

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/14/2016  
Identifikačné číslo spisu: 3016200099  
Dátum vydania rozhodnutia: 05.12.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3016200099.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: MBT, a.s., so sídlom Dvory 581, Púchov, IČO: 31 593 089, zastúpeného advokátskou kanceláriou Barušo Law, s.r.o., so sídlom Kolárska 8, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21306660/2015 zo dňa 26. novembra 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/5/2016-43 zo dňa 28. septembra 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/5/2016-43 zo dňa 28. septembra 2016 z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) žalobu zamietol a o trovách konania rozhodol tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal podľa § 167 ods. 1 SSP. Žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“), ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil rozdiel na DPH v sume 4.000,- € za zdaňovacie obdobie august 2012 znížením nadmerného odpočtu zo sumy 48.839,85 € na sumu 44.839,85 €, keď správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH v celkovej výške 4.000,- € za faktúru č. 1208026 a č. 1208028 od spoločnosti WILLISTON, s.r.o. za dodanie reklamných služieb v zmysel zmlúv o reklame zo dňa 03.08.2012 v celkovej cene 20.000,- € bez DPH na podujatiach Rajd Rzeszowski I dňa 10.08.2012 a Rajd Rzeszowski II dňa 11.08.2012.

1.2 Krajský súd uviedol, že medzi účastníkmi konania zostala spornou len tá skutočnosť, či fakturovaný dodávateľ, spoločnosť WILLISTON, s.r.o. bola aj skutočným dodávateľom reklamných plení podľa

predložených faktúr.

1.3 Poukázal, že vykonaným dokazovaním bolo zistené, že žalobca si na zmluvnom základe objednal u spoločnosti WILLISTON, s.r.o. reklamu svojho obchodného mena formou reklamného loga umiestňovaného na zadnej kapote vozidla Škoda Fabia S 2000 na automobilovom podujatí zaradenom do seriálu Majstrovstiev pre rok 2012. Nosičom reklamy bolo vyššie uvedené vozidlo vo vlastníctve spoločnosti WILLISTON, s.r.o., ktorá vozidlo na celú sezónu Majstrovstiev Slovenska prenajímala spoločnosti STYLLEX, s.r.o. spoločne so záväzkom poskytovať materiálno-technický servis a údržbu vozidla počas podujatí zaradených do seriálu Majstrovstiev SR pre rok 2012. Súčasťou zmluvného dojednania bolo právo spoločnosti WILLISTON, s.r.o. využívať 40% plochy vozidla Škoda Fabia S 2000 na umiestňovanie reklamy pre svojich obchodných partnerov.

1.4 Ako vyplynulo z vykonaných dôkazných prostriedkov, spoločnosť WILLISTON, s.r.o. (vrátane spoločnosti Styllex motorsport, s.r.o.) v roku 2012 reálne disponovala s reklamným priestorom, ktorý bola oprávnená poskytnúť na reklamnú propagáciu žalobcu počas motoristických športových podujatí v súlade so zmluvami o reklame. O skutočnosti, že reklamné logo s obchodným menom žalobcu bolo na podujatí Rajd Rzeszowski I a Rajd Rzeszowski II umiestnené na zadnej kapote vozidla Škoda Fabia S 2000 nebolo žiadnych pochyb, o čom sa na voľne prístupných internetových stránkach presvedčil aj správny súd.

