

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/11/2018  
Identifikačné číslo spisu: 3016200100  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.02.2019  
Meno a priezvisko: Mgr. Viliam Pohančeník  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3016200100.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Viliama Pohančeníka a členiek senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci sťažovateľa: MBT, a. s., so sídlom Dvory 581, Púchov, IČO: 31 593 089, právne zastúpeného: advokátskou kanceláriou Barušo Law, s. r. o., Rusovská cesta 20, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21306552/2015 zo dňa 26.11.2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 20716339/2015 zo dňa 24.08.2015, rozhodnutia žalovaného č. 21306735/2015 zo dňa 26.11.2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 20716769/2015 zo dňa 24.08.2015 a rozhodnutia žalovaného č. 21306460/2015 zo dňa 26.11.2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 20716053/2015 zo dňa 24.08.2015, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/37/2016-41 zo dňa 02.08.2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietla.

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia vyššie špecifikovaných rozhodnutí žalovaného.

2. Z obsahu súdneho a administratívneho spisu mal krajský súd za to, že preskúmané rozhodnutia orgánov verejnej správy, vrátane ich postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu, sú v medziach žaloby v súlade so zákonom, nakoľko majú oporu vo vykonanom dokazovaní a v náležite zistenom skutkovom stave, ktorý bol správne právne posúdený.

3. Medzi účastníkmi konania zostala spornou len tá skutočnosť, či fakturovaný dodávateľ, spoločnosť WILLISTON, s. r. o., bola aj skutočným dodávateľom reklamných plnení podľa sporných faktúr.

4. Vykonaným dokazovaním bolo pritom 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 S2000 na troch automobilových podujatiach zaradených do seriálu Majstrovstiev SR pre rok 2012. Nosičom reklamy bolo vyššie uvedené vozidlo vo vlastníctve spoločnosti WILLISTON, s. r. o., ktoré poskytla do nájmu spoločnosti Styllex motorsport, 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 S2000 na umiestňovanie reklamy pre svojich obchodných partnerov.

5. Krajský súd uviedol, že 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 Rally Lubeník 2012, Rally Košice I 2012, Rally Košice II 2012 a Rally Trábeč 2012 umiestnené na zadnej kapote vozidla Škoda Fabia S2000 nebolo žiadnych pochyb, o čom sa na voľne prístupných internetových stránkach presvedčil aj správny súd.

6. Samotný fakt umiestnenia obchodného mena žalobcu na reklamnom nosiči však samo osebe podľa krajského súdu neznamena, že sa tak stalo pričinením spoločnosti WILLISTON, s. r. o. V súlade so zmluvami o reklame bolo povinnosťou dodávateľskej spoločnosti WILLISTON, s. r. o. navrhnuť, zabezpečiť výrobu a umiestniť reklamný text schválený žalobcom ako objednávateľom. Podľa výpovede bývalého konateľa spoločnosti WILLISTON, s. r. o., svedka P. S., obchodná komunikácia so žalobcom prebiehala buď osobne alebo cestou e-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 dojednaniami samotný žalobca nepredložil žiaden dôkaz svedčiaci o obchodnej komunikácii so spoločnosťou WILLISTON, s. r. o., napr. formou e-mailov, ktoré by preukazovali poskytnutie súčinnosti pri výrobe reklamného textu. Podľa názoru správneho súdu z administratívneho spisu nevyplýval jediný dôkaz, ktorý by materiálne preukazoval poskytnutie reklamy žalobcovi spoločnosťou WILLISTON, s. r. o. aj napriek tvrdeniu svedka P. S., 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 podľa názoru správneho súdu 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 G. P. O., konateľa spoločnosti Styllex motorsport, s. r. o., ktorý nevedel potvrdiť, či dodávateľská spoločnosť využila reklamný priestor v prospech žalobcu.

7. Pochybnosti správcu dane preto majú podľa názoru správneho súdu oporu vo vykonanom dokazovaní, ktorým nebola jednoznačne preukázaná skutočnosť, že v rozhodných zdaňovacích obdobiach máj, jún a september 2012 bola spoločnosť WILLISTON, s. r. o. reálnym dodávateľom reklamných služieb žalobcovi.

8. Na základe uvedených skutkových záverov mal preto 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.

9. Pokiaľ ide o námietky žalobcu týkajúce sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, je podľa krajského súdu potrebné si uvedomiť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH (ďalej aj „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“) sú stanovené kumulatívne a objektívne, t. j. na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. Ich nesplnenie 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.

10. 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.

