

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/44/2016  
Identifikačné číslo spisu: 1014200906  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.11.2017  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1014200906.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: BINIT, s.r.o., so sídlom Jána Stanislava 20/B, Bratislava, IČO: 44 967 373, zast.: BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., so sídlom Františkánske námestie 4, Prešov, IČO: 36 860 441 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 7. júla 2015 č. k. 5S/111/2014-153, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/111/2014-153 zo dňa 7. júla 2015 potvrdzuje.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

I.  
Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100302/1/222427/2014/885 z 13.05.2014 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán oprávnený podľa § 4 ods. 2 písm. b) bod 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie

Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9104403/5/485388/2014 z 06.02.2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2013 v sume 24 400 €. Vyrubenie rozdielu dane správca dane odôvodnil tým, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“).

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

3. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie január 2013 a protokol z tejto daňovej kontroly č. 9104403/5/5385350/2013/Fog z 03.12.2013 (ďalej len „protokol“) spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole žalobcovi doručil dňa 20.12.2013. Dňa 07.01.2014 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie žalobcu. Uvedenou kontrolou preveroval dodržiavanie ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z. Dňa 06.02.2014 bola s konateľom žalobcu spísaná zápisnica z ústneho pojednávania. Dodatočne dňa 10.02.2014 zaslal žalobca správcovi dane ďalšie listinné dôkazy, ktoré správca dane ako predložené po zákonom stanovenej lehote neakceptoval.

4. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z dvoch faktúr vystavených daňovým subjektom Dobrá spoločnosť, s.r.o., Vničné, IČO 36 780 405 (ďalej len „dodávateľ“; od 08.12.2015 obchodné meno PF FINANCE HOLDING and LOGISTIC s.r.o., Nitra; 30.05.2017 výmaz z Obchodného registra, zrušená bez likvidácie zlúčením so spoločnosťou Finessa, s.r.o., Bratislava, IČO 46 408 932). Išlo o faktúru FD 131100022 v sume 25 200 € (z toho daň 4 200 €) s dátumom dodania 31.01.2013 za služby na základe Zmluvy o podnikateľskom poradenstve, poradenskú činnosť, vyhľadávanie a odporúčenie cenovej kalkulácie spotového umiestnenia skupiny produktov Logitech a Sharp v období 01.01.2013 až 31.01.2013, celková doba práce 30 hodín, a faktúru FD 131100023 v sume 121 200 € (z toho daň 20 200 €) s dátumom dodania 18.01.2013 za marketingové služby k akciám Incentive promotion Logitech, Merchandisingová kampaň Logitech ČR. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z týchto faktúr preto, že nebolo preukázané dodanie služieb dodávateľom uvedeným na faktúrach, neboli predložené dôkazy o deklarovanych službách, ktoré by ich vecne preukazovali.

II.

## Konanie na prvostupňovom súde

5. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) žalobu o preskúmanie právoplatného rozhodnutia a postupu správnych orgánov, na základe ktorej krajský súd v konaní podľa Druhej hlavy Piatej časti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v len „O.s.p.“) (§ 247 a nasl.) preskúmal napadnuté rozhodnutie v medziach žaloby (§ 249 ods. 2 O.s.p.), oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. Preto ju podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania, pričom vyslovil právny názor, že žalobca neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k uskutočneniu zdaniteľného plnenia osobou uvedenou na predkladaných faktúrach.

6. Podľa názoru krajského súdu nedošlo k namietanému porušeniu § 68 ods. 3 Daňového poriadku, keď správca dane neakceptoval dôkaz predložený po uplynutí stanovenej lehoty na predkladanie dôkazov.

7. Krajský súd ďalej uviedol, že preukazovanie tvrdenia žalobcu o zabezpečení služieb dodávateľa prostredníctvom subdodávateľa len listinnými dokladmi nemožno považovať za dôkaz postačujúci na uplatnenie odpočítania dane. Skutočnosť, že žalobca má doklady len od svojho dodávateľa nedokazuje, že služby boli aj skutočne realizované. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. V daňovom konaní je dôkazné bremeno na platiteľovi, ktorý preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

8. Krajský súd na námietku o nesprávnom posúdení rozloženia dôkazného bremena poukázal na to, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola konkrétna služba vykonaná, nie je povinný dokazovať jej nevykonanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr. Správca dane mal právo preveriť vykonanie predmetných služieb, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že došlo k reálnemu vykonaniu uvedených služieb.

