

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/33/2019
Identifikačné číslo spisu: 8017200819
Dátum vydania rozhodnutia: 24.11.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8017200819.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobkyne Marex s.r.o., so sídlom Boženy Němcovej 2638, 093 01 Vranov nad Topľou, IČO: 36 464 694, právne zastúpenej Gorej Legal s.r.o., advokátskou kanceláriou, so sídlom Krmanova 14, 040 01 Košice, IČO: 47 231 939 proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102110350/2017 zo dňa 5. októbra 2017, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/58/2017-63 zo dňa 4. decembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/58/2017-63 zo dňa 4. decembra 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Vranov nad Topľou, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 101381773/2017 zo dňa 20.06.2017 určil žalobkyni podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel v sume nadmerného odpočtu 6.000 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102110350/2017 zo dňa 05.10.2017 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Krajský súd napadnutým rozsudkom podľa § 191 ods. 1 písm. d), e), f) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zrušil napadnuté rozhodnutia správnych orgánov a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

4. V odôvodnení uviedol, že v predmetnom konaní žalovaný, ako aj správca dane vo svojich rozhodnutiach označili dodanie reklamných služieb za sporné. Správne orgány ustálili skutkový stav na základe jednotlivých výpovedí tak konateľov spoločností BCF, s.r.o. Ing. R. F. a JUDr. U. F., ako aj svedkov C. Y. a U. Č. a N. H. S dôrazom na rozsiahle dokazovanie, na ktoré správne orgány poukazovali, dôvodili tým, že nebolo preukázané na základe dôkazov a dôvodov, ktoré predkladala žalobkyňa, išlo o dodanie reklamných služieb spoločnosťou BCF, s.r.o. tak, ako je to deklarované v uvedených faktúrach a tak, ako to bolo ustálené v zmluvách o reklame, ktoré boli uzatvorené pod č. 21/10/14 a 22/10/14. Pokiaľ správne orgány argumentovali skutočnosťami uvedenými v rozhodnutí, správny súd dôvodil tým, že bolo potrebné zaoberať sa nielen výpoveďami svedkov a obsahom predmetných faktúr a zmlúv o reklame, ale bolo potrebné rozpory medzi jednotlivými výpoveďami svedkov, ako aj konateľov spoločnosti žalobkyne vyhodnotiť tak, aby správca dane a následne žalovaný, ako odvolací orgán, mali bezpochyby za preukázané, že k samotnému dodaniu reklamných služieb došlo alebo nie. Pokiaľ išlo o vyhodnotenie zisteného skutkového stavu na základe predložených listinných dôkazov, ako aj na základe jednotlivých výsluchov konateľov a svedkov, aj správny súd je totožného názoru, ako bol prezentovaný v žalobných námietkach žalobkyňou, že správca dane dostatočným spôsobom nezistil skutkový stav, z ktorého by bol mohol bezpochyby dospieť k záveru, či k reklamným službám došlo uvedenou spoločnosťou BCF, s.r.o. v takom rozsahu, v akom je to uvedené vo faktúrach, na ktoré krajský súd poukázal zo dňa 12.11.2014 a to pod č. 2014038 a 2014037 na vykonanie reklamy na podujatí AUTO SHOW SLOVAKIA RING, ako aj na podujatí RALLY TATRY 2014 od spoločnosti BCF, s.r.o. Záver správcu dane, že táto služba nebola dodaná tak, ako bola deklarovaná v predložených faktúrach a daňovému subjektu, t. j. žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) bezpochyby preukázané v tomto konaní nebolo.