11. Preto bolo podľa správneho súdu základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s 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 deklarováný zdaniteľný obchod, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil /vyvrátil/, inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane.

12. Krajský 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.

13. Správny súd konštatoval, 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.

14. Vzhľadom na záver správneho súdu, že napadnuté rozhodnutia a postup žalovaného a správcu dane sú v súlade so zákonom, správny súd podľa § 190 SSP žalobu zamietol. Nakoľko žalobca v konaní nebol úspešný, správny súd mu nepriznal náhradu trov konania.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

15. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčine podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 30.09.2016 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd zmenil rozsudok vydaný Krajským súdom v Trenčine dňa 02.08.2016 tak, že zruší príslušné napadnuté rozhodnutia žalovaného a vec vráti príslušnému orgánu verejnej správy -

žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne sa domáhal náhrady trov konania.

16. V dôvodoch kasačnej sťažnosti uviedol, že kasačnou sťažnosťou napáda rozsudok z dôvodov, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP,
- b) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP.

17. Sťažovateľ uviedol, že podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/10/2012 nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010 z 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 od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Pokiaľ chce správca dane preukázať opak, dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu musí znášať správca dane.

18. Podľa rozsudku Súdneho dvora EÚ C-277/14 zo dňa 22.10.2015 GST - PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, ktorý za zaoberal zamietnutím práva na odpočítanie DPH v prípade, ak dodanie tovaru uskutočnil subjekt považovaný za neexistujúci, podľa sťažovateľa jednoznačne vyplýva, že rozhodnutie žalovaného 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.

19. Podľa sťažovateľa 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 osebe 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. Dôkazné bremeno žalobcu ako daňového subjektu nie je absolútne.

20. Sťažovateľ predložil správcovi dane všetky dostupné doklady týkajúce sa formálnej stránky dodaných reklamných služieb, a to faktúru za prijaté reklamné služby a zmluvu o reklame uzatvorenú s dodávateľom, spoločnosťou WILLISTON, s. r. o.

21. V zmysle uvedeného mal sťažovateľ jednoznačne za to, že vyčerpal všetky objektívne možné prostriedky, ktorými možno preukázať z hľadiska materiálnej stránky reklamu takéhoto druhu a všetky tieto doklady predložil žalovanému.

22. Sťažovateľ tvrdil, že v jeho prejednávanej veci bola existencia materiálneho plnenia bez pochybností a riadne preukázaná všetkými objektívne dostupnými podkladmi, ktoré si dokonca na sieti internet verifikoval sám správny súd. V tejto súvislosti poukázal na opačný prípad ako je jeho prípad, a to konkrétne na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/23/2011 zo dňa 10.05.2012, v ktorom kasačný súd konštatoval, že daňový subjekt si mohol zadovážiť záznamy odvysielanej reklamy, čím by zdaniteľné plnenie preukázal.

23. Podľa sťažovateľa je zřejmé, 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 ustanovení daňového poriadku a zákona o DPH.

24. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, doručenom krajskému súdu dňa 28.11.2016, uviedol, že k bodom podanej kasačnej sťažnosti, týkajúcim sa rozhodovania a postupu Krajského súdu v Trenčíne sa vyjadrovať nebude, nakoľko nie je oprávnený vyjadrovať sa k postupu a rozhodovaniu krajského súdu.

25. V ostatnom aj naďalej zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutých rozhodnutiach, tak aj vo svojich stanoviskách k žalobám, tzn., že žalobami napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutia správcu dane sú vydané v súlade s platnými právnymi predpismi, a preto navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

26. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) (§ 438 ods. 2 SSP) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ust. § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 445 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

27. Najvyšší súd SR ako príslušný súd podľa ust. § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

28. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/37/2016-41 zo dňa 02.08.2016, ktorým tento podľa ust. § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutí žalovaného č. 21306552/2015, č. 21306735/2015, č. 21306460/2015, všetky zo dňa 26.11.2015, ktorými Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán potvrdilo rozhodnutia Daňového úradu v Trenčíne, ktorými Daňový úrad v Trenčíne, pobočka Považská Bystrica ako správca dane určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty.

29. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že sťažovateľ sa včas podanými samostatnými žalobami, pôvodne vedenými pod sp. zn. 11S/37/2016, 11S/38/2016 a 11S/39/2016, domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedených rozhodnutí žalovaného ako aj Daňového úradu Trenčín. Všetky napadnuté rozhodnutia boli prijaté po daňovej kontrole DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2012, ktorá bola ukončená vydaním spoločného protokolu z daňovej kontroly zo dňa 26.01.2015.