1.5 Samotný fakt umiestnenia obchodného mena žalobcu na reklamnom nosiči však samo osebe neznamená, že sa tak stalo pričinením spoločnosti WILLISTON, s.r.o. V súlade so zmluvami o reklame bolo povinnosťou dodávateľskej spoločnosti WILLISTON, s.r.o. navrhnúť, zabezpečiť výrobu a umiestniť reklamný text schválený žalobcom ako objednávateľom. Podľa výpovede bývalého konateľa spoločnosti WILLISTON, s.r.o., svedka O. H., obchodná komunikácia so žalobcom prebiehala buď osobne alebo cestou mailu a po každom športovom podujatí bolo poskytnutie reklamy žalobcovi zdokladované. Prípravu, výrobu a nalepenie reklamného textu zabezpečoval sám, nakoľko spoločnosť nemala zamestnancov, alebo cez subdodávateľov. Aj napriek svojim tvrdeniam nebol ale svedok schopný identifikovať jediného svojho dodávateľa. V rozpore so zmluvnými dojednaniaми samotný žalobca nepredložil žiaden dôkaz svedčiaci o obchodnej komunikácii so spoločnosťou WILLISTON, s.r.o. napr. formou mailov, ktoré by preukazovali poskytnutie súčinnosti pri výrobe reklamného textu. Z administratívneho spisu nevyplýval jediný dôkaz, ktorý by materiálne preukazoval poskytnutie reklamy žalobcovi spoločnosťou WILLISTON, s.r.o. aj napriek tvrdeniu svedka O. H., že po každom športovom podujatí reklamné plnenie žalobcovi zdokladoval. Žalobca v tomto smere nepredložil správcovi dane žiaden dôkaz o reálnosti plnenia či už v štádiu jeho prípravy alebo realizácie, ktoré len formálne deklaroval spornými faktúrami a zmluvami o reklame. Z uvedeného je tak zrejmé, že ani jeden z účastníkov obchodnoprávneho vzťahu nepreukázal existenciu materiálnej stránky poskytnutého plnenia, teda, že plnenie zo strany spoločnosti WILLISTON, s.r.o. bolo skutočne poskytnuté. Za dôkaz o zdaniteľnom obchode nemožno považovať ani výpoveď svedka L. O. G., konateľa spoločnosti Styllex motorsport, s.r.o., ktorý nevedel potvrdiť, či dodávateľská spoločnosť využila reklamný priestor v prospech žalobcu.

1.6 Pochybnosti správcu dane preto majú oporu vo vykonanom dokazovaní, ktorým nebola jednoznačne preukázaná skutočnosť, že v rozhodnom zdaňovacom období bola spoločnosť WILLISTON, s.r.o. reálnym dodávateľom reklamných služieb žalobcovi.

1.7 Na základe uvedených skutkových záverov mal správny súd za to, že sporné faktúry so zmluvami o reklame nepredstavujú dostatočný dôkazný podklad na fakturáciu DPH v nich uvedenej s následným právom žalobcu na jej odpočet na vstupe, pretože odpočet DPH možno uplatniť len vo vzťahu ku skutočne dodaným plneniam. Z dôvodu, že žalobca nepreukázal bez akýchkoľvek pochybností skutočné dodanie reklamných služieb spoločnosťou WILLISTON, s.r.o., nemohla jej z titulu skutočného zdaniteľného plnenia vzniknúť daňová povinnosť (ale len formálne z dôvodu uvedenia na faktúre), ktorá by následne zakladala nárok žalobcu na odpočet DPH uvedenej na sporných faktúrach od spoločnosti WILLISTON, s.r.o. ako dodávateľa služieb.

1.8 Správny súd ďalej uviedol, že pokiaľ ide o námietky žalobcu týkajúce sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, je potrebné si uvedomiť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH sú stanovené kumulatívne a objektívne, t.j. na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a za dobromyseľnosti daňového subjektu (žalobcu). Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby daňový subjekt, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

1.9 Samotná faktúra a zmluvy o reklame a prípadné doklady o ich úhrade sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na odpočet DPH.

1.10 Preto bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnil deklarovaný zdaniteľný obchod, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane.

1.11 Správny súd mal za to, že pochybnosti správcu dane a žalovaného sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach, vrátane jeho dodávateľov, majúci na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne.

1.12 Správny súd zhrnul, že v súdenom prípade dôkazné bremeno bolo na žalobcovi, ktorý si nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr uplatnil, a preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami a v súlade so skutočnosťou. Správca dane následne verifikoval skutočnosti a doklady predložené žalobcom, od ktorého bolo možné spravodlivo požadovať preukazovanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, lebo boli v jeho právnej sfére vplyvu, a na ktoré sa viaže jeho dôkazné bremeno.

