

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/56/2018  
Identifikačné číslo spisu: 2017200105  
Dátum vydania rozhodnutia: 16.10.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2017200105.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci sťažovateľa: Comdet s.r.o., Strojárska 1B/8800, 917 00 Trnava, IČO: 36 280 402, právne zastúpený: Advokátska kancelária Pacalaj, Palla a partneri, s.r.o., Nám. SNP 3, 917 01 Trnava, IČO: 36 857 548, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 104009951/2016 zo dňa 29.09.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/37/2017-93 zo dňa 14.02.2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/37/2017-93 zo dňa 14.02.2018 z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 104009951/2016 zo dňa 29.09.2016.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 104009951/2016 zo dňa 29.09.2016 ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 103325262/2016 zo dňa 10.06.2016 o vyrubení rozdielu dane v sume 6 223,91 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011 na základe neuznania práva na odpočítanie dane uplatneného v súvislosti s dodávkami prác dodávateľa Ľubomíra Bendika ĽUB-PET vyfakturovanými faktúrami č. 20/2011, 21/2011 a 22/2011 a s dodávkou reklamných služieb dodávateľa G&C service s.r.o. vyfakturovanou faktúrou č. 20133.

3. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že správca dane podľa odôvodnenia jeho rozhodnutia zo dňa 10.06.2016 pri konštatovaní, že daňový subjekt nepreukázal bez pochybností prijatie deklarovaných služieb od dodávateľa L. O. vychádzal z nasledovných zistení: ako dôkaz o dodaní služby L. O. predložil platiteľ záznamy DPH, faktúry, hotovostné úhrady, pričom svoje tvrdenia o dodaní služby platiteľ hodnoverne nepreukázal; vyjadrenie kontrolovaného platiteľa, že práce boli vykonané podľa priložených a vystavených faktúr za mesiac nie je dostatočné; daňový subjekt nepreukázal dátum a čas výkonu prác dodávateľom; nepreveroval, kto vykonával služby, kvalifikáciu, odbornosť, oprávnenie, neuviedol osobu, ktorá bola s ním v kontakte, nepreukázal, napríklad žiaden zápis o kontrole vyhotovených prác na stavbe, kedy bola kontrola vykonaná a kým, nepreukázal dátum odovzdania a prevzatia prác, prípadne iné dôkazy; pokladničné doklady a faktúry boli vyhotovené na L. O., pričom V. V. uvádzal niečo iné, neuviedol dôkaz a neodpovedal, kto odovzdal faktúry vystavené na L. O.S. a kto preberal hotovostné úhrady za L. O., keď L. O. túto skutočne odmietol.

4. L. O., ktorý je uvádzaný na faktúre, nepotvrdil, že dodal služby, ako je deklarované na faktúre č. 19/2011, faktúru nevystavil, peniaze neprijal. Podľa výpovede svedka V. V. nebolo preukázané a potvrdené, že L. O. práce pre spoločnosť Comdet s.r.o. vykonal. L. O. nepotvrdil, že dodal služby pre platiteľa Comdet s.r.o. Comdet s.r.o. si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť a v rozpore s § 24 ods. 1 a s § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov nepreukázal právo odpočítať daň. Podľa zistení správcu dane zdaniteľné plnenie podľa faktúry nebolo uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplataenia týchto súm, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“).

5. V súvislosti so záverom o nepreukázaní dodávok služieb deklarovaného dodávateľa G&C service s.r.o. správca dane v odôvodnení rozhodnutia konštatoval, že kontrolovaný daňový subjekt konkretizoval dodanie služby, reklamného spotu na budove firmy Motoršport, ktorá podľa jeho vyjadrenia bola uskutočnená. Vyjadrenie daňového subjektu bolo všeobecné, bez bližšieho uvedenia, napríklad kto konkrétne služby v mene dodávateľa vykonal, v akom rozsahu, žiadne bližšie informácie a dôkazy neuviedol o príprave a realizácii reklamy. V odpovedi na výzvu sa daňový subjekt nevyjadril k zabezpečeniu a realizácii dodania „reklamného spotu a VIP programu“. Ako dôkaz o dodaní služby G&C service s.r.o. predložil platiteľ záznamy DPH, faktúry, hotovostné úhrady, zmluvy, videozáznam.