### III.

Odvolanie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

A)

9. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 19.10.2015 (č.l. 161) proti rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam /§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p./,

rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci /§ 205 ods. 2 písm.

f) O.s.p./.

10. Odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalobcu:

- žalobca preukázal v daňovom konaní uskutočnenie zdaniteľného plnenia, krajský súd sa s tým nestotožnil a v rozsudku uviedol, že je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Žalobca s tým nesúhlasí;

- na ťarchu žalobcu nemožno pripísať prípadné neplnenie daňových a registračných povinností dodávateľa a subdodávateľa žalobcu;

- žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 7Sžf/41/2013 z 28.05.2015, podľa ktorého daňový subjekt vyčerpал vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúci daňový doklad (faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny tovaru, služby od určitého dodávateľa); potom dôkazné bremeno

znáša správca dane. Ak daňová transakcia má racionálny ekonomický dôvod a nejde o zneužitie práva, správca dane ju nemôže bez ďalšieho postupu prekvalifikovať a mal by pripustiť vykonanie alternatívnych dôkazov na preukázanie daňovej povinnosti daňového subjektu;

- žalovaný ani krajský súd sa dostatočne nevysporiadali s odpoveďou na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií vo vzťahu k odberateľovi žalobcu AT Computers, a. s. Tým došlo k porušeniu § 63 ods. 5 Daňového poriadku;

- český finančný úrad pravdepodobne zrealizoval medzinárodnú výmenu daňových informácií vo forme výsluchu svedka, čím sa správca dane dopustil procesnej chyby a porušil ustanovenie § 45 ods. 1 písm.

- e) Daňového poriadku, podľa ktorého má kontrolovaný daňový subjekt právo dávať predvolaným svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10S/126/2006 z 19.12.2006;

- krajský súd sa dostatočne nevysporiadal s nevykonaním dôkazu vo forme výsluchu svedka - bývalého konateľa spoločnosti Air Level Group, s.r.o. (subdodávateľa žalobcu, ďalej len „subdodávateľ“) A. I., ktorý podpísal vyhlásenie, že subdodávateľ realizoval predmetnú merchandisingovú kampaň. Pokiaľ ide o účtovné doklady, svedok odkázal na aktuálneho konateľa spoločnosti. Správca dane nedal po trojnásobnom nedostavení sa na výsluch predviesť bývalého konateľa I., ani nevypočul aktuálneho konateľa spoločnosti X. T.;

- správca dane verifikoval dodávateľsko-odberateľský reťazec na strane dodávateľa žalobcu a jeho subdodávateľa, pričom neskontroloval, či uskutočnenie zdaniteľného obchodu potvrdia finálni odberatelia;

- krajský súd sa dostatočne a vyčerpávajúco nevysporiadal so žalobnými námietkami, iba sa stotožnil s odôvodnením napadnutého rozhodnutia.

11. Žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že odvolací súd zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

B)

12. Žalovaný vo svojom vyjadrení poukázal na svoje stanovisko k žalobe z 29.09.2014 a uviedol, že žalobca nepreukázal dôkaznými prostriedkami, že služby uvedené na faktúrach mu dodal na nich uvedený dodávateľ. Ďalej odvolací súd rekapituluje body z vyjadrenia:

- na prvej faktúre sa uvádza, že je vystavená za celkovú dobu práce 30 hodín, v prílohe je odsúhlasených 105 hodín. Žalobca nepreukázal, kto ich odpracoval, aký je výsledok poradenskej činnosti vyfakturovanej vo vysokej sume. Konateľ žalobcu odsúhlasil odpracované hodiny, on musí vedieť preukázať, aké konkrétne poradenstvo prevzal;

- pri druhej faktúre žalobca nepreukázal, kto konkrétne zrealizoval kampaň produktov, ktoré osoby mali prístup do predajní NAY, vystavovali a upravovali produkty v regáloch;