5. V prvom rade správny súd argumentoval tým, že na strane dodávateľa nebolo žiadnym spôsobom spochybnené, že on reklamu nerealizoval, pretože poukázal na jednotlivé etapy obstarania tak súťažného motorového vozidla, ako aj použitia reklamy na jednotlivých motorových vozidlách. Ďalej správny súd poukázal aj na to, že spoločnosť, ktorá mala byť subdodávateľom a realizovať reklamu, išlo o spoločnosť JAKO, s.r.o., pričom komunikoval konateľ spoločnosti BCF, s.r.o. JUDr. F. s konateľom spoločnosti R. H., nebola táto skutočnosť spochybnená, ani samotný subdodávateľ spoločnosť JAKO, s.r.o. uvedené dodanie reklamných služieb nespochybnil. Za základ dostatočne zisteného skutkového stavu správny súd nemohol považovať postup správcu dane, ktorý sa v každom okamihu daňovej kontroly snažil preukázať, že išlo o súťažné autá, ktoré neboli vo vlastníctve prenajímateľa. Správny súd bol toho názoru, že tu nešlo o vlastníctvo, alebo samotnú držbu motorových vozidiel, ale išlo o to, že súťažné motorové vozidlá boli na uvedené akcie v novembri 2014 prenajaté.

6. Čo sa týka oboznámenia sa so skutočnosťami v rámci zásady legality, bolo potrebné zo strany správcu dane bezpochyby preukázať, že dodávateľom reklamných služieb na uvedené akcie nebola spoločnosť BCF, s.r.o. Táto skutočnosť ako záver sa správcovi dane ani rozsiahlym dokazovaním nepodarilo preukázať, pretože správca dane svoje zistenia nasmeroval na preukázanie toho, či na športových súťažných motorových vozidlách, ktoré boli predmetom reklamných služieb, bolo uvedené celé obchodné meno žalobkyne tak, ako je uvedené v obchodnom registri, teda MAREX s.r.o. Podľa názoru správneho súdu uvedené konštatovanie správcu dane však bolo v rozpore s tým, čo uviedol svedok Y. vo svojej výpovedi zo dňa 14.03.2017, ktorú samotný správca dane, ako aj žalovaný vyhodnotili ako výpoveď svedka, ktorá sa zaoberala iba tým, že popísal uvedený svedok priebeh príprav pretekov, uviedol, že logo daňového subjektu bolo umiestnené na vozidlách, na oblečení a na plagátoch pretekov a že vlastníckymi automobilov boli spoločnosť FC RACING a pán Č.U. REX TEAM. K dodávateľovi reklamnej služby a k výrobcovi reklamného loga sa podľa vyjadrenia žalovaného v napádanom rozhodnutí na str. 5 nijakým spôsobom nevyjadril svedok Y. a dodanie reklamnej služby

spoločnosti BCF, s.r.o. nijakým spôsobom nepotvrdil. Uvedená skutočnosť je však v rozpore so zápisnicou o ústnom pojednávaní zo dňa 14.03.2017, ktorá je súčasťou administratívneho spisu a z ktorej bezpochyby vyplýva, že svedok C. Y. dňa 14.03.2017 pred správcom dane v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100463349/2017 ako svedok na otázku splnomocneného zástupcu týkajúceho sa dohôd medzi daňovým subjektom a spoločnosťou BCF, s.r.o. o predmete reklamného plnenia na pretekoch RALLY TATRY 2014 a AUTO SHOW SLOVAKIA RING 2014 uviedol, na akých vozidlách bolo umiestnené logo daňového subjektu. To, že opísal priebeh príprav pretekov a uviedol, že logo žalobkyne bolo umiestnené na vozidlách, ako aj na oblečení a na plagátoch pretekov, tým len potvrdil, že reklamné služby zo strany spoločnosti BCF, s.r.o. v prospech žalobkyne vykonané boli. Zároveň potvrdil aj samotné dodanie reklamnej služby spoločnosťou BCF, s.r.o. a spôsob, akým bolo prezentované toto logo na jednotlivých motorových vozidlách, ktorých pretekov sa zúčastnil aj on ako vodič súťažného motorového vozidla. Samotné fotografie, ktoré sú takisto súčasťou administratívneho spisu potvrdzujú, že uverejnené vozidlá, na ktorých je zobrazené logo daňového subjektu, toto logo neobsahuje kompletný názov spoločnosti, podľa správnych orgánov tak chýba obchodná forma spoločnosti (s.r.o.), avšak čo sa týka reklamnej služby a samotných zmlúv o reklame výslovne nie je v uvedených reklamách dodatok, že reklamná služba bude iba vtedy preukazne potvrdená a dodaná spoločnosťou BCF, s.r.o., pokiaľ tam bude celé obchodné meno spoločnosti žalobkyne. Samotný zákon č. 147/2001 o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o reklame“), a to konkrétne ustanovenie § 2 ods. 1 písm. b) uvedené skutočnosti ani nevyžaduje, pretože reklama je prezentácia produktov v každej podobe, s cieľom uplatniť ich na trhu. Z predložených dôkazov, podľa názoru správneho súdu, vyplýva, že na obidvoch akciách a to aj AUTO SHOW SLOVAKIA RING 2014, aj RALLY TATRY 2014 boli prezentované produkty daňového subjektu, t. j. žalobkyne, na týchto podujatiach bola žalobkyňa prezentovaná ako reklamný partner, lebo na obidvoch automobiloch bolo uvedené jeho logo a predmetom reklamy bolo informovanie verejnosti alebo spotrebiteľov o existencii uvedeného daňového subjektu ako reklamného partnera. Čo sa týka skutočností, ktoré mali byť predmetom doplneného dokazovania v rámci vyrubovacieho konania správcom dane, boli tie skutočnosti, ktoré by boli bezpochyby odstránili nezrovnalosti v jednotlivých výpovediach tak konateľov spoločnosti BCF, s.r.o., ako aj konateľa spoločnosti žalobkyne a v neposlednej miere svedkov, ktorí boli v danom daňovom konaní vypočúvaní. K tomuto však nedošlo, pretože správca dane uvedené nezrovnalosti neodstránil.