6. Vo svojom tvrdení o prijatí služby, daňový subjekt nekonkretizoval bližšie, napríklad dôkaz na základe akej zverejnenej reklamy sa dostal do kontaktu s dodávateľom G&C service s.r.o., nepreukázal hodnoverne spôsob kontaktu s dodávateľom („si už presne nepamätá“); vyjadrenie daňového subjektu, že kontrakt uzatvoril z dôvodu uvažovaného vstupu na trh v Bratislave, k spôsobu realizácie reklamy, jej cene a predpokladanej účinnosti sa mu javili ako výhodné pre jeho zámer, nie je dostatočné. Daňový subjekt nepreukázal hodnoverne, na základe, napríklad, akých kontaktov, kritérií, špecifikácií, skúseností, akých porovnaní sa rozhodol pre túto spoločnosť.

7. Obdobne tvrdenia daňového subjektu, že spoločnosť G&C service s.r.o. vykonala služby, že konal s konateľom, že spoločnosť nemá zástupcu, k dĺžke, k termínom a k dátam spotu, že boli dohodnuté objednávkou, ktorá vychádzala z uzavretej zmluvy je nedôveryhodné. Tvrdenia daňového subjektu sa nepodarilo overiť správcovi dane v účtovníctve dodávateľa G&C service s.r.o. pre jeho nespoluprácu.

8. Výpoveďou svedka Q. Š. sa nepodarilo overiť tvrdenie spoločnosti Comdet s.r.o., že spoločnosť G&C service s.r.o. dodala služby, keďže jeho výpoveď bola všeobecná, nekonkrétna, nevedel popísať spôsob realizácie kontraktu, nevedel si spomenúť a oznámiť dodávateľa služby, konkretizovať bližšie spôsob realizácie služby. Vyjadrenie svedka o tom, že predmetom reklamy bolo zatepľovanie blokov, rodinných domov, rekonštrukcia bytových jadier je v rozpore s obrazovým videozáznamom, ktorý preukazuje iba obchodné meno spoločnosti Comdet s.r.o.

9. Daňovým subjektom predložený videozáznam a preverovanie programu osobne nebolo hodnoverné,

pričom išlo o obchod vo významnej sume, v roku 2011 cca 85 000,00 Eur. Daňovým subjektom uvádzané tvrdenie, že si realizáciu reklamy overoval fyzicky priamo na mieste, nebolo hodnoverné aj s ohľadom na predložený videozáznam. Podľa dĺžky spotu šlo o 10 sekundový spot (pozn. správcu dane: deklarovaná dĺžka spotu na faktúre č. 201126 zo dňa 20.11.2011 je reklamný spot, 15 sek. + Program č. 1, pri ďalšej faktúre č. 201115 zo dňa 31.08.2011 priložená objednávka z 21.07.2011 deklaruje uvedenie spotu na veľkoplošnej obrazovke v sume 17 000,- Eur bez DPH, s označením spotov č. 1 a č. 6). Daňový subjekt nepreukázal, nevysvetlil rozdiely v dĺžke reklamných spotov, VIP programu, v čom sú iné.

10. Vyjadrenie daňového subjektu k cenovej ponuke, že sa mu javila ako primeraná, dodávateľ mu ponúkol zľavu z ceny za hotovostnú platbu, nie je podľa správcu dane dostatočné. Nevysvetlil hodnoverne, na základe akých porovnaní, skúseností, špecifikácií došlo ku kontraktu či cena bola primeraná, či zľava z ceny bola výhodná, pričom možno konštatovať, že šlo o dodanie služby vo významnej sume cca 85 000,00 Eur, hradenej v hotovosti, ktorú odovzdal priamo konateľovi.