30. Rozhodnutím žalovaného č. 21306552/2015 zo dňa 26.11.2015 bolo podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“) potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. 20716339/2015 zo dňa 24.08.2015, ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku bol určený rozdiel v sume 2.000,- € na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2012 znížením nadmerného odpočtu zo sumy 43.234,39 € na sumu 41.234,39 €, keď správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH vo výške 2.000,- € z faktúry č. 1208017 od spoločnosti WILLISTON, s. r. o. za dodanie reklamných služieb v zmysle zmluvy o reklame zo dňa 12.06.2012 v cene 10.000,- € bez DPH na podujatí Rally Lubeník.

31. Rozhodnutím žalovaného č. 21306735/2015 zo dňa 26.11.2015 bolo podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 20716769/2015 zo dňa 24.08.2015, ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku bol určený rozdiel v sume 4.000,- € na DPH za zdaňovacie obdobie september 2012 znížením nadmerného odpočtu zo sumy 55.382,98 € na sumu 51.382,98 €, keď správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH v celkovej výške 4.000,- € z faktúr č. 1208033 a č. 1208038 od spoločnosti WILLISTON, s. r. o. za dodanie reklamných služieb v zmysle zmluvy o reklame zo dňa 04.09.2012 v celkovej cene 20.000,- € bez DPH na podujatiach Rally Košice I a Rally Košice II.

32. Rozhodnutím žalovaného č. 21306460/2015 zo dňa 26.11.2015 bolo podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 20716053/2015 zo dňa 24.08.2015,

ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku bol určený rozdiel v sume 2.000,- € na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012 znížením nadmerného odpočtu zo sumy 57.697,19 € na sumu 55.697,19 €, keď správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH vo výške 2.000,- € z faktúry č. 1208012 od spoločnosti WILLISTON, s. r. o. za dodanie reklamných služieb v zmysle zmluvy o reklame zo dňa 04.05.2012 v cene 10.000,- € bez DPH na podujatí Rally Trábeč.

33. Sťažovateľ v správnych žalobách jednotne vytýkal žalovanému nesprávne právne posúdenie veci a existenciu procesnej vady, ktorá mala vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Preskúmané rozhodnutia spočívajú len na pochybnostiach, ktoré vznikli z dôvodu preverovania účtovníctva dodávateľskej spoločnosti WILLISTON, s. r. o., na ktorú sťažovateľ nemá žiaden dosah a vplyv. Pochybenie preto videl v nesprávnom rozložení, resp. prenášaní dôkazného bremena na neho, keď jeho dôkazná povinnosť nemôže byť absolútna a predložil všetky dostupné dôkazy. Namietal, že žalovaný sa nevysporiadal so všetkými jeho odvolacími námietkami a že nesprávne aplikoval právne predpisy. Poukázal na výklad šiestej smernice, podľa ktorej dôvodom nepriznania práva na odpočet DPH nemôže byť fakt, že faktúru vystavil neexistujúci subjekt, a preto nemožno zistiť skutočného dodávateľa.

34. Krajský súd po zistení, že prejednávané prípady spolu objektívne a subjektívne súvisia, z dôvodu hospodárnosti konania všetky právne veci spojil na spoločné konanie.

35. Z administratívneho spisu predloženého žalovaným kasačný súd ďalej zistil, že sťažovateľ si v zdaňovacom období jún 2012 uplatnil právo na odpočet DPH vo výške 2.000,- € z faktúry č. 1208017 zo dňa 30.06.2012 od spoločnosti WILLISTON, s. r. o. za dodanie reklamných služieb podľa zmluvy o reklame zo dňa 12.06.2012 v cene 10.000,- € bez DPH na podujatí Rally Lubeník. Podľa faktúry daňová povinnosť vznikla 30.06.2012 a jej splatnosť nastala 14.07.2012.

36. Faktúra č. 1208017 bola vystavená na základe zmluvy o reklame uzatvorenej dňa 12.06.2012 medzi sťažovateľom a spoločnosťou WILLISTON, s. r. o., ktorá sa zaviazala umiestniť reklamný text /logo s obchodným menom sťažovateľa/ na vozidle Škoda Fabia S2000 na zadnej kapote vo veľkosti 1500 cm<sup>2</sup> na Rally Lubeník organizovanej v dňoch 29. - 30. júna 2012. Podľa čl. III zmluvy bolo povinnosťou dodávateľa /zhotoviteľa/ graficky navrhnuť, vyrobiť a umiestniť reklamný text schválený sťažovateľom, ktorý mal dodať podklady na vyhotovenie reklamného textu. V súlade s čl. V zmluvy bola medzi zmluvnými stranami dojednaná cena 10.000,- € bez DPH s tým, že spoločnosť WILLINSTON, s. r. o. bola povinná do 14 dní po uskutočnení reklamného podujatia doručiť sťažovateľovi fotodokumentáciu o zrealizovanej reklame.