7. Správny súd poukázal aj na rozhodnutie NS SR sp. zn. 3Sžf/66/2007 zo dňa 06.03.2008, v ktorom NS SR dôvodí tým, že právne významné je, či kauzou daňovej transakcie, t. j. bezprostredným hospodárskym cieľom, pre ktorý vznikla, bolo bez vlastného hospodárskeho prospechu daňového subjektu vynaložiť náklady na reklamu cudzieho tovaru, alebo docieľiť synergický efekt, ktorý sa u daňového subjektu prejaví sprostredkovane. Pri posudzovaní vecnej súvislosti vynaložených nákladov je rozhodujúci materiálny, nie formálny prístup v hodnotení jednotlivých transakcií. V tomto prípade správny súd mal za to, že spor predovšetkým spočíva v posúdení vecnej súvislosti vynaložených výdavkov na reklamu zo strany žalobkyne, teda reklamnú spoluúčasť a konkrétne to, či plnenia prijaté na vstupe súvisia s plneniami na výstupe, t. j. či poskytnutú službu žalobkyňa prijala na uskutočnenie vlastných zdaniteľných plnení. Podľa opakovane vysloveného právneho názoru správcu dane v protokole o daňovej kontrole v predmetnom konaní tieto náklady teda priamo nesúvisia výlučne s propagáciou dodávateľa, nakoľko sa jedná o spoluúčasť zaisťujúcu dodávateľom prítomnosť v obchodných reťazcoch a centrálné vedenom sortimente etc. V tomto prípade však správny súd mal za to, že v daných podujatiach, ktoré boli predmetom preukázania reklamy loga žalobkyne, konkrétne v automobilovom podujatí AUTO SHOW SLOVAKIA RING 2014 a v automobilovom podujatí RALLY TATRY 2014 spoločnosť BCF, s.r.o., zabezpečila reklamu loga spoločnosti žalobkyne v takom zmysle, v akom je to deklarované na faktúrach a v akom ponímaní uvedené skutočnosti deklaruje aj zákon v § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame, pričom reklama je prezentácia produktov v každej podobe s cieľom uplatniť ich na trhu. Z § 2 ods. 1 písm. b) zákona o reklame, vo všeobecnosti je reklamou publikovanie, podpora a komunikácia informácií, alebo názorov o produkte (tovar, služba, organizácia...) so zameraním na potencionálny trh. Podľa názoru správneho súdu preukazovaním zabezpečením bezprostredného hospodárskeho cieľa žalobkyňou na uvedených podujatiach sa správca dane dôkladne nezaoberal.

