

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/27/2019  
Identifikačné číslo spisu: 2018200043  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.05.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:2018200043.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Salvach s.r.o. v likvidácii (predtým Innovation Media s.r.o.), IČO: 46 288 783, so sídlom Peterská 15199/20, Bratislava, zast.: Mgr. Henrich Schindler, advokát, so sídlom Janka Kráľa 7, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102389851/2017 zo dňa 15. novembra 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/13/2018-106 zo dňa 06. decembra 2018, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 14S/13/2018-106 zo dňa 06. decembra 2018 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102389851/2017 zo dňa 15. novembra 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Trnava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 101648993/2017 zo dňa 27. júla 2017, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) určený rozdiel v sume 18.048,08 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2016, nepriznaný nadmerný odpočet v sume 4.242,44 Eur a vyrubená daň v sume 13.805,64 Eur.

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že dôvodom určenia rozdielu DPH v sume 18.048,08 Eur bolo neuznanie faktúr od dodávateľa FAG spol. s.r.o. (do 04. apríla 2016 KERA style, spol. s.r.o.), a to:

- č. 2016043002 (interné číslo FP16042), dátum dodania služby - 30. apríla 2016, predmet faktúry - skriptovanie na projektoch za mesiac apríl, cena bez DPH 2.156 Eur, DPH 20 % 431,20 Eur,

- č. 2016043001 (interné číslo FP16043), dátum dodania služby - 30. apríla 2016, predmet faktúry - anketárka činnosť za mesiac apríl 2016, cena bez DPH 3.050 Eur, DPH 20 % 610 Eur,  
- č. 3016043001 (interné číslo FP16044), dátum dodania služby - 29. apríla 2016, predmet faktúry - grafický návrh a grafické spracovanie firemného loga firmy VHT, s.r.o., cena bez DPH 10.300 Eur, DPH 20 % 2.060 Eur,  
- č. 9016043002 (interné číslo FP16045), dátum dodania služby - 27. apríla 2016, predmet faktúry - webbanner BORNES, s.r.o., cena bez DPH 9.812,51 Eur, DPH 20 % 1.962,50 Eur, webbanner EURO SCAFFOLD, s.r.o., cena bez DPH 8.135,70 Eur, DPH 20 % 1.627,14 Eur, webbanner OT kredit Slovakia, a.s., cena bez DPH 4.138,98 Eur, DPH 20 % 827,80 Eur, webbanner VANNES s.r.o., cena bez DPH 3.597,71 Eur, DPH 20 % 719,54 Eur, webbanner DALITRANS, s.r.o. STER CENTURY CINEMAS Žilina, cena bez DPH 19.291,00 Eur, DPH 20 % 3.858,20 Eur, webbanner DALITRANS, s.r.o. Mlyny Cinemas Nitra, cena bez DPH 14.960,80 Eur, DPH 20 % 2.992,16 Eur, webbanner DALITRANS, s.r.o. Europa Cinemas Zvolen, cena bez DPH 14.797,71 Eur, DPH 20 % 2 959,54 Eur, spolu za faktúru cena bez DPH 74.734,41 Eur, DPH 20 % 14.946,88 Eur.

3. Krajský súd poukázal na závery žalovaného, podľa ktorých v danom prípade ide o služby s vysokou pridanou hodnotou, pri ktorých je nárok na odpočítanie dane na vstupe minimálny a v prípade spoločnosti FAG spol. s.r.o. prakticky nulový. Žalobca obstarané služby dodal svojim odberateľom, pričom iba vďaka sporným faktúram od spoločnosti FAG spol. s.r.o. si mohol daň na výstupe vo výške 18.409,79 Eur znížiť o daň na vstupe vo výške 18.048,08 Eur. Spoločnosť FAG spol. s.r.o. podávala daňové priznania k DPH so symbolickou vlastnou daňovou povinnosťou, ktorú však nevie preukázať hodnovernými dokladmi a pri začatí preverovania „zmizne“. Správca dane preukázal, že nešlo o reálne dodávateľsko-odberateľské vzťahy. Pán G. z nefungujúcej spoločnosti KERA style, spol. s.r.o. (od 05. apríla 2016 FAG spol. s.r.o.) za niekoľko týždňov vybudoval prosperujúcu spoločnosť, ktorá dodávala tovary a služby v objeme aj cca 500.000 Eur mesačne, pričom namiesto výhodného predaja však súhlasil s jej likvidáciou, za čo dokonca zaplatil, z čoho je zrejmé, že spolupráca medzi žalobcom a spoločnosťou FAG spol. s.r.o. mala umelý a účelový charakter. Spoločnosť FAG spol. s.r.o. má hodnotu iba v rámci vzťahov, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých účelom je zneužívajúce správanie, ktoré výslovne zakazuje § 3 ods. 6 daňového poriadku.