1.13 S poukazom na uvedené preto správny súd vyhodnotil námietky žalobcu za nedôvodné. Bol to práve správca dane, ktorý v súlade s § 46 ods. 5 a 24 ods. 2 daňového predpisu vlastným aktívnym preverovaním a dokazovaním spochybnil dodanie reklamných služieb fakturovaným dodávateľom, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý preukázané pochybnosti o skutočnom dodaní služieb spoločnosťou WILLISTON, s.r.o. nevyvrátil. Okrem iného argumentácia žalobcu založená na citovaní judikátov bez preukázania skutkovej zhody alebo podobnosti s prejednávaným prípadom je neprípustná, a to o to viac, ak deklarovaný dodávateľ spoločnosť WILLISTON, s.r.o. nie je neexistujúci subjekt. Pokiaľ ide o namietanú „nevhodnú“ formuláciu použitú žalovaným o povinnosti žalobcu zabezpečovať dôkazy nad rámec svojich bežných obchodných potrieb, v tomto bode správny súd zdôraznil, že sa nejedná o povinnosť nad rámec bežných obchodných potrieb, nakoľko bolo základnou povinnosťou žalobcu ako jedného z účastníkov obchodnoprávneho vzťahu, aby preukázal splnenie si svojich povinností vyplývajúcich z uzatvorených zmlúv o reklame ako súčasť jeho dôkazného bremena. Súd nezistil ani iné namietané porušenia práv žalobcu zo strany žalovaného spočívajúce v nevyporiadaní sa so všetkými odvolacími námietkami žalobcu, ktorý presne nešpecifikoval v čom konkrétne bolo pochybenie žalovaného, ktorého povinnosťou podľa názoru správneho súdu bolo zaoberať sa len podstatnými námietkami a dať odpovede len na tie otázky, ktoré mali podstatný význam vo vzťahu ku skutkovým a právnym okolnostiam prípadu.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín a vec vráti príslušnému orgánu verejnej správy - žalovanému na ďalšie konanie a aby zaviazal žalovaného nahradiť žalobcovi trovy kasačného konania i konania o správnej žalobe.

2.2 V dôvodoch kasačnej sťažnosti uviedol, že Krajský súd v Trenčíne rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP). Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010, „Ak daňový subjekt preukáže existenciu materiálneho plnenia a disponuje faktúrou a prílohami s explicitným opisom jednotlivých položiek, druhu a ceny dodaných tovarov a služieb a určitého dodávateľa, vyčerpalo vlastné dôkazné bremeno. Pokiaľ chce správca dane preukázať opak, dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu musí znášať správca dane.“. Ďalej poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ zo dňa 22.10.2015, ktorý sa zaoberal zamietnutím práva na odpočítanie DPH v prípade, ak dodanie tovaru uskutočnil subjekt považovaný za neexistujúci, a to rozsudok vo veci C-277/14 GST-PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek proti Dyrektor Izby Skarbowej w Lodzi, podľa žalobcu jednoznačne vyplýva, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR a následne aj rozsudok sú vydané na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, o právnych záveroch, ktorého sú dôvodné pochybnosti, lebo je vydané v rozpore so skutkovými zisteniami, založené na nepreukázanej domnienke správcu dane.

2.3 Je názoru, že súdna prax konštantne poukazuje na skutočnosť, že v daňovom konaní je odberateľ povinný preukázať reálne zdaniteľné plnenie. Faktúra, aj keď bezchybná, je len formálnym dôkazom, ktorý sám o sebe nie je dostatočným dôkazom na preukázanie zdaniteľného plnenia. Preto je odberateľ v daňovom konaní povinný preukázať materiálny predpoklad odpočtu dane, ktorým je samotné zdaniteľné plnenie.