- k námietke o zohľadnení medzinárodnej výmeny informácií žalovaný uvádza, že to, že žalobca vykonával služby na Slovensku, nepreukazuje, že žalobca tieto služby nakúpil či nadobudol od dodávateľa uvedeného na faktúrach;

- vo vzťahu k namietnutému porušeniu § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku žalovaný uvádza, že táto námietka doteraz nebola uplatnená, preto by na ňu nemal odvolací súd prihliadať (aj v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžf/7/2010 z 22.06.2011). Aj keby došlo k vade konania, zistený skutkový stav by nebol iný. Fakt, že žalobca dodal služby českej spoločnosti, nepreukazuje, že žalobcovi dodal tieto služby dodávateľ uvedený na faktúrach;

- k námietke o nevypočutí bývalého a súčasného konateľa subdodávateľa žalovaný poukazuje na to, že predovšetkým bolo dôkazné bremeno na žalobcovi. V protiklade s touto námietkou, samotný konateľ žalobcu v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu tvrdil, že správca dane zbytočne a neefektívne opakovane žiadal o výpoveď A. I.. Žalobca predložil v odvolacom konaní vyjadrenie A. I., ktoré je nekonkrétne, bez preukázania vecných skutočností. Uvádza v ňom, od konateľa žalobcu JUDr. Z. sa dozvedel, že sa s ním nemôže Daňový úrad Bratislava skontaktovať, čo podľa žalovaného nie je pravda, pretože prevzal tri predvolania na vypočutie a ani raz sa k správcovi dane nedostavil, zaslal len písomné ospravedlnenia. Tvrdenie A. I., že v čase poskytovania služieb, zrejme pre zachovanie obchodného tajomstva, nebol informovaný, že ich konečným odberateľom má byť žalobca, je v protiklade s vyjadrením A. D. (konateľa dodávateľa), že fakturácia bola na základe písomnej objednávky a ústnej

dohody pri stretnutí u žalobcu, ktorého sa zúčastnili za žalobcu O.. Z., za dodávateľa A. D. a za subdodávateľa A. I.;

- žalovaný poukazuje na personálne prepojenie zainteresovaných obchodných spoločností a uvádza, že jediný konateľ žalobcu O.. C. Z. (je aj spoločníkom od 22.09.2009), bol v čase deklarováných obchodov aj konateľom dodávateľa od 23.05.2007 do 05.12.2012 (spoločníkom bol od 23.05.2007 do 10.04.2013). Ako namietal vo vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole doručenom správcovi dane, druhý konateľ dodávateľa A. D. sa obchodným službám nevenoval, vec ho príliš nezaujímala, preto so subdodávateľom komunikoval on. Zároveň konateľ žalobcu O.. Z. tvrdil, že má k dispozícii všetky podklady a listiny o prijatí plnenia od subdodávateľa, ktoré od neho správca dane nežiadal, preto ich nepredložil. Správcovi dane žalobca napriek tvrdeniu jeho konateľa O.. C. Z. nepredložil žiadne dôkazy o dodaní služieb dodávateľom, resp. subdodávateľom. Daňové orgány nie sú povinné skúmať kto iný ako dodávateľ uvedený na faktúrach dodal žalobcovi deklarované služby, prípadne či ich vykonal žalobca sám vo vlastnej réžii;

- ďalej podľa žalovaného žalobcom predložené doklady samotné nepreukazujú fakturované zdaniteľné obchody. Žalobca ako platiteľ dane musí byť schopný preukázať nielen dokladmi, ale aj inými dôkazmi, že reálne prišlo k fakturovaným obchodom. Z judikatúry vnútroštátnych súdov vyplýva, že každý subjekt vstupujúci do obchodných vzťahov musí zachovávať náležitú mieru obozretnosti, predovšetkým vzhľadom k povahe tovaru a služieb a zabezpečiť si potrebné podklady pre splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. Je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov skutočne prišlo, pretože dôkazné bremeno tykajúce sa faktickej realizácie obchodovania je na jeho strane;

- v procese výkonu daňovej kontroly uplatňuje správca dane pri dôkaznej povinnosti daňového subjektu prejednávaciú zásadu, nie vyhľadávaciú, čo znamená, že správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiacie v prospech daňového subjektu, ale je oprávnený zákonným spôsobom získať a použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

13. Žalovaný navrhol, aby odvolací súd potvrdil rozsudok krajského súdu.