4. Krajský súd ďalej uviedol, že spoločnosť Innovation Media s.r.o. mala v kontrolovanom zdaňovacom období jedného zamestnanca na trvalý pracovný pomer a predmetom podnikania daňového subjektu boli reklamné činnosti a vývoj softwaru a hardwaru. Daňový subjekt (žalobca) k odpočítaniu dane na základe faktúry č. 9016043002 (interné číslo FP16045) od spoločnosti FAG spol. s.r.o. za reklamné služby - prezentácia firiem formou webbanneru v systéme CINEMAWARE uviedol, že uzavrel zmluvy s odberateľmi DALITRANS, s.r.o., EURO SCAFFOLD, s.r.o., VANNES s.r.o., BORNEX s.r.o. a OT kredit Slovakia, a.s. na poskytovanie reklamných služieb - prezentácia firiem, pričom služby si objednal u dodávateľa FAG spol. s.r.o., ktorý ich dodanie vyfakturoval predmetnou faktúrou. K faktúre č. 3016043001 (interné číslo FP16044) od spoločnosti FAG spol. s.r.o. za grafické návrhy a finalizovanie loga žalobca uviedol, že grafický návrh loga si objednala spoločnosť VHT, s.r.o. a realizácia bola objednaná u dodávateľa FAG spol. s.r.o., dôkazom je dodávateľská faktúra od FAG spol. s.r.o. a odberateľská faktúra č. 2016042901 vyhotovená spoločnosťou VHT, s.r.o.. K faktúre č. 2016043001 (interné číslo FP16043) za anketársku činnosť od dodávateľa FAG spol. s.r.o. žalobca uviedol, že spoločnosť ACRC s.r.o. si objednala prieskum trhu formou vykonania ankety, ktorá prebiehala elektronicky, túto službu si žalobca následne objednal u dodávateľa FAG spol. s.r.o. Žalobca si tiež odpočítal daň z faktúry č. 2016043002 (interné číslo FP16042) za skriptovanie na projektoch od dodávateľa FAG spol. s.r.o. Žalobca doručil správcovi dane výpisy z účtu, ktoré preukazujú prijaté platby od deklarovaných odberateľov a platby, ktoré boli zaplatené deklarovanému dodávateľovi FAG spol. s.r.o.

5. Z vyjadrení žalobcu pred správcom dane ďalej vyplýva, že RST je reklamný systém a TICKETWARE je software, kde žalobca má možnosť umiestňovať reklamné prezentácie, nemôže to robiť na priamo, ale musí to robiť cez spoločnosť FAG spol. s.r.o., pričom bannery, ktoré sa mali reklamovať dodala spoločnosť Trans Pevas s.r.o. (táto spoločnosť zanikla 12. mája 2016 zlúčením so spoločnosťou DANO

s.r.o., ktorá rovnako zanikla zlúčením 11. apríla 2018 so spoločnosťou Eurotransfer, spol. s.r.o.). K nadviazaniu kontaktu so spoločnosťou KERA style, spol. s.r.o. žalobca uviedol, že v mesiaci február ho kontaktoval budúci nový konateľ (ešte predtým ako bol zapísaný), že kúpil alebo chce kúpiť alebo plánuje kúpiť firmu a bude mať prístup do systému RST, čo bude vedieť preukázať. Navrhol stretnutie, na ktoré prišiel s konateľom Trans Pevas s.r.o., u ktorého zadával reklamy a ktorý mal prístup do RST, bolo mu vysvetlené, že všetku agendu preberie budúci nový konateľ a po dopracovaní a dohodnutí všetkých vecí okolo systému medzi KERA style, spol. s.r.o. a Trans Pevas s.r.o. ho bude nový konateľ spoločnosti KERA style, spol. s.r.o. kontaktovať. Nový konateľ sa neskôr preukázal overenými zmluvami, ukázal aj zmluvy, že má prístup do RST a môže zadávať kampane a môže dávať povolenia iným subjektom, ale že to musí zadávať on, že vie spracovať potrebné dáta zo systému alebo niekoho na to má, už si nepamätal. Ku kontaktu na spoločnosť KERA style, spol. s.r.o. žalobca uviedol, že tento prišiel od konateľa tejto spoločnosti a keďže on je spracovateľ surových dát, grafiky s prístupom do RST, tak nepotrebuje referencie. Na stretnutí bol aj konateľ spoločnosti Trans Pevas s.r.o. (., ktorým bolo deklarované, že nová spoločnosť bude rovnako kvalitne a promptne dodávať požadované a skôr dohodnuté dáta a že preberie aj už zadané kampane a bude spracovávať aj nové kampane. Garantom bol konateľ spoločnosti Trans Pevas s.r.o.

6. Z výsledkov preverovania dodania služieb spoločnosťou FAG spol. s.r.o. (do 04. apríla 2016 KERA style, spol. s.r.o.) správcovi dane vyplýva, že spoločnosť mala zriadené tzv. virtuálne sídlo. Spoločnosť FAG spol. s.r.o. zanikla dňa 11. novembra 2016 v dôsledku zlúčenia s právnym nástupcom Sanbal AT s.r.o. Konateľ tejto spoločnosti L. správcovi dane písomne oznámil, že mu zanikla jeho funkcia štatutárneho orgánu v uvedenej spoločnosti.