2.4 Žalobca uviedol, že správcovi dane predložil všetky dostupné doklady týkajúce sa formálnej stránky dodaných reklamných služieb a to konkrétne: faktúru za prijaté služby a zmluvu o reklame uzatvorenú s dodávateľom (spoločnosťou WILLISTON, s.r.o.). Je názoru, že preukázal všetky dostupné podklady týkajúce sa materiálnej stránky dodania služby - reklamy znázornenej na zadnej kapote vozidla Škoda Fabia S 2000, konkrétne fotografickú a video dokumentáciu všetkých dotknutých automobilových pretekov, preukazujúcu dodanie plnenia, vrátane odkazov (link) na verejne prístupné internetové rozhrania, ktoré či už spravodajsky alebo dokumentárnym spôsobom zachytili relevantné automobilové preteky. Uvádza, že aj krajský súd na strane 5 rozsudku konštatoval, že „Ako vyplynulo z vykonaných dôkazov, spoločnosť WILLISTON, s.r.o. (vrátane spol. Styllex motorsport, s.r.o.) v roku 2012 reálne disponovala s reklamným priestorom, ktorý bola oprávnená poskytnúť na reklamnú propagáciu žalobcu počas motoristických športových podujatí v súlade so zmluvami o reklame. O skutočnosti, že reklamné logo s obchodným menom žalobcu bolo na podujatí Rajd Rzeszowski II umiestnené na zadnej kapote vozidla Škoda Fabia S 2000, nebolo žiadnych pochyb, o čom sa na voľne prístupných internetových stránkach presvedčil aj správny súd“.

2.5 Uvedenú skutočnosť potvrdzuje aj svedecká výpoveď p. O. H., bývalého konateľa spoločnosti WILLISTON, s.r.o., ktorý potvrdil, že reklamné logo žalobcu na vozidle Škoda Fabia S 2000 vo vlastníctve spoločnosti WILLISTON, s.r.o. zhotovil, umiestnil a disponoval 40% reklamnej plochy na danom vozidle na ktorú mohol umiestňovať reklamné logá svojich partnerov (60% reklamnej plochy potom poskytoval nájomcovi vozidla - spoločnosti Styllex motorsport, s.r.o., ktorý na vozidle reálne so svojim jazdom absolvoval všetky zazmluvnené automobilové preteky). Má za to, že na zadnej kapote vozidla Škoda Fabia S 2000 bolo umiestnené reklamné logo žalobcu v zmysle uzavretej zmluvy o reklame, čiže je nespochybniteľné, že logo bolo dodávateľom reklamy zhotovené a pripevnené na uvedené vozidlo (pričom je irelevantné, či si dané logo žalobcu vyrobil sám dodávateľ reklamy, alebo iný jeho subdodávateľ), dané vozidlo Škoda Fabia S 2000 sa reálne zúčastňovalo na všetkých dotknutých

pretekoch v roku 2002 a dodávateľ reklamy po každých pretekoch jednu zložku záznamov preukazujúcich poskytnutie reklamy odovzdal žalobcovi v zmysle uzavretej zmluvy o reklame a žalobca tieto dokumenty riadne predložil žalovanému. Má za to, že vyčerpал všetky objektívne možné prostriedky, ktorými možno preukázať z hľadiska materiálnej stránky reklamu takéhoto druhu a všetky tieto doklady predložil žalovanému.

2.6 Poukázal, že aj správny súd dokazovaním ustálil, „že o skutočnosti, že reklamné logo s obchodným logom bolo na podujatí Rajd Rzeszowski I a to isté II umiestnené na zadnej kapote vozidla Škoda Fabia S 2000, nebolo žiadnych pochyb, o čom sa na voľne prístupných internetových stránkach presvedčil aj správny súd" a že potom je absolútne irelevantné a doslova účelovo spochybňované, kto logo žalobcu vyrobil a akou formou súčinnosti k tomu prispel sám žalobca. Je názoru, že dokazovaním jednoznačne bolo preukázané, že logo žalobcu vyrobené bolo, bolo umiestnené na predmetnom vozidle, ktoré sa zúčastnilo na zmluvne dohodnutých pretekoch a že logo mohol v zmysle podmienok uzavretej zmluvy o reklame vyrobiť a umiestniť sám dodávateľ reklamy - WILLISTON, s.r.o., pričom je zrejmé, že mu k tomuto žalobca poskytol potrebnú súčinnosť. Za irelevantné považuje aj to, či si svedok L. O. G. pamätal práve logo žalobcu na predmetnom vozidle, keďže logo žalobcu bolo umiestnené v časti 40% reklamnej plochy vozidla (samozrejme nie ako jediná reklama), ktorou disponoval výlučne dodávateľ reklamy a vlastník vozidla - WILLISTON, s.r.o. a ktorej obsah L. O. G., ako konateľ nájomcu vozidla nijako nemohol ovplyvniť, kontrolovať a nemal naň najmenší dosah, keďže L. O. G. si zodpovedal výlučne za zvyšných 60% reklamnej plochy vozidla, kde si umiestňoval logá svojich partnerov.