#### IV.

Právne názory odvolacieho súdu

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O. s. p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O. s. p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O. s. p. nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolaniu nemožno vyhovieť a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 219 v spojení s § 250ja ods. 3 O. s. p. potvrdil.

15. Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, preto odvolací súd primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

16. Odvolací súd ďalej zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009 či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je

úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

17. Z konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu k problematike daní plynie, že správa daní 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. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH (porovnaj napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp.zn. 8Sžf/75/2014).

18. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (sp.zn. 8/Sžf/26/2014).

19. Po preskúmaní vydaných rozhodnutí a administratívneho spisu aj odvolací súd dospel k rovnakým záverom ako finančné orgány a prvostupňový súd, že sa žalobcovi pri jednotlivých faktúrach nepodarilo preukázať splnenie podmienok na odpočítanie dane, ako sú ustanovené predovšetkým v § 49 a § 51 zák. č. 222/2004 Z.z.

20. Nakoľko správou daní zákonodarca označuje postup, ktorého účelom je okrem iného správne zistenie dane (§ 2 písm. a/ Daňového poriadku), je potrebné sa na prvom mieste zaoberať s procesom zisťovania skutkových podkladov pre zákonné rozhodnutie o výške daňovej povinnosti, t.j. aj s postupom správcu dane, ktorý je legislatívne označovaný ako daňová kontrola (§ 44 Daňového poriadku).

21. Je nepochybné, že daňová kontrola je zákonom ustanovený prípravný (t.j. zisťovací alebo preverovací) proces správcu dane (viď systematický výklad tohto inštitútu vychádzajúci zo zaradenia daňovej kontroly do Tretieho dielu [Postup pri daňovej kontrole] Prvej hlavy [Príprava daňového konania] Druhej časti [Činnosti správcu dane] Daňového poriadku) smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) so zachytením skutkových „de facto“ zistení, ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf /91/2015 z 24. januára 2017).

22. Preto v súvislosti s posudzovaním oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov na vstupe sa ako jeden z kľúčových problémov od počiatku javí otázka rozloženia dôkazného bremena, teda posúdenie, ktoré skutočnosti významné pre správne posúdenie práva uplatneného žalobcom ako daňovým subjektom preukazuje daňový subjekt a kedy naopak dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane. Túto otázku si musí správca dane vyriešiť už pri prvých skutkových zisteniach, ktoré naznačujú, akú právnu daňovú normu pre posúdenie oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH z preverovaných zdaniteľných obchodov správca dane chce ďalej uplatniť.

23. Odvolacie námietky žalobcu sa týkajú predovšetkým právnej otázky rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcu a správcu dane. Okrem toho žalobca namieta procesné pochybenia správnych orgánov i krajského súdu.

24. Na otázku rozloženia dôkazného bremena dal žalobcovi dostatočne jasnú odpoveď krajský súd a odvolací súd sa s jeho právnym názorom stotožňuje. Dodáva, že daňový subjekt v procese správy daní (t.j. aj počas daňovej kontroly) zásadne preukazuje skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku), okrem iného že vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH) najmä vo forme kvázi prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH), v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených účtovných dokladov (§ 10 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve) a od dodávateľa uvedeného na faktúre (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Ak preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy neuznať daňovému subjektu právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle hore citovanej judikatúry Súdneho dvora prelamuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená t'archy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH.

25. Zatiaľ čo v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane (vychádzajúc najmä z vyššie uvedených ustanovení § 3 ods. 2 zákona o DPH) zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil, v prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (najmä § 3 ods. 6 Daňového poriadku) je dôkazné bremeno len na správcovi dane.

