109/2016 zo dňa 27.09.2016 boli prijaté po daňovej kontrole DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol č. 103362945/2016 zo dňa 17.06.2016.

25. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd preukázané, že faktúrou č. 2015031 zo dňa 30.04.2015 (ďalej aj ako „preverovaná faktúra“), vystavenou dodávateľom žalobcu Public event, s.r.o., Košice, IČO: 45 927 588 (ďalej ako „Public event, s.r.o.“) boli žalobcovi ako reklamnému partnerovi futbalového klubu FC Lokomotíva Košice fakturované, reklamné služby, na základe zmluvy o reklame a propagácii zo dňa 23.12.2014, ktorú žalobca ako objednávateľ uzavrel s uvedenou obchodnou spoločnosťou ako dodávateľom. Predmetom zmluvy bolo na strane dodávateľa zabezpečenie a realizácia objednanej reklamy a propagácie objednávateľa ako reklamného partnera športového klubu FC Lokomotíva Košice a na strane objednávateľa záväzok zaplatiť za objednané a dodané reklamné služby dohodnutú odmenu stanovenú dohodou strán vo výške 240 000,- EUR bez DPH, po dobu platnosti a účinnosti zmluvy od 01.01.2015 do 31.12.2015, v zmysle splátkového kalendára konkretizovaného v článku III, bode 3.2 zmluvy v mesačných splátkach po 20 000,- EUR bez DPH. Dodávateľ účtoval dodanie služby k 30.04.2015 posudzovanou faktúrou č. 2015031 zo dňa 30.04.2015, z ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane s dátumom vzniku daňovej povinnosti 30.04.2015 so základom dane 20 000,- EUR, DPH 20% vo výške 4 000,- EUR, celkovo v sume 24 000,- EUR. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného, s ktorým sa stotožnil aj krajský súd vyplynulo, že žalobca nepreukázal dodanie reklamných služieb v plnom rozsahu tak, ako to deklarovala posudzovaná faktúra, nepreukázal, že reklamné služby mali priamu súvislosť s jeho podnikateľskou činnosťou, pričom správcovi dane nezrejmlil hospodársky dôvod ich obstarania, čím nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH.

26. Kasačný súd v súvislosti s dôvodmi kasačnej sťažnosti konštatuje, že tieto sú identické so žalobnými dôvodmi.

27. Kasačný súd zdôrazňuje, že jeho úlohou ani úlohou správneho súdu nie je zisťovať alebo ustaľovať skutkový stav či nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní. Naopak, jeho úlohou je posúdiť, okrem iného to, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Práve pri tomto prieskume do popredia často vystupuje právna otázka dôkazného bremena, teda ktoré tvrdenia či domnienky je povinný preukazovať daňový subjekt, a čo naopak už dokazovať nemusí - v takom prípade dôkaz o opaku zaťažuje správcu dane. Podľa ustálenej súdnej judikatúry (viď. napr. nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II.ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Sžo/5/2009, sp.zn. 8Sžo/547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

28. Vo vzťahu k dôvodu kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP) musí kasačný súd zdôrazniť, že právnym posúdením veci je analytická činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje čiastkové právne závery a spätnou aplikáciou vybranej právnej normy preveruje úplnosť a riadnosť fakticky zisteného skutkového stavu. Toto je základným poslaním správneho súdu pri prieskume zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, pričom nielen situácia „res iudicata“ tvorí rozhodovacia prekážku, ale aj ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu ako relevantný precedens v súlade s čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky vytvára zákonodarcom akceptovanú rozhodovacia prekážku. Doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe takto sformulovaný sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, t.j. na prvom mieste ako nesprávnu aplikáciu právnej normy (hypotéza ako právny skutkový stav a dispozícia) na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, na druhom mieste ako nesprávny výber ustanovenia a v neposlednom rade ako nesprávny výber právneho predpisu. Nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis alebo, ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

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

30. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuiteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

31. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

- a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
- b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
- c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
- d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

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

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. Zákonodarca v právnej norme § 3 ods. 1 až 8 daňového poriadku ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych

predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane. 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. Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane. Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti. Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ daňového poriadku pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

37. V zmysle § 24 ods. 1 až 5 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. 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. 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. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