11. Daňový subjekt sa nevyjadril a nepreukázal dôkazy preukazujúce VIP program. Na faktúre uvádzaný odkaz na cenník v prílohe nie je dostatočný, nie je známe na základe akej cenovej kalkulácie došlo k tvorbe ceny „VIP programu.“ Daňový subjekt nepreukázal existenciu realizácie VIP programu, dátum a miesto realizácie VIP programu, špecifikácia programu, dĺžka programu; spôsob overenia realizácie „VIP programu“, jej plnenie, s uvedením osôb, s ktorými bol daňový subjekt v kontakte pri realizácii „VIP programu“, prípadne iné dôkazy. Daňový subjekt nepreukázal rozdiely v čom sú iné podľa jednotlivých faktúr za rok 2011 od dodávateľa G&C service s.r.o., pretože všetky predložené faktúry č. 201113 zo dňa 30.06.2011, č. 201115 zo dňa 31.08.2011, č. 201121 zo dňa 31.10.2011, č. 20133 zo dňa 22.12.2011 uvádzajú odkaz na „VIP program podľa cenníka v prílohe“, s výnimkou faktúry č. 201126 zo dňa 20.11.2011. Zo zistení správcu dane vyplýva, že predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie služieb od dodávateľa G&C service s.r.o., faktúry nespĺňajú kritérium vzniku práva na odpočítanie dane.

12. V súvislosti s namietanou nedostatočnosťou zistenia skutkového stavu krajský súd konštatoval, že svedok Q. v konaní vypočutý bol, pričom jeho výpovede sa žalobca nezúčastnil napriek tomu, že išlo o konateľa dodávateľskej spoločnosti G&C service s.r.o., a že o vykonaní tohto úkonu bol včas a riadne upovedomený. V tomto smere žalobca žiadne pochybenie daňových orgánov nenamietal. Svedok síce potvrdil vystavenie faktúr pre žalobcu v roku 2011, ale na mená obchodných partnerov z tohto roku si inak 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 účtovnú agendu odovzdal. Aké iné, z hľadiska rozhodnutia správcu dane relevantné, informácie by mal byť svedok schopný poskytnúť pri opakovanej výpovedi na základe skutočností vyplývajúcich z výpovede Q. Q. žalobca nekonkretizoval. Jeho výpoveď ako bývalého konateľa spoločnosti NUTRI-EXACT SK, s.r.o., ktorá so žalobcom v obchodnom vzťahu nebola, hodnotil správca dane ako nepreukaznú vo vzťahu k opodstatnenosti údajov uvádzaných na dodávateľských faktúrach spoločnosti G&C service, s.r.o., na základe zjavných nezrovnalostí ako vo vzťahu k výpovedi Š., tak aj k samotnému predmetu plnenia. V tomto smere sa týkali napríklad dĺžky reklamného spotu, ktorý mal svedok vyrobiť a faktúrovaného spotu a rozdielnosti obrazových záznamov spotov predložených žalobcom a svedkom. Samotná existencia spotu (jeho dodanie nebolo predmetom fakturácie neuznanej správcu dane) a doklad o jeho zobrazení na veľkoplošnej obrazovke tretieho subjektu neposkytuje informáciu o tom, kedy a v akom rozsahu bola reklama vysielaná, preto nepreukazuje ani realizáciu plnenia deklarovávaným spôsobom (v deklarovanom čase a rozsahu).

13. Výsledky dokazovania preto aj podľa jeho vyhodnotenia súdom nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok reklamných služieb žalobcom deklarovávaným spôsobom, ktorý bol zisteniami správcu dane spochybnený do takej miery, že odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok pre zníženie základu dane.

14. Správny súd mal za to, že závery prijaté správcu dane vychádzajúce nielen z týchto zistení, nie sú

výsledkom účelového vyhodnotenia dôkazov, ale ich objektívneho a rozumného posúdenia vo vzájomných súvislostiach. Zo strany daňových orgánov nejde o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na žalobcu vo vzťahu k okolnostiam týkajúcim sa tretích subjektov, ktoré nemal možnosť ovplyvniť, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a ktorý pri primeranej obozretnosti predpokladateľnej už z jeho zámeru odpočítanie dane si uplatniť, mal priestor na zabezpečenie dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovaných obchodov. Opomenúť v tejto súvislosti nemožno ani to, že sa tvrdeným vykonaním úhrad v hotovosti sám zbavil možnosti dokladovania tejto okolnosti z hľadiska dôkaznej sily preukaznejším výpisom z peňažného účtu, resp. potvrdením peňažného ústavu.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

15. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/, v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutia správnych orgánov a vec im vráti na ďalšie konanie.