2.7 Žalobca je názoru, že v jeho prejednávanej veci bola existencia materiálneho plnenia bez pochybností a riadne preukázaná všetkými objektívne dostupnými podkladmi (tieto si dokonca na sieti internet verifikoval sám správny súd). Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 10.05.2012 sp. zn. 3Sžf/23/2011, v ktorom súd konštatoval, že v tomto konaní neúspešný daňový subjekt si mohol zadovážiť záznamy o vysielanej reklame, čím by zdaniteľné plnenie preukázal. Daňový subjekt však takéto záznamy nemal, preto dôkazné bremeno neunesol. „Nepostačuje iba predloženie účtovných dokladov a zmlúv, ale je potrebné preukázať aj skutočné zrealizovanie dodávky tovaru (služby) tak, ako je to uvedené vo faktúre. Žalobca len formálne deklaroval, že k dodaniu služby došlo, ale nepreukázal svoje tvrdenia a ani nevyvrátil pochybnosti správcu dane o dodaní služby. Daňový doklad sám o sebe ešte nie je dôkazom, že k určitému plneniu došlo". Žalobca poukazuje, že v prejednávanej veci sa však jedná o presne opačný prípad, žalobca poskytol žalovanému všetky doklady potrebné k preukázaniu poskytnutia reklamy takéhoto druhu, či už po stránke formálnej, ale i po stránke materiálnej.

2.8 Je názoru, že krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, čo bolo jedným z dôvodov, prečo krajský súd v rozsudku rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, najmä na základe nesprávnej aplikácie príslušných aj vyššie citovaných ustanovení daňového poriadku a zákona o DPH. Poukázal na Rozsudok Súdneho dvora EÚ zo dňa 22. 10.2015: „Podľa už ustálenej judikatúry je právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, ktoré je upravené v článkoch 17 a nasledujúcich šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dani z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2002/38/ES zo 7. mája 2002 (Ú. v. ES L 128, s. 41; Mim. vyd. 09/001, s. 358, ďalej len „šiesta smernica"), základnou zásadou spoločného systému DPH, ktorá v zásade nemôže byť obmedzená a uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri v tomto zmysle rozsudky Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:773, body 37 a 38, ako aj citovanú judikatúru; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 25 a 26, ako aj Petroma Transports a i., C-271/12, EU:C:2013:297, bod 22). Ďalej poukázal na rozsudky Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, bod 24, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 25, ako aj uznesenia Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, bod 27, a Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 25, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26, a Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29, ako aj uznesenie Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27.

Čo sa týka formálnych podmienok práva na odpočet, článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vystavenú v súlade s článkom 22 ods. 3 tejto

smernice. Podľa tohto článku 22 ods. 3 písm. b) musí faktúra jasne uvádzať identifikačné číslo DPH, pod ktorým zdaniteľná osoba dodala tovary alebo služby, jej úplné meno a adresu, ako aj množstvo a vlastnosti dodaného tovaru.

Podľa článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice zdaniteľná osoba predstavuje osobu, ktorá nezávisle vykonáva hospodársku činnosť výrobcu, obchodníka alebo osoby poskytujúcej služby, a to bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Z toho vyplýva, že pojem „zdaniteľná osoba“ je vymedzený široko a vychádza zo skutkových okolností (pozri rozsudok Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 30).