38. Kasačný súd poukazuje na zistené skutkové okolnosti veci uvedené v dôvodoch rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu, ktoré vyplývajú z obsahu administratívneho spisu a správnymi orgánmi vykonaného dokazovania. Podrobné skutkové zistenia týkajúce sa dodávateľsko-odberateľských vzťahov preukázali, že vzhľadom na právnu úpravu zákonných kritérií pre uplatnenie odpočtu DPH, muselo byť žalobcovi zrejmé, že pre preukázanie nároku na odpočet DPH z posudzovanej faktúry, bude potrebné, aby preukázal, že fakturované plnenie mu dodal subjekt uvedený na dodávateľskej faktúre alebo, aby preukázal, ktorý konkrétny zo subdodávateľov, fakturované plnenie vyrobil, vytvoril, poskytol a následne dodal žalobcovi. Tieto skutkové okolnosti, tak ako konštatoval žalovaný v preskúmanom rozhodnutí, preukázané neboli, keď žalobca musel mať vedomosť o právnej úprave dane z pridanej hodnoty a nároku daňového subjektu na odpočet DPH, ktorého súčasťou zákonných podmienok je preukázanie dodania plnenia osobou uvedenou na faktúre, resp. preukázanie hodnoverným spôsobom dodanie plnenia v subdodávke v dodávateľskom reťazci konkrétnym článkom tohto dodávateľského reťazca.

39. Žalobca pri vykonávaní podnikateľskej činnosti, pri zachovávaní dostatočnej opatrnosti pri uzatváraní obchodno-záväzkových vzťahov, bol oprávnený si svojich zmluvných partnerov „preveriť“, získať potrebné informácie od svojho dodávateľa, akým spôsobom mu bude poskytnuté plnenie (aj subdodávateľsky) a v závislosti od skutkových okolností si preveriť aj z verejných registrov (obchodný register, register dlžníkov DPH a iné registre) tak, aby v prípade kontroly daňových orgánov preukázal, ako daňový subjekt, ktorý si uplatňuje nárok na odpočet DPH, že urobil všetky reálne opatrenia na zabránenie jeho účasti v prípadnom podvodnom plnení alebo zneužití práva, ktorým je reťazec obchodných vzťahov, ktorého jediným cieľom je uplatnenie si odpočtu DPH vo vzťahu k štátnemu rozpočtu. Pokiaľ žalobca v daňovom konaní v tomto smere neprodukoval žiadne dôkazy (tak ako to vyplýva z obsahu administratívneho spisu) a nepreukázal ani skutkovým vymedzením, že vyvíjal reálne a účinné aktivity v uvedenom smere, sám spôsobil, v konečnom dôsledku, že odpočet DPH z posudzovanej faktúry, ktorú uhradil, mu nebude poskytnutý.

40. Keďže podmienky na odpočet DPH sú daňovým subjektom známe, nie je možné dôkazné bremeno preukazovania opatrení na zabránenie účasti daňového subjektu v podvodnom konaní alebo na zneužití práva, presúvať výlučne na správne orgány bez akejkoľvek riadnej a reálnej aktivity daňového subjektu, smerujúcej k zabráneniu účasti daňového subjektu v týchto situáciách, a to v procese pred uzavretím obchodného vzťahu, v čase jeho uzavretia alebo v čase realizácie obchodného vzťahu. Nie je možné na správne orgány presúvať povinnosť zisťovania možných opatrení, ktoré daňový subjekt mal, z hľadiska zabránenia účasti na prípadnom podvodnom konaní alebo zneužití práva v obchodnom reťazci, prijať.

41. K namietanému nesprávnemu právnemu posúdeniu veci kasačný súd ďalej poukazuje na osobitné postavenie správcu dane, ktorý nie je v daňovom konaní protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového (správneho) konania, ktorý je v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku povinný preukazovať 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; skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. V zmysle § 19 ods. 2 a § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH je takou skutočnosťou aj dodanie tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil.

42. K namietanému odkloneniu sa od judikatúry kasačný súd uvádza, že z konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu SR k problematike daní plynie, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH (viď napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/75/2014).

43. 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 zaúčtovaný 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 SR sp.zn. 8Sžf/26/2014).