16. Sťažovateľ namietal, že krajský súd neúčelne vylúčil preskúmanie ďalších jeho týkajúcich sa rozhodnutí žalovaného do samostatných konaní, v dôsledku čoho pôvodná žaloba stratila konzistentnosť a celistvosť, čo v konečnom dôsledku oslabilo pozíciu sťažovateľa v jednotlivých konaniach. Rozhodnutia žalovaného sú vo vzájomnej súvislosti nesprávne a nezákonné, pričom je dôvod na ich zrušenie súdom. Sťažovateľ sa domnieval, že v konečnom dôsledku bolo úvodné rozhodnutie krajského súdu o vylúčení veci na samostatné konanie nesprávne, čo žalobcu poškodilo do tej miery, že krajský súd mu nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

17. Nesprávne právne posúdenie zo strany krajského súdu podľa názoru sťažovateľa spočíva v nesprávnom vyhodnutí otázky splnenia podmienok v zmysle § 49 ods. 1 a nasl. a § 51 ods. 1 a nasl. zákona o DPH vo vzťahu k spoločnosti G&C service, s.r.o. (ďalej aj „dodávateľ“) a spoločnosti RAMMA, s.r.o. Sťažovateľ tiež namietal nesprávnu interpretáciu § 24 ods. 1 až 4 daňového poriadku, povýšenie prejednávacej zásady nad zásadu materiálnej pravdy a vylúčenie aplikácie rozhodnutia najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžf/1/2010, ktorý je v prospech sťažovateľa.

18. Podľa názoru sťažovateľa, v daňovom konaní daňový subjekt dostatočne spoľahlivo až vyčerpávajúcym spôsobom preukázal formálne, ako aj faktické dodanie plnenia - reklamného spotu vrátane premietania na veľkoplošnej obrazovke, nakoľko mal zmluvný vzťah s dodávateľom G&C service, s.r.o. riadne formalizovaný písomnou zmluvou, dodávateľ mu za plnenie riadne vystavil a zaslal príslušné faktúry, ktoré sťažovateľ uhradil. Zo zmluvného vzťahu sťažovateľa a dodávateľa nedošlo k porušeniu daňovej parity, faktické plnenie bolo podľa sťažovateľa preukázané výsluchom svedka Q. Š., ktorý vystavenie faktúry potvrdil a zároveň uviedol, čo bolo predmetom dodaného plnenia. Postoj žalovaného k skutočnosti, že si svedok nevedel spomenúť na presnú výšku peňažného plnenia a názov sťažovateľa, hodnotí sťažovateľ s ohľadom na odstup času a skutočnosť, že sa svedok nemohol oprieť o účtovné doklady ako nepatričný. Za významný dôkaz považoval sťažovateľ video záznam reklamy, ktorý ma potvrdzovať, že reklama bola reálne premietaná. Za nepatričný považoval sťažovateľ postoj žalovaného k hodnoteniu výpovede svedka Q. Q., ktorý reklamný spot vytvoril, a ktorý si s odstupom času nevedel spomenúť na detaily plnenia a nespomínal si ani na presnú frekvenciu opakovaní. Za nenáležitú a výslovne vykonštruovanú považoval sťažovateľ námietku žalovaného, že sťažovateľ nemá mať o opakovaný výsluch svedka Š. záujem a má za to, že skôr žalovaný sa priznáva k tomu, že neúplne zistil skutkový stav.