26. Odvolací súd zdôrazňuje, že v prejednávanej veci nebol hodnoverne preukázaný základný hmotnoprávny predpoklad pre priznanie práva na odpočítanie dane, ktorým je skutočné dodanie služby deklarovaným dodávateľom žalobcu. Správca dane preto nebol povinný pozitívne dokazovať existenciu iných okolností, ktoré by vylučovali priznanie tohto práva, napr. zapojenie žalobcu do daňového podvodu. Vo vzťahu k spornej otázke, kto mal čo preukázať, je potrebné pripomenúť, že správca dane nespochybnil, že žalobca poskytol službu svojmu odberateľovi z Českej republiky, ale spochybnil plnenie zo strany žalobcovho dodávateľa (resp. subdodávateľa).

27. Žalobca tieto pochybnosti presvedčivo nevyvrátil, pretože okrem predpísaných daňových a účtovných dokladov v zákonom stanovenej lehote do dňa prerokovania pripomienok k protokolu z kontroly (§ 68 ods. 3 Daňového poriadku), ku ktorému došlo dňa 06.02.2014, nepredložil žiadne hodnoverné dôkazy o špecifikácii a kvantifikácii dodaných služieb a čase ich dodania, ktoré by bolo možné overiť, prípadne dôkazy o tom, kto, akým spôsobom a s akým materiálno-technickým vybavením predmetné služby realizoval. To platí jednak pre poskytnuté poradenstvo a výsledok zisťovania cien, ako i pre uskutočnenie marketingovej akcie v obchodoch. Predložené fotografie síce preukazujú, že nejaká marketingová akcia sa odohrala, ale neposkytujú nijaké informácie o tom, kto vykonal predmetné práce (služby). Žalobca nedoložil žiadnu cenovú kalkuláciu, referencie, potvrdenia o umiestnení propagačných materiálov v prevádzkach atď. Dodanie služieb zo strany dodávateľa (subdodávateľa) zostalo v rovine nepreukázaného tvrdenia.

28. Otázka plnenia alebo neplnenia daňových a registračných povinností dodávateľa a jeho subdodávateľa je popri tom podružná, hoci práve tento nedostatok môže vyvolať podozrenia o nesplnení podmienok pre vznik práva na odpočítanie dane a dôkaznú núdzu platiteľa dane.

29. Pokiaľ ide o námietky žalobcu vo vzťahu k nedodržaniu procesných ustanovení Daňového poriadku, odvolací súd súhlasí so žalobcom v tom, že nebolo dodržané ustanovenie § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, podľa ktorého má žalobca právo klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní. Pri výsluchu svedka v Českej republike mala byť žalobcovi poskytnutá možnosť zúčastniť sa tohto úkonu, a to upovedomením žalobcu o termíne jeho vykonania. Realizáciou tohto práva však nemohla byť dotknutá správnosť vyhodnotenia rozhodujúcej skutkovej otázky (dodania služby žalobcovi jeho deklarovaným dodávateľom), pretože pri dožiadaní sa preverovalo dodanie zo strany žalobcu pre jeho odberateľov v Českej republike (administratívny spis, č. 24).

30. Váda v konaní pred správnym orgánom musí dosahovať vážnu intenzitu a bezprostredný vzťah k

rozhodujúcim skutočnosťami, aby mohla spôsobiť nezákonnosť rozhodnutia správneho orgánu a viesť k jeho zrušeniu (§ 250j ods. 2 písm. e/ O.s.p.). Výkonanie výsluchu svedka dožiadaným orgánom českej finančnej správy bez upovedomenia žalobcu nie je takou vadou konania, ktorá mohla spôsobiť nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, pretože predmetom výsluchu neboli otázky spôsobilé ovplyvniť vyslovené právne závery. Žalobca mal možnosť sa s obsahom predmetnej svedeckej výpovede oboznámiť, keďže bol zachytený v protokole z daňovej kontroly a najmä uplatniť voči získaným skutkovým zisteniam konkrétne výhrady, čo neurobil. Rovnaké závery platia i vo vzťahu k žalobcovej námietke o porušení § 63 ods. 5 Daňového poriadku tým, že sa žalovaný nedostatočne zaoberal odpoveďou zo strany českej finančnej správy. Ako vo svojom vyjadrení k odvolaniu uviedol žalovaný, touto otázkou sa zaoberal na s. 6 svojho rozhodnutia.