7. Konateľ spoločnosti FAG spol. s.r.o. V. G. správcovi dane na ústnom pojednávaní dňa 10. januára 2017 uviedol, že spoločnosť FAG spol. s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov v pracovnom pomere, iba príležitostne jej vypomáhali dôchodcovia a študenti pri anketárskej činnosti, nepamätal si aké dohody s nimi spísal, nepamätal si ich počet, ani mená. Anketársku činnosť vykonávali tak, že niekedy išli priamo do terénu, inokedy im dal k dispozícii tablet a telefón a respondentov obvolávali a otázky, ktoré mali byť v rámci ankety položené, dodal objednávateľ K dispozícii mali jeden tablet, ktorý bol jeho osobným majetkom, nie majetkom spoločnosti FAG spol. s.r.o. Spoločnosť okrem virtuálneho sídla nemala k dispozícii žiadne iné priestory, všetku činnosť vykonával na adrese trvalého pobytu, s anketármi sa dohodol spravidla telefonicky, vždy sa stretli vonku, anketárov oslovoval buď na vysokoškolských internátoch v Žiline, dôchodcov oslovil na základe odporúčania študentov, telefonické kontakty na anketárov už nemal, menil SIM kartu a tieto kontakty si na novú SIM kartu nepreniesol. Spoločnosť nemala žiadny majetok, nevlastnila žiadne počítače, ani software, autá, stroje, v prípade potreby si služby objednávala u subdodávateľov. Vo vzťahu k spolupráci s daňovým subjektom Innovation Media s.r.o. uviedol, že on oslovil pána V. s tým, že vedel, že potrebuje takúto prácu, jednalo sa o spracovanie surových dát zo systému RST. Informácie o možnosti dodávať tieto služby daňovému subjektu Innovation Media s.r.o. mal od konateľa Trans Pevas s.r.o. pána P., pretože on mal iné zákazky a túto činnosť mu ponúkol. Potvrdil, že spoločnosť FAG spol. s.r.o. vyhotovila sporné faktúry. K prevádzkovateľovi RST uviedol, že tento je súčasťou portálu TICKETWARE, ktorý slúži na predaj vstupeniek, súvisiace veci mu pomáhal zabezpečovať pán P.Á., ktorý vybavil aj technika, ktorý ho na túto činnosť zaškolil. Vo vzťahu k náhľadu zobrazenia reklamného banneru, ktorý bol prílohou rámcovej zmluvy uzatvorenej medzi spoločnosťou FAG spol. s.r.o. a daňovým subjektom Innovation Media s.r.o. uviedol, že náhľad bol prevzatý z TICKETWARE, kde je zobrazené presné rozmiestnenie reklamných bannerov, ich veľkosť a rozlíšenie, náhľad prevzal pri príprave podkladov k vyhotoveniu zmluvy. Vo vzťahu ku grafickým prezentáciám uviedol, že niektoré návrhy robil osobne, sťahoval si materiály aj zo stránok zákazníkov, na vyhotovovanie grafických návrhov používal svoj osobný notebook a voľne dostupný software, niektoré veci mu pomohol spracovať bratranec žijúci v Srbsku. Ďalej sa vyjadril, že služby grafickej prezentácie poskytovala spoločnosť iba spoločnosti Innovation Media s.r.o.

8. Vo vzťahu k dokladom spoločnosti FAG spol. s.r.o. V. G. správcovi dane uviedol, že nemá k dispozícii žiadne doklady, všetko odovzdal právnemu nástupcovi pánovi F., pričom účtovníctvo viedol sám, používal voľne dostupný software, účtovné dáta nemá, tieto sa v počítači neuchovávali. Nevedel

uviesť, či spoločnosť FAG spol. s.r.o. mala v čase zániku pohľadávky alebo záväzky, ktoré prešli na právneho nástupcu, táto spoločnosť nevlastnila žiadny hmotný majetok, neodovzdávali sa ani peniaze v hotovosti. Pokiaľ išlo o grafický návrh firemného loga uviedol, že na ňom pracoval osobne, s niektorými vecami mu pomohol bratranec žijúci v Srbsku, vytvorili niekoľko návrhov, ktoré boli odsúhlasené p. V. a po odsúhlasení konečného návrhu vyhotovili faktúru. Na návrh mu postačoval obyčajný textový editor, návrh robil na vlastnom notebooku. Pokiaľ išlo o anketársku činnosť uviedol, že objednávateľ - spoločnosť Innovation Media s.r.o. mu vždy odovzdala ku konkrétnym projektom otázky, pričom na každý projekt bola požiadavka osloviť cca 1.000 respondentov. K skriptovaniu uviedol, že využíval voľne dostupný software, napr. zo stránky stackoverflow.com, na dodaní služby pracoval osobne, bezplatne mu pomáhali známi alebo ľudia na fóre, pri skripte alebo pri kóde, ak by sa tam bola nejaká chyba, web stránka by nevyzerala tak, ako má a nemala by ani takú funkčnosť, ich úlohou bolo robiť kontrolu, či stránka funguje správne, kódy nevyrábali, iba dozerali na funkčnosť stránok.