19. Čo sa týka spoločnosti RAMMA, s.r.o., podľa názoru sťažovateľa bol samotný výsluch W. S.Á. dostatočný na účely unesenia dôkazného bremena v daňovom konaní. Uvedený svedok potvrdil všetky

rozhodné skutočnosti. Sťažovateľ tiež namietal, že z vyrozumenia Obvodného oddelenia Policajného zboru v Šali nevyplýva, či preverovali aj miesto pobytu svedka H. W. na celoštátnej úrovni.

20. Záverom poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 7Sžf/41/2013 zo dňa 28.05.2015, z ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno zaťažuje predovšetkým daňový subjekt a na rozsudky Krajského súdu v Trnave sp.zn. 14S/79/2014 a sp.zn. 14S/81/2014 v skutkovo o obdobných veciach.

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že považuje závery správneho súdu za vecne správne a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP, ako nedôvodnú zamietol.

22. Námietku sťažovateľa ohľadom vylúčenia veci hodnotí ako nedôvodnú, pretože sťažovateľ premietol do každej žaloby vzťahujúcej sa k príslušnému zdaňovaciemu obdobiu obsahovo totožné argumenty.

23. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. Sž-o-NS 44/03, ktorý zdôraznil prejednávaciu zásadu v daňovom konaní a na rozsudok sp.zn. 8Sžf/136/2013 týkajúci sa neunesenia dôkazného bremena žalobcom.

24. V súvislosti s namietaným rozsudkom sp.zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010 konštatoval, že na žiadnom mieste napadnutého rozhodnutia nebolo spomenuté, že by bol sťažovateľ nejakým spôsobom zúčastnený na podvode, a preto správca dane ani nemusel zisťovať jeho úmysel či vedomosť.

25. Žalovaný mal za to, že samotná skutočnosť vystavenia písomnej zmluvy a ani obdržania príslušných faktúr sťažovateľom, nepreukazuje, že predmetné plnenie bolo aj v skutočnosti dodané spoločnosťou G&C service, s.r.o.

26. Pokiaľ ide o vypočutie svedka Q. Š. žalovaný zdôrazňuje, že si v skutku pri svojej výpovedi nespomenul na zhotoviteľa objednaných služieb. O výpovedi svedka bol informovaný sťažovateľ, avšak k vypočutiu svedka sa nedostavil, ani sa neospravedlnil, čím nevyužil svoje právo klásť svedkovi otázky. Svedok oznámil, že obchodoval s viacerými obchodnými partnermi v mestách Bratislava, Trnava, Košice, Prešov, avšak názvy spoločností si nepamätal. Potvrdil, že vystavil faktúry pre daňový subjekt, ktoré odovzdal novému konateľovi firmy, k spôsobu zabezpečenia vysielania reklamných spotov a k prenájmom reklamného času uviedol len toľko, že na názov spoločnosti si nevedel spomenúť a rovnako nevedel povedať koľko platil za prenájom reklamného času. Ďalej uviedol, že predmetom reklamy bolo zateplňovanie blokov, rodinných domov, rekonštrukcia bytových jadier, pričom platby prebiehali hotovostne. Zo zistení správca dane vyplýva, že v čase vybavenia predmetného dožiadania svedok Q. Š. predal obchodný podiel spoločnosti G&C service s.r.o. záujemcovi.

27. Žalovaný ďalej dôvodil, že aj keď dňa 21.04.2016 svedok Q. Q. predložil CD nosič s videozáznamom, tento nebol totožný s obsahom videozáznamu, ktorý v procese výkonu kontroly daňový subjekt poskytol ako dôkaz. Podľa svedeckej výpovede Q. Q. sa vyrábalo viac variant reklamných spotov a zákazník si vybral vyhovujúci reklamný spot. Technickú realizáciu vysielania spotu zabezpečoval svedok Q. Q.. Svedok si nepamätal dátum vysielania reklamného spotu, nevedel v akej frekvencii sa spot opakoval. Potvrdil síce, že si spot objednal jeho známy Q. Š., ten však nevedel pri výsluchu uviesť, od akej firmy mal prenajatý reklamný čas.

28. K rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 7Sžf/41/2013 zo dňa 28.05.2015, na ktorý poukazuje sťažovateľ, žalovaný uvádza, že prenos dôkazného bremena v zmysle tohto rozsudku nie je aplikovateľný na daný prípad.