37. V zdaňovacom období september 2012 si sťažovateľ odpočítal DPH v celkovej výške 4.000,- € z faktúr č. 1208033 zo dňa 07.09.2012 a č. 1208038 zo dňa 08.09.2012 od spoločnosti WILLISTON, s. r. o. za dodanie reklamných služieb podľa zmluvy o reklame zo dňa 04.09.2012 v celkovej cene 20.000,- € bez DPH na podujatiach Rally Košice I a Rally Košice II. Pri prvej faktúre daňová povinnosť vznikla dňa 07.09.2012 a faktúra bola splatná dňa 21.09.2012. Podľa druhej faktúry daňová povinnosť vznikla dňa 08.09.2012 a jej splatnosť nastala 22.09.2012.

38. Právnym dôvodom vystavenia faktúr boli dve zmluvy o reklame uzatvorené dňa 04.09.2012 medzi sťažovateľom a spoločnosťou WILLISTON, s. r. o., ktorá sa v oboch prípadoch zaviazala umiestniť reklamný text /logo s obchodným menom sťažovateľa/ na vozidle Škoda Fabia S2000 na zadnej kapote vo veľkosti 1500 cm<sup>2</sup> na Rally Košice I a Rally Košice II organizovaných v dňoch 7. - 8. septembra 2012. Podľa čl. III zmlúv bolo povinnosťou dodávateľa /zhotoviteľa/ graficky navrhnuť, vyrobiť a umiestniť reklamný text schválený sťažovateľom, 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 WILLINSTON, s. r. o. bola povinná do 14 dní po uskutočnení reklamného podujatia doručiť žalobcovi fotodokumentáciu o zrealizovanej reklame.

39. Za zdaňovacie obdobie máj 2012 si žalobca uplatnil právo na odpočet DPH vo výške 2.000,- € z faktúry č. 1208012 zo dňa 26.05.2012 od spoločnosti WILLISTON, s. r. o. za dodanie reklamných služieb podľa zmluvy o reklame zo dňa 04.05.2012 v cene 10.000,- € bez DPH na podujatí Rally Trábeč.

V danom prípade daňová povinnosť vznikla dňa 26.05.2012 a splatnosť faktúry nastala dňa 09.06.2012.

40. Výstaveniu faktúry predchádzalo uzatvorenie zmluvy o reklame zo dňa 04.05.2012 medzi sťažovateľom a spoločnosťou WILLISTON, s. r. o., ktorá sa zaviazala umiestniť reklamný text /logo s obchodným menom sťažovateľa/ na vozidle Škoda Fabia S2000 na zadnej kapote vo veľkosti 1500 cm<sup>2</sup> na Rally Trábeč organizovanej v dňoch 25. - 26. mája 2012. Podľa čl. III zmluvy bolo povinnosťou dodávateľa /zhotoviteľa/ graficky navrhnuť, vyrobiť a umiestniť reklamný text schválený sťažovateľom, ktorý mal dodať podklady na vyhotovenie reklamného textu. V súlade s čl. V zmluvy bola medzi zmluvnými stranami dojednaná cena 10.000,- € bez DPH s tým, že spoločnosť WILLINSTON, s. r. o. bola povinná do 14 dní po uskutočnení reklamného podujatia doručiť žalobcovi fotodokumentáciu o zrealizovanej reklame.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

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

42. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelivé a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

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

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

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

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

46. 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.

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

48. V správnom súdnom konaní 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, ods. 2 SSP).

49. 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).

50. 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 a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

51. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

52. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe, a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

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

54. Podľa názoru kasačného súdu sťažovateľ neunesol v administratívnom ani súdnom konaní dôkazné bremeno a nie je možné súhlasiť s jeho opakovanými námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali.

55. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Bol to správca dane, kto vlastným aktívnym preverovaním a dokazovaním pochybnil dodanie reklamných služieb fakturovaných dodávateľom, čím sa dôkazné bremeno presunulo na sťažovateľa, ktorý preukázané pochybnosti o skutočnom dodaní služieb spoločnosťou WILLISTON, s. r. o. nevyvrátil.