31. Vo vzťahu k namietanému neprihliadnutiu na podpísané vyhlásenie bývalého konateľa subdodávateľa A. I., odvolací súd má za to, že žalovaný postupoval v súlade so zákonom, keď neprihliadol na toto vyhlásenie, ktoré bolo urobené a doručené po uplynutí lehoty na označenie dôkazov a po prerokovaní námietok k protokolu, naviac právne neúčinným spôsobom (§ 14 ods. 1 písm. a/, ods. 3, § 13 ods. 5 Daňového poriadku). Navyše je toto vyhlásenie nekonkrétne, neoveriteľné a nie je spôsobilé rozptýliť nejasnosti o tom, ktoré konkrétne osoby vykonali aké služby. O zabezpečenie výsluchu menovaného sa správca dane trpezlivo pokúšal, keď mu celkom 3 krát doručil predvolanie na výsluch, ktorého sa predvolaný nezúčastnil.

32. Pokiaľ ide o nevypočutie aktuálneho konateľa subdodávateľa X. T., odvolací súd poukazuje na to, že svedkom je zásadne ten, kto zisťované skutočnosti mohol vnímať svojimi zmyslami a svoje poznatky následne reprodukovať pre potreby konania pred príslušným orgánom. Žalobca neuviedol, že by pán T. v rozhodujúcom období mal nejaký vzťah k subdodávateľovi alebo že by mal poznatky o predmete konania z iného dôvodu. Ak má menovaný účtovné či iné doklady k posudzovaným zdaniteľným obchodom žalobcu, bolo na žalobcovi, aby ich zabezpečil a predložil správcovi dane, pretože jeho zaťažuje dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia plnení, ktoré prijal na svoje podnikanie.

33. Okrem toho odvolací súd poukazuje na to, že pochybná je práve existencia materiálneho plnenia (zo strany dodávateľa), takže použitie argumentácie z rozsudku sp. zn. 4SŽf/41/2013 nie je namiesto, odhliadnuc od toho, že ten sa týka uznania daňových výdavkov pri dani z príjmu, nie DPH.

34. Za bezpredmetné považoval odvolací súd námietky žalobcu, že správca dane osobitne nevypočul jedného z jeho konateľov (O. C. Z.Č.), ktorý uvádza, že má doklady k posudzovaným zdaniteľným obchodom. Znovu možno len zdôrazniť, že dôkazné bremeno je na žalobcovi a v jeho záujme bolo v priebehu daňovej kontroly predložiť dôkazy, ktoré mal jeho štatutárny zástupca k dispozícii. Ak tak neurobil, nemožno to vytykať orgánom finančnej správy.

35. Odvolací súd sa stotožnil s konštatovaním súdu prvého stupňa, že žalobca dôkazné bremeno na preukázanie splnenia materiálnej podmienky odpočítania dane z deklarovaných zdaniteľných obchodov neunesol, a to ani argumentáciou v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku. Závery krajského súdu napriek ich strohému odôvodneniu považoval odvolací súd pre potreby preskúmania zákonnosti rozhodnutia za dostatočné a je toho názoru, že spolu s odôvodnením tohto rozsudku tvoria náležitý argumentačný podklad pre výsledok súdneho preskúmania rozhodnutia žalovaného v prejednávanej veci. Keďže žalobca v odvolaní proti rozsudku neuviedol, s ktorými jeho žalobnými námietkami sa krajský súd nedostatočne vysporiadal, odvolací súd sa podrobnejšie touto odvolacou námietkou nezaoberal.

36. Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd dospel k záveru, že súd prvého stupňa rozhodol po právnej stránke správne a v súlade so zákonom, keď sa na podklade riadne zisteného skutkového stavu v podstate stotožnil so závermi žalovaného a žalobu ako nedôvodnú zamietol. Keďže námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodom na zrušenie alebo zmenu rozsudku krajského súdu, rozhodol odvolací súd podľa § 219 ods. 1 a 2 Os.p. v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta Os.p. tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

37. O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Os.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, keďže žalobca v tomto konaní úspešný nebol a žalovanému v systéme správneho súdnictva právo na náhradu trov konania zásadne neprináleží.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).