29. V závere navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

III.

## Konanie na kasačnom súde

30. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) podľa ust. § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

31. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/37/2017-93 zo dňa 14.02.2018, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 104009951/2016 zo dňa 29.09.2016. Týmto rozhodnutím bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 103325262/2016 zo 10.06.2016 o vyrubení rozdielu dane v sume 6 223,91 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011 na základe neuznania práva na odpočítanie dane uplatneného v súvislosti s dodávkami prác dodávateľa Ľubomíra Bendika LUB-PET vyfakturovanými faktúrami č. 20/2011, 21/2011 a 22/2011 a s dodávkou reklamných služieb dodávateľa G&C service s.r.o. vyfakturovanou faktúrou č. 20133.

## IV.

### Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

32. 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.

33. 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.

34. Podľa § 24 daňového poriadku

(1) 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, 2)

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.

(2) 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.

(3) 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.

(4) 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.

(5) Na doklad znejúci na neexistujúcu osobu v čase vydania dokladu sa v daňovej kontrole a v daňovom konaní neprihliada.

35. 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 (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

36. Správne súdy 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

37. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať 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, či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

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

39. Podľa § 66 SSP, 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.

40. K námietke vylúčenia vecí na samostatné konania kasačný súd uvádza, že s touto nie je možné súhlasiť. V tomto prípade, s poukazom na vyššie citované ustanovenie, ide o procesný postup krajského súdu, ktorý bol v súlade s § 66 SSP. Nevhodnosť spoločného prejednanja 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.

41. Keďže sťažovateľ 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 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.

42. 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 vecí. 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, a preto považoval kasačný súd prvý sťažnostný bod kasačnej sťažnosti za nedôvodný.

43. 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 správcom 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 správcom dane vyvrátil predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov (m.m. nález Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009).

44. 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 sp.zn. 8 Sžf/26/2014).

45. Za rozhodujúce skutočnosti a zistenia, s ktorými sa obdobne ako správny súd, stotožnil aj kasačný súd možno považovať, že vo vyrubovacom konaní sa skôr potvrdili závery správcu dane, než tvrdenia sťažovateľa, a to, že sa nepreukázala existencia hodnoverných reklamných spotov (reklamné spoty predložené daňovým subjektom a svedkom sa odlišovali). Nebola preukázaná opodstatnenosť údajov uvádzaných na dodávateľských faktúrach od dodávateľa G&C service s.r.o., Košice (realizácia VIP nahrávok, špecifikácia programu, termíny vysielania reklamných nahrávok, dĺžka trvania spotu a nadväzne od toho stanovená cena, deklarovaná na faktúrach). Zároveň v čase výkonu daňovej kontroly konateľ dodávateľskej spoločnosti G&C service s.r.o, Košice, Q. Š. si pri ústnom pojednávaní nevedel spomenúť na poddodávateľa a zhotoviteľa reklamného spotu, naopak, svedok Q. Q. sa do zápisnice vyjadril, že s Q. Š. sa osobne poznali, preto ho za účelom prenájmu vysielacieho času oslovil. Svedok Q. Q. pri ústnom pojednávaní vypovedal do zápisnice, že sa vyrábalo viac spotov, ale zákazník si vybral iba jeden reklamný spot v dĺžke trvania vysielacieho času 10 sekúnd. Tento výrok svedka je v rozpore s údajmi uvedenými na dodávateľských faktúrach a ich prílohách, kde sa uvádza dĺžka spotu 15 sekúnd, fakturované sú viaceré druhy VIP programov (program č. 1, č. 6). Svedok Q. Q. sa do zápisnice vyjadril, že on jediný zabezpečoval technickú realizáciu reklamného spotu, čo je v rozpore s rámcovou zmluvou o zabezpečení reklamy spoločnosťou G&C service, s.r.o. Košice, v ktorej sa uvádza, že formu a spôsob grafického prevedenia reklamy zabezpečí a na veľkoplošnú obrazovku umiestni obstarávateľ po predchádzajúcom odsúhlasení s objednávateľom.