9. Neskôr V. G. správcovi dane v písomnom vyjadrení zo dňa 16. februára 2017 dodal, že spoločnosť FAG spol. s.r.o. mala uzatvorené zmluvy o dielo podľa Občianskeho zákonníka na vykonávanie anketárskej činnosti. Ďalej opravil, že osoby, ktoré vykonávali anketársku činnosť využívali v prevažnej miere svoje vlastné zariadenia. Doplnil, že zaplatil za likvidáciu spoločnosti p. F. 4.000 Eur, a to dňa 6. októbra 2016 a 7. októbra 2016 mu protokolárne odovzdal všetko účtovníctvo v papierovej a elektronickej podobe na USB kľúči. Rovnako doplnil odpoveď týkajúcu sa skriptovania, s ktorým mu mal pomáhať rodinný príslušník, podľa zadania otázok na papieri (anketárske otázky a možnosti) sa spracoval skript, ktorý sa napísal podľa požiadaviek v programovacom kóde, ktorý vie prečítať program na ankety a web prehliadač, kontrolovalo sa dodržiavanie programovacieho/skriptovacieho kódu a rozmiestnenia a usporiadania otázok, kontrolovala sa funkčnosť vo web prehliadači, či anketa na webe vyzerá tak, ako má podľa požiadaviek.

10. Na základe požiadavky žalobcu bol za jeho prítomnosti dňa 13. júna 2017 správcovi dane opätovne vypočutý V. G., pričom správca dane tohto svedka oboznámil so svojimi zisteniami, podľa ktorých sa dňa 28. januára 2016 stal konateľom spoločnosti BAU Therm s.r.o. (a jej jediným majiteľom), ktorá nevykonávala až do decembra 2016 žiadnu činnosť, kedy bola zaregistrovaná za platiteľa DPH, po zaregistrovaní začala okamžite dosahovať obraty rádovo v státisícoch Eur, po niekoľkých mesiacoch úspešného vykonávania podnikateľskej činnosti táto spoločnosť zanikla v dôsledku zlúčenia s právnym nástupcom DANO s.r.o. (v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou DANO s.r.o. zanikol aj predchádzajúci dodávateľ žalobcu, a to spoločnosť Trans Pevas s.r.o.). Ďalej, že dňa 25. februára 2016 sa stal konateľom spoločnosti FAG spol. s.r.o. a súčasne jediným majiteľom, pričom táto spoločnosť s pôvodným obchodným menom KERA style, spol. s.r.o. už niekoľko rokov predtým nevykonávala žiadnu činnosť, od apríla začala dosahovať obraty rádovo v státisícoch Eur mesačne, za šesť mesiacov dosiahol obrat tejto spoločnosti sumu 2.124.017,84 Eur, potom táto spoločnosť zanikla v dôsledku zlúčenia s právnym nástupcom Sanbal AT s.r.o. Tiež, že sa stal dňa 30. septembra 2016 konateľom a majiteľom spoločnosti SubAdar s.r.o. V týchto súvislostiach sa preto správca dane svedka opýtal, či mal skúsenosti s podnikaním, pričom svedok uviedol, že predtým nikde nepodnikal. Svedok potvrdil, že dôvodom vylúčenia spoločnosti FAG spol. s.r.o. z jeho portfólia bolo neúmerné pracovné vyťaženie. Ďalej svedok uviedol, že mu pomáhali aj rodinní príslušníci, skriptovanie nechal na sesternicinho manžela a pomáhala mu aj manželka, hlavne to ale bol sesternicin manžel, ktorý mu pomohol odborne a žije v F., párkrát prišiel na Slovensko, dokopy zhruba na 3 mesiace. Čo sa týka anketárskej činnosti, tiež mu pomáhali dvaja ľudia. Uviedol, že spoločnosť FAG spol. s.r.o. nakoniec nepredal, nad sumou za predaj spoločnosti neuvažoval a keďže sa vyskytli aj zdravotné komplikácie vyplývajúce zo stresu, súhlasil s likvidáciou spoločnosti. Bola udelená generálna plná moc pánovi F..

11. Vo vzťahu k novej skutočnosti, ohľadom predloženia dvoch zmlúv o dielo na vykonávanie anketárskej činnosti, pričom odmena bola podľa zmluvy vyplatená v hotovosti, svedok V. G. uviedol, že manželka mu povedala, že si zvykne zapisovať údaje, pohrabal sa na stole, kde našiel poznámky v tom zmysle: ankety a mená s adresami, išiel za nimi osobne, dali mu kópie zmlúv. Vo vzťahu k vedomosti konateľa daňového subjektu (žalobcu) C.. V. o tom, že spoločnosť FAG spol. s.r.o. vie zabezpečiť aj anketársku činnosť a skriptovanie sa svedok G. vyjadril v tom zmysle, že sa bavili o rôznych veciach, že

mu povedal, že má klienta na anketársku činnosť a že o to prejavil záujem. Pokiaľ ide o skriptovanie dodal, že pozná človeka z jeho rodiny a že to môže zabezpečiť. Tento človek to zabezpečil bezodplatne, spoločnosť FAG spol. s.r.o. mu žiadne peniaze nevyplácala. Nevedel sa vyjadriť k nákladom spoločnosti na skriptovanie. Pokiaľ ide o anketársku činnosť tam uviedol, že to mohlo byť 150 - 200 Eur za auto a 900 Eur zaplatil anketárom. K skutočným nákladom na dodanú službu návrhu firemného loga sa rovnako nevedel vyjadriť. Rovnako sa nevyjadril k výške a štruktúre nákladov spoločnosti za dodanú službu prezentácie firiem formou webbannera. Na základe otázky konateľa žalobcu týkajúcej sa nákladov na cestovanie svedok odpovedal, že s rodinným príslušníkom sa stretol priamo v Srbsku a prišiel za ním aj na Slovensko na pár dní.