8. Čo sa týka umiestnenia loga žalobkyne na automobiloch, ktoré boli ako účastné na uvedených podujatiach RALLY TATRY 2014, ako aj ďalšie automobilové podujatie AUTO SHOW SLOVAKIA RING 2014 takéto podmienky sprostredkovania reklamy, podľa názoru správneho súdu, spĺňa. V zmysle uvedeného ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame aj správny súd konštatoval, že reklama je činnosť zameraná na ovplyvňovanie trhu, ovplyvňovanie dopytu po určitom produkte, vlastníctvo propagovaného produktu nie je v čase uskutočnenia reklamy rozhodujúce, pretože z propagácie produktu predajcom nepriamo v dôsledku synergického efektu profituje aj výrobca. Napriek tomu, že žalobkyňa sa nezaobrá konkrétne propagáciou a reklamou motorových vozidiel, zaoberá sa výrobou produktov, ktoré má vo svojom zameraní a je zrejmé, že jej podnikateľská činnosť je závislá na konečnom spotrebiteľovi. Zo žiadneho ustanovenia zákona nevyplýva zákaz pre žalobkyňu, ako výrobcu, spoločne s obchodnými reťazcami ovplyvniť trh, na ktorom pôsobia koneční spotrebiteľia a vytvoriť tak synergický efekt, ktorý sa u žalobkyňi prejaví iba nepriamo, dopytom obchodných reťazcov po určitom produkte, ktorý im žalobkyňa dodávala. Rovnako takúto činnosť nemožno hodnotiť ako vytváranie umelej ekonomickej konštrukcie bez hospodárskeho dôvodu. Daňovému subjektu teda musí byť umožnené preukázať materiálny ekonomický dôvod takto uskutočňovanej reklamy a jeho prínos pre jeho podnikanie.

9. V tejto súvislosti správny súd dospel k záveru, že žalobné námietky boli dôvodné, a preto rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, t. j. Daňového úradu Prešov, pobočka Vranov nad Topľou, zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu, že rozhodnutia daňových orgánov nevychádzali z náležite zisteného skutkového stavu veci pre rozhodnutie v tomto konaní, ako aj to, že rozhodnutie žalovaného a správcu dane sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť, nejasnosť a náležité nezdôvodnenie, pričom v administratívnom spise sa nachádzali listiny, ktoré de facto sú, podľa názoru správneho súdu, v priamom rozpore so závermi žalovaného v preskúvanom rozhodnutí v konečnom dôsledku s poukazom na rozpory vo výpovedi svedka C. Y. na č.l. 5 preskúvaného rozhodnutia žalovaného.

10. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že úspešnej žalobkyňi priznal nárok náhradu trov konania.

III.

Konanie na kasačnom súde

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Sťažovateľ preto navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

12. Sťažovateľ zastáva názor, že v odôvodnení napadnutého rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými skutkovými a právnymi otázkami majúcimi význam pre posúdenie rozporného zdaniteľného obchodu. Naďalej tvrdí, že podstatou žalovanej veci je skutočnosť, že šetrením správcu dane sa reálne potvrdilo, že logo žalobkyne nevyrobila a nedodala spoločnosť BCF, s.r.o., ani jej subdodávateľ, spoločnosť JAKO, s.r.o., a preto žalobkyňi nemohol vzniknúť nárok na odpočet dane ani z jednej faktúry od BCF, s.r.o. To, že správcovi dane boli predložené reklamné plagáty, na ktorých boli automobily s neúplným reklamným logom žalobkyne, nedokazuje, že túto službu poskytla spoločnosť BCF, s.r.o.

13. Žalobkyňa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhla kasačnému súdu, aby kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

IV.

Právny názor kasačného súdu

14. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24. novembra 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

15. 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.

16. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

17. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. 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.

18. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. 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.

19. Po preskúmaní napadnutého rozhodnutia krajského súdu musí kasačný súd konštatovať, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil a odchyľil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

20. 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.

21. 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 vecí 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.

22. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. 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, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, 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.

23. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2 Sžf/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 odôvodnene 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.“ Ďalej kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

24. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správny orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje 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 konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku 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. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ daňový subjekt tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

25. Žalobkyňa ani jej dodávateľ nepredložili relevantné dôkazy o tom, že spoločnosť BCF, s.r.o. reklamné služby uvedené vo faktúrach č. 2014037 a č. 2014038 dodala. Nebolo preukázané, akým spôsobom bola reklama zabezpečená zo strany dodávateľa a subdodávateľa. K daňovej kontrole neboli predložené podklady, ktoré mali v zmysle napadnutých zmlúv o reklame zabezpečiť žalobkyňa a spoločnosť BCF, s.r.o., a to napr. grafické návrhy, dôkazy o tom, akým spôsobom bola zabezpečená výroba objednávatelom schváleného nápisu, podklady pre vyhotovenie reklamy a pod.

26. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z. z. 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. 8Sžf/26/2014).

27. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

28. 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 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.

29. Kasačný súd dodáva, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach Najvyššieho súdu SR, napr. v rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011, podľa ktorého „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011, podľa ktorého „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

30. Kasačný súd k veci uvádza, že krajský súd sa vo svojom rozhodnutí nezaoberal skutočným dodaním reklamnej služby žalobkyňi spoločnosťou BCF, s.r.o., teda spoločnosťou, ktorá bola ako dodávateľ uvedená na faktúre alebo jej subdodávateľom spoločnosťou JAKO, s.r.o. Krajský súd sa vo svojom rozhodnutí nezaoberal ani splnením podmienok žalobkyne na vznik nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. Správca dane preveroval dodanie reklamných služieb aj v spoločnosti JAKO, s.r.o., avšak ani táto spoločnosť (subdodávateľ) so správcom dane nespocoľupracovala, resp. neumožnila mu preveriť dodanie služieb pre spoločnosť BCF, s.r.o. Správcovi dane sa vyhybal konateľ tejto spoločnosti ako aj jeho ekonómka, a to aj po skončení konateľovej práceneschopnosti. Správcovi dane nepredložili žiadne doklady. Kasačný súd k veci dodáva, že správca dane nespochybnil, že logo žalobkyne, aj keď neúplné, bolo na pretekárskych automobiloch umiestnené, avšak je spochybnené dodanie reklamnej služby spoločnosťou BCF, s.r.o.

31. Svoj záver o zrušení napadnutých rozhodnutí správnych orgánov krajský súd založil na odstránení rozporov vo výpovedi svedka Y., čo však podľa názoru kasačného súdu nemá žiaden vplyv na splnenie podmienok pre uplatnenie odpočtu dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a)

zákona č. 222/2004 Z.z. Svedok Y. nie je konateľom ani jednou zo spoločností, ktorá mala zabezpečiť, resp. dodať reklamné služby, teda jeho výpoveď nemôže dokázať, že reklamné služby poskytla spoločnosť BCF, s.r.o. alebo jej subdodávateľ. Svedok Y. iba šoféroval pretekársky automobil.

32. Kasačný súd sa nestotožnil ani so záverom krajského súdu, podľa ktorého spoločnosť BCF, s.r.o. zabezpečila reklamu loga žalobkyne v takom zmysle, ako je to deklarované na faktúrach a ako to deklaruje zákon o reklame. Na automobiloch bolo uvedené iba logo žalobkyne, a to neúplné, a to podľa názoru kasačného súdu neinformuje o produktoch, ktoré subjekt uvedený na logu poskytuje. Reklama spočívala iba v nalepení loga na súťažných automobiloch. Prezentácia výrobkov či služieb žalobkyne na pretekoch zistená nebola.

33. Kasačný súd s ohľadom na uvedené skutočnosti napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. Úlohou krajského súdu bude v ďalšom konaní vo veci opätovne rozhodnúť v naznačenom smere a svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť, pričom krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania v zmysle § 467 ods. 3 S.s.p. Právnym názorom kasačného súdu je krajský súd viazaný (§ 469 S.s.p.).

34. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.