46. Kasačný súd rovnako poukazuje na skutočnosť, že vo vyrubovacom konaní nebola preukázaná ani úhrada značných súm za vyfakturované reklamné služby, úhrada faktúr sa realizovala v hotovosti, údajne totiž dodávateľ ponúkol sťažovateľovi zľavu z ceny za hotovostnú platbu, pričom nebolo jasne označené napríklad miesto odovzdania peňažnej hotovosti, ani osoba, ktorá bola prítomná pri preberaní finančnej hotovosti. Sťažovateľ nevysvetlil rozdiely v dĺžke reklamných spotov, nie je teda známe na základe akej cenovej kalkulácie došlo k tvorbe ceny tzv. VIP programu. V tejto súvislosti treba uviesť, že sťažovateľ nepreukázal ani existenciu realizácie VIP programu, či dátum a miesto jeho realizácie.

47. Kasačný súd zhodne so žalovaným mal za to, že sťažovateľ nepreukázal vykonanie reklamných služieb, právne relevantným spôsobom nevyvrátil pochybnosti o tom, či sa dodanie služby uskutočnilo. Pochybnosti vnáša najmä nevyvrátená nejednoznačnosť a rozpornosť výpovedí svedkov, a to aj s

ohľadom na niekoľkoročný odstup času, samotné rozdielnosti predložených obrazových materiálov, ako aj neschopnosť sťažovateľa hodnoverne a zrozumiteľne ozrejmiť spôsob stanovenia ceny plnenia, pričom sa v roku 2011 jednalo o nie nevýznamnú sumu 85 000,- Eur.

48. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu sp.zn. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

49. Čo sa týka námietky ohľadom dodávateľa RAMMA, s.r.o., kasačný súd sa nebude z dôvodu, že posudzovanie týchto skutočností nie je predmetom tohto konania pred kasačným súdom a nebolo ani predmetom konania pred súdom správnym.

50. Pokiaľ ide o námietky sťažovateľa o nesprávnej interpretácii záverov rozhodnutia Najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 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 nadovšetko pochybnosť preukázať opak toho, že došlo k reálnemu zdaniteľnému plneniu medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom. Na unesenie dôkazného bremena daňového subjektu nepostačuje formálnych dokladov a faktúr, hoci aj zaplatených, ak im nesvedčia ďalšie preukázané okolnosti. Daňový subjekt si musí zaobstarať dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovaneho predloženou faktúrou, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. Použiteľné dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru alebo služby. V prípade stavebných prác, o ktoré ide v prejednávanej veci, je namieste očakávať od daňového subjektu napríklad predloženie stavebného denníka, prípadne svedectvá osôb, ktoré mali fyzicky vykonať službu a podobne (pozri napríklad rozhodnutia sp.zn. 1Sžf/81/2015, sp.zn. 1Sžf/111/2015, sp.zn. 1Sžf/12/2016, sp.zn. 8Sžf/36/2010). Takéto dôkazné prostriedky žalobca nepredložil a ani iným spôsobom sa mu nepodarilo preukázať reálne dodanie zdaniteľného plnenia dodávateľom.

51. Pre úplnosť poukazuje na rozhodovaciu činnosť kasačného súdu vo veciach žalobcu, a to sp.zn. 10Sžfk/43/2018 z 19.06.2019, sp.zn. 8Sžfk/37/2018 z 11.07.2019, sp.zn. 1Sžfk/43/2018 zo dňa 20.08.2019, sp.zn. 1Sžfk/42/2018 zo dňa 20.08.2019, sp.zn. 5Sžfk/29/2018 zo dňa 31.07.2019, na ktoré poukazuje v zmysle § 464 ods. 1 SSP.

52. Podľa ust. § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

53. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré už sťažovateľ namietal v administratívnom konaní ako aj v konaní pred správnym súdom a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

54. O trovách súdneho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky s prihliadnutím na ust. § 467 ods. 1 SSP v spojení s ust. § 167 ods. 1 SSP a 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu jeho neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

55. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.