12. Krajský súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že žalobca v rámci daňovej kontroly navrhol jednak opakované vypočutie svedka V. G. (konateľa spoločnosti FAG spol. s.r.o.) z dôvodu zistenia nových skutočností a rovnako požiadal správcu dane o vypočutie odberateľov žalobcu za účelom preukázania reálnosti dodania služieb. Krajský súd poukázal na to, že žalobca nenavrhol počas daňovej kontroly vykonať výsluch prokuristu spoločnosti Ticketware SE C.. U. F., ani osoby uvedené na dodatočne predložených zmluvách o dielo a ani nenavrhol preverenie reálnej existencie reklám uvádzaných na webových stránkach. V tejto súvislosti krajský súd zdôraznil, že správca dane ani žalovaný nespochybnili, že by k reálnemu dodaniu deklarovaných služieb odberateľom žalobcu nedošlo. V danom prípade bolo spochybnené, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené tak, ako daňový subjekt FAG spol. s.r.o. uvádza v sporných faktúrach, konkrétne bolo spochybnené, že dodávateľom služieb uvedených na sporných faktúrach je deklarovaný dodávateľ - spoločnosť FAG spol. s.r.o. a tiež bolo uzavreté, že cieľom a aj výsledkom fakturácie služieb medzi deklarovaným dodávateľom a žalobcom bolo účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol žalobca oprávnený. Krajský súd sa preto stotožnil s dôvodom, pre ktorý správca dane nevykonával navrhovaný výsluch odberateľov žalobcu.

13. Na tomto mieste krajský súd dodal, že pokiaľ mal žalobca za to, že dôkazy, ktoré označil až v odvolaní mohli vážne ovplyvniť výsledky dokazovania a mohli mať vplyv na konečné rozhodnutie vo veci, nič mu nebránilo ich navrhnúť v rámci daňovej kontroly, respektíve navrhnúť ich vykonanie v lehote, ktorú mu správca dane určil na predloženie dôkazov, ktorými môže preukázať svoje tvrdenia. Túto možnosť však svojou pasivitou nevyužil. Podľa krajského súdu by ani doplnené dokazovanie, napríklad výsluchom osôb, ktoré mali vykonávať anketu, nemohlo spochybniť závery správcu dane, ktoré sú výsledkom vykonaného dokazovania a podrobne rozobraté vo vzájomných súvislostiach. Za nedôveryhodné považoval krajský súd aj dodatočné predloženie zmlúv o dielo. Krajský súd poukázal na výpovede svedka V. G. a ich následné opravy a doplnenia, ktoré vyhodnotil ako nedôveryhodné, nakoľko je v nich veľmi veľa nepresností. Napríklad V. G. spomínal bratranca zo F., pričom nikdy neuviedol jeho meno a na meno sa nedopytoval ani konateľ žalobcu. Neskôr v súvislosti so skriptovaním uvádzal, že to nechal na sesternicinho manžela, ktorý žije v F., párkrát mal prísť na Slovensko, dokopy zhruba na 3 mesiace, následne na základe otázky žalobcu uviedol, že prišiel na Slovensko na pár dní. Rovnako sú zaujímavé výpovede svedka ohľadom skriptovania, keď v prvej výpovedi uviedol, že na dodanú službu pracoval osobne, pomáhali mu niektorí známi, v písomnom doplnení sa vyjadril iba k samotnému spôsobu skriptovania, pričom zopakoval, že ho robil osobne, bezplatne mu mali pomáhať niektorí známi a až neskôr uviedol, že mu pomáhal rodinný príslušník a opísal priebeh samotného skriptovania, pričom vo svojej prvotnej výpovedi nevedel priebeh skriptovania opísať. V tejto súvislosti podľa krajského súdu neobstojí tvrdenie žalobcu, že bol svedok v strese, nakoľko nedostatočný opis skriptovania opísal aj prostredníctvom mailu. Krajský súd tiež súhlasil s názorom žalovaného a správcu dane, že nedôveryhodnosť výpovedí V. G. je podložená aj napríklad rozpornými vyjadreniami týkajúcimi sa anketárskej činnosti, a to pokiaľ ide o počet respondentov, ktorí mali byť oslovení. V. G. tvrdil cca 1.000, pričom C.. V. (konateľ žalobcu) uviedol 30 až 90 respondentov. Rovnako tvrdenie V. G., že anketári používali jeho notebook alebo telefón, pričom následne výpoveď opravil v tom zmysle, že anketári využívali svoje zariadenia. Rovnako sa nevedel vyjadriť k otázke správcu dane, ako zohnal anketárov, s ktorými uzatvoril dodatočne predložené zmluvy o dielo.

14. V súvislosti s aktivitou žalobcu v rámci dokazovania správcu dane krajský súd poukázal na to, že

žalobca sa napriek upovedomeniu o výsluchu svedka V. G., ktorý sa uskutočnil dňa 10. januára 2017, tohto výsluchu nezúčastnil a svoju neprítomnosť neospravedlnil. Teda sám, svojou pasivitou, sa obral o možnosť byť prítomný pri výsluchu tak dôležitého svedka, nakoľko tento bol jeho priamym dodávateľom, sám sa obral o možnosť klásť mu otázky a preukázať tak oprávnenosť svojho nároku na odpočet DPH.