44. Žalobca v posudzovanej veci, podľa kasačného súdu, nepreukázal, že plnenie bolo dodané dodávateľom označeným na posudzovanej faktúre, ani nebolo vyrábané, produkované, plnené konkrétnym subdodávateľom, v skúmanom dodávateľskom reťazci, preto nie je možné žalobcovi uplatnený nárok na odpočet DPH, z posudzovaných faktúr, priznať. Potom záver žalovaného, že sa v posudzovanej veci jedná o účelové dodávateľské reťazce, zodpovedá skutkovým zisteniam veci a posúdeniu, keď žalobca v daňovom konaní neprodukoval žiadne dôkazy preukazujúce, že vyvinul všetky reálne postupy, ktoré by preukazovali, že na podnikateľsko-obchodnom reťazci nijakým spôsobom neparticipoval a že sa nedostali do jeho sféry informácie, ktoré reálne mohli vzbudiť u žalobcu podozrenie, obavu a neistotu, či v budúcnosti naplní všetky zákonné podmienky na odpočet DPH z plnenia, ktoré mu bude dodávateľskými faktúrami účtované, dodané a za ktoré zaplatí.

45. Daňový subjekt musí byť v čase kontroly daňovými orgánmi spôsobilý preukázať, že vyvinul všetky reálne možné opatrenia, ktoré mohol v danom čase a v danej skutkovej situácii vyvinúť, za

účelom preverenia obchodného kontraktu tak, aby sa na možnom podvode alebo zneužití, ktoré môže byť súčasťou obchodného reťazca, nepodieľal.

46. Správne orgány - príslušné daňové orgány, majú právo pri kontrole posúdiť a vyhodnocovať účinnosť konkrétnych opatrení daňového subjektu, ktoré realizoval pri každej jednotlivjej obchodnej transakcii, keď predmetom podnikania je individuálny obchodno-závazkový vzťah, ktorý znamená vždy individuálne posúdenie konkrétnych skutkových a právnych okolností, možných a účinných opatrení, ktoré mal, v konkrétnej situácii, reálne možnosť vykonať daňový subjekt.

47. Kasačný súd sa po oboznámení s obsahom vykonaného dokazovania, administratívneho spisu a podrobných dôvodov rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu stotožnil s názorom správneho súdu, že z vykonaného dokazovania správcom dane vyplynulo, že samotná výroba reklamného spotu a reklamných plagátov nebola preukázaná, čím nedošlo zo strany spoločnosti Public event. s.r.o. k dodaniu reklamnej služby žalobcovi v plnom rozsahu, keď predmetom zmluvy bolo nielen odvysielanie, ale aj samotná výroba reklamy. Naopak, z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že žalovaný sa dostatočne dôsledne zaoberal zisťovaním skutočností, či skutočne došlo k poskytnutiu fakturovaných reklamných služieb v celom rozsahu, čiže nielen zabezpečeniu, ale aj výrobe reklamného spotu, či plagátov subjektom, ktorý si tieto reklamné služby fakturoval. Naopak, podľa kasačného súdu z administratívneho spisu nevyplývala žiadna snaha žalobcu objasniť skutočný stav veci.

48. Vzhľadom na fakt, že žalobca nepreukázal (v časti preukázaného, reálneho plnenia), kto konkrétne reálne a ktoré konkrétne služby účtované posudzovanou faktúrou vyrobil a priamo, resp. v subdodávke dodal žalobcovi, v konkrétnom čase, konkrétnym dohodnutým spôsobom, nebol splnený jeden zo zákonných a kumulatívnych predpokladov nároku na odpočet DPH, keď nebolo preukázané, že plnenie účtované posudzovanou faktúrou dodala osoba uvedená na predmetnej faktúre.

49. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu, nosnými dôkazmi boli, okrem listinných dôkazov, faktúr, uzavretých zmlúv o poskytnutí plnenia, dokladov o zaplatení fakturovaného plnenia, výsluchy konateľov, resp. bývalých konateľov subjektov, ktoré boli súčasťou obchodného reťazca, súčasťou ktorého bol aj žalobca ako „konečný užívateľ“. Ich obsah je súčasťou odôvodnenia rozhodnutia žalovaného. Žalobca skutkové závery obsiahnuté v zápisniciach o výsluchoch týchto osôb nespochybnil, nespochybnil ani ich autentickosť a ani ich obsah.