Rovnako prípadná nemožnosť nadviazať v rámci správnych konaní kontakt so spoločnosťou Finnet (t.j. dodávateľom) alebo osobou zapísanou v obchodnom registri ako jej riaditeľ neumožňuje automaticky dospieť k záveru o neexistencii hospodárskej činnosti v čase dodaní sporných vo veci samej, keďže tieto pokusy o kontakt sa uskutočnili v období predchádzajúcim týmto dodaniam alebo nasledujúcim po nich. Okrem toho z článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice nevyplýva, že postavenie zdaniteľnej osoby závisí od akéhokoľvek povolenia alebo oprávnenia udeleného orgánom na výkon hospodárskej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 30).

3.

3.1 Podaním zo dňa 23.11.2016 žalovaný podal stanovisko ku kasačnej sťažnosti žalobcu v ktorom uviedol, že naďalej v plnom rozsahu trvá na skutočnostiach a záveroch uvedených ako v žalobou napadnutom rozhodnutí, tak aj vo svojom stanovisku k žalobe, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 201306660/2015 zo dňa 26.11.2015, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane sú vydané v súlade s platnými právnymi predpismi. Navrhuje, aby Najvyšší súd SR, ako súd kasačný, kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ďalej len SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnené minimálne 5 dní vopred a na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <. (§ 137 ods. 2, 3 a SSP).

4.2 Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, 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.

4.3 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že v zdaňovacom období august 2012 si žalobca odpočítal DPH v celkovej výške 4.000,- € z faktúr č. 1208026 a č. 1208028 od spoločnosti WILLISTON, s.r.o. vystavených na základe zmlúv o reklame zo dňa 03.08.2012 za dodanie reklamných služieb v celkovej cene 20.000,- € bez DPH na podujatiach Rajd Rzeszowski I dňa 10.08.2012 a Rajd Rzeszowski II dňa 11.08.2012. Pri prvej faktúre daňová povinnosť vznikla dňa 10.08.2012 a faktúra bola splatná dňa 24.08.2012. Podľa druhej faktúry daňová povinnosť vznikla dňa 11.08.2012 a jej splatnosť nastala dňa 25.08.2012.

4.4 Právnym dôvodom vystavenia faktúr boli vyššie spomínané dve zmluvy o reklame uzatvorené dňa 03.08.2012 medzi žalobcom a spoločnosťou WILLISTON, s.r.o., ktorá sa v oboch prípadoch zaviazala umiestniť reklamný text (logo s obchodným menom žalobcu) na vozidle Škoda Fabia S 2000 na zadnej kapote vo veľkosti 1.500 cm<sup>2</sup> na podujatiach Rajd Rzeszowski I a Rajd Rzeszowski II organizovaných v dňoch 10. - 11. augusta 2012. Podľa čl. III zmlúv bolo povinnosťou dodávateľa (zhotoviteľa) graficky navrhnúť, vyrobiť a umiestniť reklamný text schválený žalobcom, ktorý mal dodať podklady na

vyhotovenie reklamného textu. V súlade s čl. V zmlúv bola medzi zmluvnými stranami dojednaná celková cena 20.000,- € (10.000,- € a 10.000,- € bez DPH) s tým, že spoločnosť WILLISTON, s.r.o. bola povinná do 14 dní po uskutočnení reklamného podujatia doručiť žalobcovi fotodokumentáciu o zrealizovanej reklame.

4.5 Z odpovede na dožiadanie zo dňa 09.06.2014 bolo zistené, že spoločnosť WILLISTON, s.r.o. s dožiadaným správcom dane nespolupracuje, rovnako aj konateľ spoločnosti, ktorý sa nedostavil na výsluch realizovaný cestou medzinárodnej výmeny informácií (ďalej „MVI“).

4.6 V čestnom prehlásení bývalý konateľ spoločnosti WILLISTON, s.r.o. O. H. potvrdil zdaniteľné obchody z roku 2012 zrealizované na základe zmlúv o reklame.