15. Krajský súd konštatoval, že správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení a v ich vzájomných súvislostiach, absentuje reálny základ, čo oprávnené vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet dane.

16. Ďalej krajský súd vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena uviedol, že v danom prípade je relevantná tá skutočnosť, že ide o priamy vzťah dodávateľa a odberateľa, pričom konanie C.. V. nemožno vzhľadom na zistené a preukázané skutočnosti považovať za konanie, ktoré by malo mať charakter zodpovedného a obozretného konania. V rámci daňovej kontroly bolo preukázané, že konateľ žalobcu bol v priamom a bezprostrednom vzťahu s bývalým konateľom spoločnosti FAG spol. s r.o., a teda mal vedomosť o všetkých skutočnostiach týkajúcich sa jeho podnikateľskej činnosti. Navyše, keď podľa vyjadrenia V. G. spoločnosť FAG spol. s r.o. mala obchodné vzťahy výlučne so spoločnosťami, v ktorých konateľom a jediným spoločníkom bol C.. V. Rovnako je potrebné podľa krajského súdu upriamiť pozornosť na relevantnú skutočnosť, že konateľ žalobcu preukázateľne vedel o tom, že jeho deklarovaný dodávateľ nemá žiadne predchádzajúce skúsenosti s výkonom deklarovaných služieb, bol mu odporučený konateľom spoločnosti Trans Pevas s.r.o., pričom nezisťoval a nepreveroval si aké podnikateľské zázemie má táto spoločnosť, pričom jej zadával zákazky v státisícoch Eur. Bolo teda plne na úvahe žalobcu, akého obchodného partnera si vybral. Krajský súd v tejto súvislosti dodal, že poukazovanie na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie v danom prípade neobstojí, nakoľko išlo o priamy a bezprostredný vzťah s priamym dodávateľom žalobcu, a preto bolo v možnostiach žalobcu upraviť si obchodnoprávne vzťahy tak, aby bol schopný preukázať aj materiálny podklad predložených faktúr. Vo svetle zistení správcu dane, ktoré sú výsledkom rozsiahleho dokazovania, mal krajský súd za to, že v danom prípade išlo o umelo vytvorené a udržiavané ekonomické vzťahy, čomu zodpovedá aj to, že napriek vysokým obrátom konateľ dodávateľa žalobcu V. G. súhlasil s likvidáciou tejto lukratívnej spoločnosti, pričom za jej likvidáciu aj zaplatil.

17. Krajský súd zastával názor, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného spĺňa všetky atribúty zákonnosti, žalovaný sa podrobne vysporiadal s odvolacími námietkami vrátane kalkulácie nákladov a kontrolného výkazu, rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci, ktorý skutkový stav zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu a v daňovom konaní nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia.

18. Dodal, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania, a preto pokiaľ žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane ohľadom zneužívajúceho konania medzi žalobcom a jeho priamym dodávateľom spoločnosťou FAG spol. s r.o., neprichádza do úvahy túto pochybnosť vyhodnotiť v prospech žalobcu v podobe priznania práva na odpočítanie DPH podľa § 49 a 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“).

19. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 168 SSP a v konaní úspešnému žalovanému trovy konania nepriznal, nakoľko orgánu štátnej správy možno priznať trovy konania iba výnimočne a navyše žalovanému trovy konania ani nevznikli.

20. Žalobca podal riadne a včas proti rozhodnutiu krajského súdu kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Mal za to, že krajský súd vydaním napadnutého rozsudku porušil ústavnoprávne a medzinárodne garantované základné zásady právneho štátu, rovnako princípy materiálnej spravodlivosti, ochrany zákonnosti, vrátane princípov riadneho a spravodlivého procesu, ako aj princípov právnej istoty a predvídateľnosti rozhodnutí orgánov verejnej moci.

21. Poukázal na žalobné námietky, v rámci ktorých považoval zistenie skutkového stavu žalovaným za nedostatočné, a to najmä vo vzťahu k opakovaným žiadostiam o vykonanie dôkazu - výsluchu svedka C. U. F., ktorý správca dane odmietol vykonať. Mal za to, že správca dane účelovo používal skutočnosti vytrhnuté z kontextu vyjadrení konateľa žalobcu F. V. a svedka V. G., čím postupoval v rozpore s § 3 ods. 3 daňového poriadku, keď dotknuté dôkazy nehodnotil vo vzájomnej súvislosti. Namietal tiež, že žalovaný neuviedol, akými úvahami sa spravoval pri zamietnutí návrhu na vykonanie dokazovania vo vzťahu k žalobcom navrhovaným dôkazom, pričom podľa žalobcu ním navrhované dôkazy mohli vážne ovplyvniť výsledky dokazovania a mať vplyv na konečné rozhodnutie vo veci. Týmto postupom žalovaný konal v rozpore so základnými zásadami správy daní, kedy sa nezaoberal každou vecou a nepoužil najvhodnejšie prostriedky, ktoré by viedli k správne určeniu a vyrubeniu dane. Zdôraznil, že predmetom dodania bola špecifická služba, a preto bolo nevyhnutné, aby správca dane dožiadal odborníka v danej oblasti, ktorý by vysvetlil systém dodania služieb tohto typu a potvrdil, či k reálnemu dodaniu služieb za podmienok uvádzaných žalobcom mohlo dôjsť.