50. Kasačný súd poukazuje, že z výsluchov svedkov, ktorí boli účastníkmi zmluvných vzťahov medzi žalobcom a dodávateľom reklamnej služby, resp. jeho jednotlivými subdodávateľmi, nebolo preukázané, tak ako konštatoval vyššie, že plnenie poskytol pre žalobcu subjekt uvedený na posudzovanej faktúre. Nebolo preukázané, že tomuto subjektu konkrétny subjekt dodával fakturované plnenie v subdodávke v dodávateľskom reťazci, pričom žalobca neprodukoval žiadne dôkazy, ktorými by uvedené závery, vyjadrené v rozhodnutí žalovaného, spochybnil.

51. K dôvodu kasačnej sťažnosti spočívajúcemu v nesprávnom právnom posúdení veci v súvislosti s potrebou preukázania prínosu reklamy pre žalobcu kasačný súd konštatuje, že dôvod na neuznanie nároku na odpočítanie dane z preverovanej faktúry nespočíval iba v spochybnení reálnosti dodania reklamných služieb subjektom uvedeným na preverovanej faktúre, ale dôvodom bolo aj nepreukázanie účelu reklamných služieb. Správca dane bol pri preverovaní zdaniteľného obchodu povinný skúmať či boli pri uplatnení práva na odpočítanie dane naplnené všetky podmienky stanovené zákonom, vrátane zákonnej podmienky obstarania služieb za účelom použitia na dodávky tovarov a služieb (§ 49 ods. 2 zákona o DPH). Z obsahu administratívneho spisu bolo preukázané, že žalobca na ústnom pojednávaní pred správcom dane uviedol, že reklamné služby boli použité na prezentáciu spoločnosti, pričom v danom roku zvýšil svoj hospodársky výsledok oproti predchádzajúcemu roku. Uvedené tvrdenie správca dane preveril a zistil, že nebolo pravdivé, keď porovnal obraty z daňových priznaní žalobcu k DPH za roky 2014 a 2015 že hospodársky výsledok bol v r. 2015 nižší oproti roku 2014 a žalobca iný dôkaz preukazujúci účel zdaniteľného obchodu nepredložil. V priebehu roka 2015 vynaložil sťažovateľ každomesačne sumu 20 000,- EUR bez DPH na reklamu spočívajúcu v uvedení loga v

reklamnej kampani športového klubu FC Lokomotíva, pričom nepreukázal, ako táto reklama súvisela s jeho obchodom a nepreukázal ani, že jej cieľom bola podpora odbytu tovaru alebo poskytovania služieb žalobcom.

52. K žalobcom namietanému nerešpektovaniu zásady neutrality a proporcionality kasačný súd s poukazom na § 439 ods. 3 SSP zdôrazňuje, že uvedený dôvod žalobca neuplatnil v konaní pred krajským súdom, hoci tak urobiť mohol, preto z uvedeného dôvodu kasačná sťažnosť nie je prípustná.

53. K namietanému odklonu správneho súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (rozsudky sp.zn. 3Sžf/33/2007, sp. zn. 3Sžf/66/2017, sp.zn. 1Sžf/64/2016) Najvyšší súd SR konštatuje, že v uvedených veciach nebol skutkový stav totožný so skutkovým stavom v prejednáwanej veci, naopak kasačný súd poukazuje na už skôr uvedené rozhodnutia Najvyššieho súdu SR a Ústavného súdu SR a rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžfk/39/2018 a sp.zn. 4Sžfk/9/2018.

54. Kasačný súd dospel k záveru, že preskúvané rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy vyhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Za týchto okolností kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 SSP zamietol, keďže po jej preskúmaní konštatoval, že nie je dôvodná.

55. Kasačný súd dospel k právnomu názoru totožnému s názorom správneho súdu o zákonnosti správnu žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktoré je riadne zdôvodnené a jeho skutkové zistenia a závery vyplývajú z obsahu administratívneho spisu a správnym orgánom vykonaného dokazovania.

56. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP a contrario, keďže žalobca v kasačnom konaní nemal úspech a žalovanému neprináleží náhrada trov kasačného konania, keď nepreukázal splnenie zákonných podmienok podľa § 168 v spojení s § 467 ods. 1 SSP.

57. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.