4.7 Na žiadosť správcu dane o MVI bol bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti, svedok O. H., k veci vypočutý. Vo svedeckej výpovedi uviedol, že spoločnosť WILLISTON, s.r.o. nemala zamestnancov. Predmet podnikania vykonával sám alebo cez obchodných partnerov, ktorých ale nedokázal uviesť. So žalobcom komunikoval buď osobne alebo mailom. Potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov podľa zmlúv o reklame, ktorých predmetom bolo umiestnenie a propagovanie loga žalobcu na súťažnom vozidle na súťažných akciách na majstrovstvách Slovenska. Firemné logo získal od žalobcu prostredníctvom mailu a dával ho vyrobiť buď v mieste prípravy vozidla alebo v mieste pôsobenia spoločnosti WILLISTON, s.r.o., resp. v mieste, kde prebiehala akcia. Lepenie reklamného loga realizoval sám alebo firma, ktorá ho vyrobila, na prenajatú zadnú plochu vozidla a až potom, čo na vozidlo umiestnila svoje reklamné nápisy spoločnosť STYLLEX SK, s.r.o., ktorá mala vozidlo v nájme. Jednalo sa o vozidlo Škoda Fabia S 2000 vo vlastníctve spoločnosti WILLISTON, s.r.o., ktorá vozidlo na celú sezónu Majstrovstiev Slovenska prenajímala spoločnosti STYLLEX, s.r.o. Vozidlo pripravoval na súťaže tím zo Zlínska, ktorý poskytnuté služby fakturoval spoločnosti WILLISTON, s.r.o. Po súťaži sa vždy jedna zložka záznamov preukazujúcich poskytnutie reklamy odovzdala žalobcovi.

4.8 Konateľ spoločnosti Styllex motorsport, s.r.o., svedok L. O. G., vypovedal, že dňa 25.01.2012 uzatvorili so spoločnosťou WILLISTON, s.r.o. zmluvu o dielo č. 02/2012, na základe ktorej im spoločnosť WILLISTON, s.r.o. poskytovala materiálny a technický servis vozidla Škoda Fabia S 2000 pri reklamných podujatiach zaradených do seriálu Majstrovstiev SR pre rok 2012. Vozidlo si prenajímali tiež od spoločnosti WILLISTON, s.r.o. Podľa uvedenej zmluvy bola spoločnosť WILLISTON, s.r.o. oprávnená umiestňovať na vozidlo reklamné nápisy svojich partnerov na 40 % reklamnej plochy vozidla. Nevedel ale uviesť, či spoločnosť WILLISTON, s.r.o. túto možnosť využila.

4.9 Zo zmluvy č. 02/2012 zo dňa 25.01.2012 bolo zistené, že spoločnosť WILLISTON, s.r.o. sa zaviazala poskytovať spoločnosti Styllex motorsport, s.r.o. materiálny a technický servis, údržbu a opravu nosiča reklamy - vozidla Škoda Fabia S 2000 pri reklamných podujatiach zaradených do seriálu Majstrovstiev SR pre rok 2012, ktoré sú bližšie špecifikované v zmluve. V čl. IV bolo osobitne dojednané, že spoločnosť Styllex motorsport, s.r.o. ako objednávateľ umiestni na nosiči reklamy reklamné nápisy svojich reklamných partnerov a že spoločnosť WILLISTON, s.r.o. má tiež právo umiestňovať svoje reklamné nápisy na 40 % úžitkovej plochy vozidla.

4.10 Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

4.11 Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné 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 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

4.12 Podľa § 9 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8.

4.13 Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

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

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

4.17 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 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, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje s v celom rozsahu.