22. Vo vzťahu k uvedeným námietkam žalobca nesúhlasil s právnym posúdením veci krajským súdom a ani s odôvodnením jeho rozhodnutia. Namietal, že krajský súd sa žiadnym spôsobom nevyšporiadal s namietanou skutočnosťou, že svedok V. G. uviedol podrobnosti realizácie služieb a predložil správcovi dane zmluvy o dielo preukazujúce výkon služieb. Poukázal na to, že správca dane len na základe vlastných domniek pripísal v neprospech žalobcu nezrovnalosti vo výpovedi svedka V. G., ktoré vznikli v dôsledku časového odstupu a nátlaku počas jeho výsluchu. V tejto súvislosti dal do pozornosti judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie vo vzťahu k rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu. Zdôraznil, že domnienky a pochybnosti správcu dane pri výkone daňovej kontroly nie sú dôvodné, nemajú oporu v zákone a rovnako odporujú ustálenej rozhodovacej praxi najvyššieho súdu. Navyše mal za to, že krajský súd svoje konštatovanie o nedôvodnosti námietky týkajúcej sa nedostatočného zistenia skutkového stavu žiadnym spôsobom neodôvodnil a neuviedol ani úvahy, ktorými sa pri posúdení námietky žalobcu spravoval. Zastával názor, že krajský súd svoje závery oprel výlučne len o argumentáciu žalovaného.

23. Ďalej poukázal na to, že žalovaný vo svojom rozhodnutí spochybňuje dodanie služieb od dodávateľa FAG spol. s r.o., a to na tom základe, že správcovi dane sa nepodarilo zaistiť účtovníctvo tejto spoločnosti. V tejto súvislosti namietal, že žalovaný vyvodzuje v neprospech žalobcu porušovanie povinností iného daňového subjektu. Podľa žalobcu daňové orgány nevzali do úvahy fakt, že ide o skutočnosť, na ktorú žalobca nemá žiadny vplyv, a preto nemôže z tejto skutočnosti znášať dôkaznú núdzu. Touto namietanou skutočnosťou sa krajský súd vôbec nezaoberal, pričom záver krajského súdu spochybňujúci žalobcom poukazovanú judikatúru najvyššieho súdu a súdneho dvora považoval žalobca za nesprávny.

24. Žalobca považoval za zrejmé, že správca dane vykonal nesprávne dokazovanie, keď v dôsledku zneužívajúceho konania medzi žalobcom a jeho priamym dodávateľom spoločnosťou FAG spol. s r.o. nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH podľa § 49 a § 51 zákona o DPH, pričom neprihliadal na skutočnosti zistené pri výsluchoch svedkov, ktorí sa predmetných obchodných činností zúčastňovali. Na tomto mieste nesúhlasil so záverom krajského súdu ohľadom možnosti žalobcu ako daňového subjektu pri uskutočňovaní zdaniteľných plnení obstaráť si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť zdaniteľného plnenia. Opätovne pritom poukázal na svoje návrhy na vykonanie dokazovania.

25. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom krajského súdu a s vysloveným právnym názorom sa stotožňoval.

26. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

27. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania v úvode tohto rozsudku opísaného rozhodnutia žalovaného vo veci určenia rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2016 v sume 18.048,08 Eur, nepriznania nadmerného odpočtu v sume 4.242,44 Eur a dodatočne vyrubenej dani v sume 13.805,64 Eur.

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

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

30. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú 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.

31. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

32. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

33. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

34. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

35. 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 evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

36. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi

daňových subjektov.

37. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa 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.

38. Základným argumentom podanej kasačnej sťažnosti (podobne ako v žalobe) bol nesúhlas žalobcu s právnym názorom žalovaného a neskôr krajského súdu, podľa ktorých žalobca neuniesol dôkazné bremeno ohľadom preukázania splnenia podmienok na odpočet DPH v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2016 a s tým spojené namietanie nedostatočne zisteného skutkového stavu v spojení s nesprávnym právnym posúdením veci.

39. 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. 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.

40. V daňovom konaní sa okrem zásady zákonnosti uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné finančné orgány povinné postupovať. 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 úvahe, 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.

41. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona o DPH), 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 Európskej únie.

42. Podmienky uvedené v § 49 a nasl. zákona o DPH (odpočítanie dane) sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Právo

na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenie bolo uskutočnené osobou uvedenou vo faktúre.

43. Z podkladov súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis daňových orgánov, vyplýva, že v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2016 nebolo žalobcovi uznané odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa FAG spol. s.r.o. za rôzne druhy služieb (viď bod 2 tohto rozhodnutia). Kasačný súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Žalobca vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal, že služby formálne deklarované vystavenými faktúrami mu boli ako odberateľovi reálne dodané práve dodávateľom FAG spol. s.r.o., čím nedošlo k splneniu podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. To znamená, že uvedenému dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, pretože služby nedodal, a teda nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, keďže fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodané služby.