56. Správcovi dane sa napriek využitiu všetkých právnych inštitútov (tuzemské dožiadanie, žiadosti o medzinárodnú výmenu informácie) nepodarilo získať dôkazy preukazujúce skutočnosť, že spoločnosť WILLISTON, s. r. o. bola reálne dodávateľom reklamných služieb v zmysle uzatvorenej zmluvy o reklame a sťažovateľom predložených faktúr. V rámci vykonanej daňovej kontroly teda nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u sťažovateľovho dodávateľa - spoločnosti WILLISTON, s. r. o.

57. Správca dane vypočul v administratívnom konaní aj bývalého konateľa sťažovateľovho dodávateľa P. S., ktorý vo svojej výpovedi síce potvrdil spoluprácu so sťažovateľom, reálne dodanie reklamných služieb v zmysle uzatvorených zmlúv a vystavených faktúr, zaúčtovanie predmetných faktúr a odvedenie DPH z nich, avšak svoje tvrdenia nevedel žiadnym spôsobom preukázať z dôvodu, že nemá žiadnu príslušnú dokumentáciu. Vo svojej výpovedi na jednej strane uviedol, že nemal žiadnych

zamestnancov a všetky činnosti vykonával sám, alebo ich zadával svojim obchodným partnerom a na druhej strane nevedel uviesť žiadnych konkrétnych obchodných partnerov, ktorí mali činnosti súvisiace s dodaním fakturovaných reklamných služieb pre sťažovateľa vykonať.

58. Predmetom zmluvného vzťahu medzi sťažovateľom 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), b) predmetnej zmluvy sa zhotoviteľ (WILLISTON, s. r. o.) zaviazal aj graficky navrhnuť a otestovať vizuálnu formu reklamného textu a zabezpečiť výrobu objednávatelom (sťažovateľom) schváleného reklamného textu.

59. Svedok vo svojej 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.

60. Dodávateľ sťažovateľa teda nevedel identifikovať svojich dodávateľov (subdodávateľov sťažovateľa), nemal žiadnych zamestnancov a jeho účtovníctvo nebolo k dispozícii v rámci správcom dane vykonaného dokazovania. Nebolo teda preukázané kým a kde konkrétne boli vyrábané a umiestňované reklamné logá.

61. Je nesporné, že za danej situácie dôkazné bremeno preukázania zdaniteľných plnení zaťažuje sťažovateľa. 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 správcu dane.

62. 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 skutočnosti 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.

63. Najvyšší súd SR si preto nemohol osvojiť argumentáciu sťažovateľa, že predložil všetky doklady, 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.

64. Ako už bolo vyššie uvedené, na uplatnenie odpočtu DPH nepostačuje iba predloženie faktúr a preukázanie ich úhrad, ale zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatní, 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.

65. Je potrebné poznamenať, že Najvyšší súd SR už opakovane judikoval, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v spojení s ust. § 51 ods. 1 písm. c) zákona 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.

66. V danom prípade však k takémuto preukázaniu bez akýchkoľvek pochybností nedošlo. V tejto súvislosti Najvyšší súd SR poukazuje napríklad na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH). Primárne

je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim 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 odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok...“.

67. Na základe vyššie uvedených skutočností kasačný súd má za to, že sťažovateľ nepreukázal reálne dodanie reklamných služieb dodávateľom, uvedeným na daňovom doklade - 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 hmotnoprávneho predpisu použiteľná.

68. Kasačný súd preto nesúhlasí s argumentáciou sťažovateľa, že tento predložil všetky dôkazy, ktoré sú v rámci obchodnej praxe bežné a podľa jeho názoru postačujúce na preukázanie takéhoto obchodného vzťahu a že žiadne osobitné požiadavky na dôkazy vyslovene neuvádzajú už ani daňové predpisy.

69. Podľa názoru kasačného súdu sťažovateľ neunesol v administratívnom ani súdnom konaní svoje dôkazné bremeno a nie je možné súhlasiť s jeho opakovanými námietkami, keď neuviedol žiadne relevantné skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány už neboli vysporiadali. Kasačný súd konštatuje, že správca dane na základe vlastného aktívneho preverovania a dokazovania spochybnil dodanie reklamných služieb fakturovaným dodávateľom, čím sa dôkazné bremeno presunulo na sťažovateľa, ktorý preukázané pochybnosti o skutočnom dodaní služieb spoločnosťou WILLISTON, s. r. o. nevyvrátil.

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

71. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a) SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP, keďže sťažovateľ v kasačnom konaní nemal úspech a žalovanému náhrada trov kasačného konania neprináleží zo zákona.

72. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere 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 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.