4.18 Podľa názoru najvyššieho súdu, žalobca neuniesol v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť s jeho opakovanými námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dôkazné bremeno spočíva aj na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Bol to správca dane, ktorý vlastným aktívnym preverovaním a dokazovaním spochybnil dodanie reklamných služieb fakturovaným dodávateľom, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý preukázané pochybnosti o skutočnom dodaní služieb spoločnosťou WILLISTON, s.r.o. nevyvrátil. Bývalý konateľ žalobcovho dodávateľa (O. H.) vo svojej svedeckej výpovedi síce potvrdil spoluprácu so žalobcom a reálne dodanie reklamných služieb v zmysle uzatvorených zmlúv a vystavených faktúr (č. 1208026, č. 1201028), zaúčtovanie predmetných faktúr a odvedenie DPH z nich, avšak svoje tvrdenia nevedel žiadnym spôsobom preukázať z dôvodu, že už nemá dosah na príslušnú dokumentáciu. Vo svojej svedeckej výpovedi na jednej strane uviedol, že nemal žiadnych zamestnancov a všetky činnosti vykonával sám alebo ich zadával svojim obchodným partnerom, na druhej strane nevedel uviesť žiadnych konkrétnych obchodných partnerov, ktorí mali činnosti súvisiace s dodaním fakturovaných reklamných služieb pre žalobcu vykonať. Predmetom zmluvného vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou WILLISTON, s.r.o. bolo umiestnenie reklamy platiteľa na závodnom vozidle (čl. II. bod 1 Zmluvy o reklame), avšak následne podľa čl. III. bod 1. písm. a/ a b/ predmetnej zmluvy sa zhotoviteľ (WILLISTON, s.r.o.) zaväzuje aj graficky navrhnuť a otestovať vizuálnu formu reklamného textu a zabezpečiť výrobu objednávatelom (žalobcom) schváleného reklamného textu. O. H. vo svojej svedeckej výpovedi uviedol, že nechal vyrobiť reklamné logá buď v mieste prebiehajúcej akcie alebo v mieste prípravy vozidla alebo v mieste pôsobenia spoločnosti WILLISTON, s.r.o., avšak neuviedol konkrétnych výrobcov, ani konkrétne miesta v nadväznosti na fakturáciu služieb pri jednotlivých podujatiach. Dodávateľ žalobcu teda nevedel identifikovať svojich dodávateľov (subdodávateľov žalobcu), nemal žiadnych zamestnancov a jeho účtovníctvo nie je k dispozícii a v rámci správcu dane vykonaného dokazovania nebolo preukázané kým a kde konkrétne boli vyrábané reklamné logá žalobcu a následne umiestňované na závodný automobil. Za danej situácie dôkazné bremeno preukázania zdaniteľných plnení zaťažuje žalobcu. V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.

4.19 Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, aby zabezpečil preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ - § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ.

4.20 Najvyšší súd si nemohol osvojiť argumentáciu žalobcu, že predložil všetky dokumenty, ktoré sú v rámci obchodnej praxe a obchodného styku bežné a postačujúce na preukázanie takéhoto obchodného vzťahu a žiadne osobitné požiadavky na dôkazy vyslovene neuvádzajú ani daňové predpisy. Ako už bolo vyššie uvedené, na uplatnenie odpočtu DPH, nepostačuje iba predloženie faktúr a preukázanie ich úhrad, ale zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužívateľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil a predovšetkým musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. V danom prípade však k takémuto preukázaniu bez akýchkoľvek pochybností nedošlo. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH), primárne je nevyhnutné uviesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených 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 odôvodnenie a za zákonom stanovených podmienok.

4.21 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. Je potrebné poznamenať, že Najvyšší súd SR už opakovanne judikoval, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, zákon to neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa.

4.22 Na základe vyššie uvedených skutočností kasačný súd má za to, že žalobca nepreukázal skutočné dodanie reklamných služieb dodávateľom uvedeným na daňovom doklade (faktúre) spoločnosťou WILLISTON, s.r.o. Daň uvedená na samotnom daňovom doklade (faktúra) sa tak stala splatnou iba z titulu uvedenia na daňovom doklade (§ 69 ods. 5 zákona o DPH) a takto splatná daň z hľadiska uplatnenia práva na odpočítanie dane u platiteľa nie je pri samotnom právnom úkone hmotno-právneho predpisu (zákona o DPH) použiteľná.

4.23 Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

5.

5.1 O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a/ SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.