44. Ani v daňovom konaní predložené doklady, ako napríklad dodávateľské faktúry, odberateľské faktúry, zmluvy o dielo, výpisy z účtu a iné, v kontexte zistení správcu dane nedokazujú, že spoločnosť FAG spol. s.r.o. dodala žalobcovi služby vyplývajúce zo sporných faktúr. Žalobcovi sa v priebehu vykonaného dokazovania správcu dane počas daňovej kontroly a v priebehu vyrubovacieho konania nepodarilo odstrániť oprávnené pochybnosti správcu dane vyplývajúce z jeho zistení ohľadom dodávateľskej spoločnosti FAG spol. s.r.o. Ani opakované výpovede bývalého konateľa tejto spoločnosti V. G. neodstránili pochybnosti správcu dane o schopnosti spoločnosti FAG spol. s.r.o. dodať deklarované služby. Práve naopak, výpovede uvedeného svedka možno vyhodnotiť ako nedôveryhodné so slabou výpovednou hodnotou, nakoľko (tak ako to popísal aj krajský súd) obsahovali mnoho nepresností a protichodných vyjadrení. V neprospech tvrdení žalobcu svedčia aj zistenia správcu dane, podľa ktorých spoločnosť FAG spol. s.r.o. za niekoľko mesiacov svojej činnosti (odkedy bol jej konateľom V. G.) mala dodať svojim odberateľom (vrátane žalobcu) tovary a služby v celkovej hodnote viac ako 2 mil. Eur s priznaním vlastnej daňovej povinnosti vo výške 3.785,10 Eur. Rovnako v neprospech žalobcu svedčia aj podnikateľské aktivity bývalého konateľa a jediného spoločníka spoločnosti FAG spol. s.r.o. V. G., ktorý sa dobrovoľne rozhodol zrušiť uvedenú spoločnosť, čo sa vzhľadom na značné obraty spoločnosti pred dobrovoľným zrušením kasačnému súdu javí prinajmenšom ako podozrivé. Oprávnenosť podozrení správcu dane podporuje aj následný ex offo výmaz nástupníckej spoločnosti Sanbal AT s.r.o.

45. Kasačný súd súhlasí s názorom krajského súdu, že je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadom obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá dodanie služby vykoná. Žalobca ku kontrole nepredložil také dôkazné prostriedky, ktorými by vedel jasne, zrozumiteľne a najmä preukazne potvrdiť, že služby vyúčtované formálnymi dokladmi boli skutočne realizované tak, ako to tvrdil, a to práve deklarovaným dodávateľom FAG spol. s.r.o. Dôkazná povinnosť žalobcu vyplýva z ustanovenia § 24 daňového poriadku, a preto kasačný súd nezistil, že by správca dane vyžadoval od žalobcu povinnosti nad rámec zákona. Správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nároku na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.

46. Neobstojí obrana žalobcu, ktorý s odkazom na judikatúru najvyššieho súdu a súdneho dvora namietať vyvodzovanie zodpovednosti voči nemu za porušovanie povinností iného daňového subjektu. Aj závery vychádzajúce z judikatúry súdneho dvora je potrebné aplikovať s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu, pričom prípad žalobcu, ktorý v rámci priameho obchodného vzťahu s dodávateľom FAG spol. s.r.o. nepostupoval s náležitou obozretnosťou a nedokázal preukázať dodanie služieb práve týmto dodávateľom, takými okolnosťami nie sú. V okamihu, kedy správca dane spochybní

dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, v tomto prípade deklarovanej dodávateľom. Už samotné zistenie skutočnosti, že spoločnosť FAG spol. s.r.o. nemala dostatočné zázemie na uskutočňovanie deklarovanych služieb, jej konateľ nemal s takým špecifickým druhom obchodnej činnosti žiadne skúsenosti, vzhľadom na výšku odmien, ktoré boli za deklarované služby uhrádzané, vytvára opodstatnené pochybnosti o reálnosti vykonania týchto služieb uvedeným dodávateľom.

47. V kontexte zistení správcu dane je nutné dodať, že výpovede odberateľov žalobcu, prípadne vypočutie prokuristu spoločnosti Ticketware SE C.. U. F., nebolo potrebné, nakoľko prípadné výpovede týchto svedkov by nevyvrátili oprávnené pochybnosti o reálnosti dodania služieb žalobcom deklarovanej dodávateľom FAG spol. s.r.o.. Správcom dane totiž nebolo spochybnené vykonanie služieb, ktoré žalobca dodal svojim odberateľom. Spochybnené bolo uskutočnenie, resp. dodanie služieb žalobcovi ako odberateľovi zo strany dodávateľa FAG spol. s.r.o. Kasačný súd preto opakovane poukazuje na to, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie neznamená povinnosť pre správcu dane vykonávať dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa nepotvrdia žalobcom deklarované skutočnosti.

48. Žalobca nepreukázal rozhodujúcu podmienku pre odpočítanie dane, a to, že služby boli dodané dodávateľom uvedeným na predmetných faktúrach (spoločnosťou FAG spol. s.r.o.). Krajský súd jasným a zrozumiteľným spôsobom vysvetlil, prečo nebola dostatočne preukázaná skutočnosť, že služby boli dodané dodávateľom FAG spol. s.r.o. Podľa názoru kasačného súdu krajský súd svoj správny záver odôvodnil dostatočným a zákonným spôsobom, a to aj v súvislosti s rozsahom dokazovania správcom dane.

49. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

50. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 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 nie je prípustný opravný prostriedok.