

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/65/2021  
Identifikačné číslo spisu: 2019200361  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. marca 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200361.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ISPE, s.r.o., so sídlom Zavorská 9157/10I, Trnava, IČO: 45 304 611, právne zastúpený: Alegal & Partners s. r. o., so sídlom Galvaniho 17/C, Bratislava, IČO: 47 238 615, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102313363/2019 zo 7. októbra 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/128/2019-70 z 3. decembra 2020, takto

### r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Priebeh administratívneho konania a súdneho konania

1. Správca dane - Daňový úrad Trnava u sťažovateľa v období od 14. marca 2018 do 4. marca 2019 realizoval daňovú kontrolu dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január - december 2016, v rámci ktorej zistil, že daňový subjekt si v zdaňovacích obdobiach január až december 2016 uplatnil odpočítanie dane z faktúr prijatých od spoločnosti CHEOPS production, s.r.o. (ďalej „deklarovaný dodávateľ“) a jednalo sa o dodanie služby - reklamnej kampane v sieti LED obrazoviek Laser media. Sťažovateľ mal s deklarovaným dodávateľom uzavretú Zmluvu o poskytnutí reklamného priestoru (ďalej „Zmluva“).

2. Správca dane poskytnutie reklamných služieb deklarovaným dodávateľom spochybnil keďže nebolo preukázané, kto reklamný spot pre sťažovateľa vyrobil. V tejto súvislosti dôvodil, že majiteľ reklamného priestoru spoločnosť LASER media, s.r.o. (subdodávateľ deklarovaného dodávateľa)

vystavila v roku 2016 faktúry pre deklarovaného dodávateľa, avšak predložené faktúry nedokazujú, že predmetom plnenia bolo odvysielanie reklamného spotu pre sťažovateľa.

3. Správca dane následne uzavrel, že kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal, kto realizoval návrh a výrobu reklamného spotu a nebolo preukázané, že predmetné plnenie bolo sťažovateľovi skutočne dodané v rozsahu uvedenom v predložených faktúrach od deklarovaného dodávateľa. Správca dane vydal dňa 10. júna 2019 prvostupňové rozhodnutie týkajúce sa zdaňovacieho obdobia august 2016 č. 101419893/2019 (ďalej „Prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil sťažovateľovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty a to z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „ZoDPH“), keď sťažovateľ nepreukázal kto realizoval návrh a výrobu reklamného spotu, ktorý mal byť odvysielaný v sieti LED obrazoviek LASER media, s.r.o. a ďalej nepreukázal, že predmetné plnenie - reklamná kampaň v sieti LED obrazoviek mu bolo skutočne dodané v rozsahu uvedenom v predložených faktúrach.

4. Prvostupňové rozhodnutie bolo napadnutým rozhodnutím žalovaného č. 102313363/2019 zo 7. októbra 2019 (ďalej „Napadnuté rozhodnutie“) potvrdené a sťažovateľ voči Napadnutému rozhodnutiu podal správnu žalobu. Poukázal na to, že z predložených dokladov a vyjadrení svedkov, bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa a LASER media, s.r.o. vyplýva, resp. aj sám správca dane vo svojom rozhodnutí konštatuje, že predložená emailová komunikácia a zaslanie spotu na odsúhlasenie zo strany deklarovaného dodávateľa potvrdzuje existenciu spotu, pričom uvedenú skutočnosť správca dane a následne aj žalovaný v Napadnutom rozhodnutí opomína.

5. Žalobca poukázal aj na to, že žalovaný odvodzuje dôkazné bremeno od § 24 Daňového poriadku, pričom v predmetnej veci boli ním zabezpečené všetky dostupné doklady o jeho spolupráci s dodávateľom (deklarovaným dodávateľom) a následne predložené aj dodatočne získané podklady, čím si splnil svoju základnú dôkaznú povinnosť, pričom tieto dôkazy správca dane vykonaným dokazovaním spochybnil v tom, či k dodaniu reklamných služieb došlo dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Mal za to, že skutkové zistenia sú v súhrne opreté o skutočnosti, ktoré by mohli zakladať dôvodné pochybnosti o tom, či služby boli aj v skutočnosti poskytnuté dodávateľom prostredníctvom jeho subdodávateľov, pričom preukazovanie týchto skutočností je už dôkazným bremenom správcu dane, argumentujúc ďalej, že všetky pochybnosti, na ktorých je založené napadnuté rozhodnutie sa týkajú len deklarovaného dodávateľa resp. subdodávateľov, o ktorých vzhľadom na obsah zmlúv a povahu zdaniteľného plnenia nemal (ani nemusel mať) v čase uzavretia transakcie ani vedomosť. V súvislosti s dôkazným bremenom žalobca ešte dôvodil, že výzvy a požiadavky správcu dane boli maximalizované a presun dôkazného bremena je nad rámec predmetu dokazovania pre zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty doplniac, že nedisponoval a ani nedisponuje žiadnymi dôkazmi týkajúcich sa tretích subjektov a nemôže ovplyvniť obchodnoprávne vzťahy, práva a povinnosti medzi inými subjektmi.

6. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe navrhol túto ako nedôvodnú zamietnuť. Poukázal na to, že na základe výsledkov vykonaného dokazovania správcou dane nebolo hodnovernými a nespochybniteľnými dôkazmi preukázané, že službu reálne dodal deklarovaný dodávateľ a taktiež nebol preukázaný rozsah zdaniteľného plnenia uvedeného v predloženej spornej faktúre, pričom žalobca neodstránil pochybnosti správcu dane a v žiadnom štádiu konania nepredložil dostatočné dôkazy na preukázanie svojho tvrdenia, že zdaniteľný obchod bol skutočne dodaný deklarovaným dodávateľom, čím nebola splnená podmienka pre odpočítanie dane.

7. Správny súd rozhodol tak, že žalobu sťažovateľa zamietol. Podľa názoru správneho súdu, vzhľadom na skutočnosť, že bolo spochybnené samotné dodanie deklarovaného plnenia deklarovaným dodávateľom sťažovateľovi, ktorý bol jeho priamym dodávateľom, mal sťažovateľ možnosť zabezpečiť si dostatok dôkazov o realizácii zdaniteľného plnenia. Z obsahu administratívneho spisu a preskúmaných rozhodnutí však bezpochybná verifikácia deklarovaného zdaniteľného plnenia správneho súdu nevyplývala.

8. Poukázal na to, že sťažovateľ mal pri doručení faktúry disponovať CD nosičom, na ktorom mal byť reklamný spot uložený, avšak týmto CD nosičom sťažovateľ nedisponuje. Bolo teda v možnostiach sťažovateľa zabezpečiť si dostatok dôkazov na to, aby jeho nárok na odpočítanie dane nebol spochybniteľný. Navyiac, keď predmetom poskytnutého plnenia mala byť reklama, sťažovateľ mal o to zodpovednejšie pristupovať k zaobstarávaniu podkladov.

9. Podľa správneho súdu z vykonaného dokazovania je zrejmé, že sťažovateľom predloženým daňovým dokladom absentuje reálny základ (preukázanie plnenia), čo oprávnene vzbudzuje pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení deklarovaným dodávateľom, pričom táto skutočnosť má za následok, že nebola splnená zákonná podmienka pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 ZoDPH, keď nebolo preukázané, že tomuto dodávateľovi vznikla daňová povinnosť (§ 19 ods. 2 zákona o DPH). Sťažovateľ nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako to vyplýva zo spornej faktúry, pričom doklady, ktoré predložil, nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako jednoznačný dôkaz o tom, že služby mu boli dodané tak ako sa deklaruje, čím sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane. Sťažovateľ tak podľa správneho súdu nepreukázal oprávnenosť odpočítania dane z pridanej hodnoty (§ 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1 písm. a/ ZoDPH).

## II.

### Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

10. Voči rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ dňa 26. januára 2021 kasačnú sťažnosť, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP. Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie a rozhodol o trovách konania tak, že prizná sťažovateľovi náhradu trov konania v rozsahu 100%.

11. Za nesprávne právne posúdenie správneho súdu (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) považuje argumentáciu správneho súdu, podľa ktorej najmä neboli splnené hmotnoprávne požiadavky pre odpočet dane. Ďalej namietal nesprávny procesný postup správcu dane, ktorý mal spočívať v tom, že na protokol nadväzovalo viacero rozhodnutí správcu dane. Namietal taktiež rozsah dokazovania vyžadovaný od žalobcu a aj údajné nepreukázanie efektu reklamných aktivít a ekonomické opodstatnenie reklamy na podnikanie sťažovateľa.

12. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril jednoduchým podaním zo dňa 13. apríla 2021 v ktorom iba uviedol, že správny súd predmetné právne otázky posúdil vecne správne, v plnom rozsahu sa pridrižiava svojich doterajších stanovísk a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

## III.

### Posúdenie kasačného súdu

13. V zmysle čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 757/2004 Z.z.“) odo dňa 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd SR činnosť a stal sa príslušným na konanie vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konali senáty správneho kolégia Najvyššieho súdu SR. Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu SR a bola zaregistrovaná pod sp.zn. 1Sžfk/65/2021. V zmysle uvedeného je od 1. augusta 2021 na konanie o predmetnej kasačnej sťažnosti príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. v súlade s platným a účinným Rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu SR náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená senátu 5S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. h/ SSP) preskúmal napadnutý rozsudok,

ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 453 ods. 1 a 2 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal postupom bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky <<http://www.nssud.sk>> (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP zamietol ako nedôvodnú.

14. Kasačný súd má za to, že skutková situácia tak, ako bola zistená správnymi orgánmi i správnym súdom je nesporná.

15. Hlavnou podstatou kasačných bodov sťažovateľa je (1) tvrdený nezákonný procesný postup správcu dane pri vydaní prvostupňového rozhodnutia, (2) či bolo preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom, (3) rozsah dôkazného bremena sťažovateľa.

16. Kasačný súd sa plne stotožňuje s právnym posúdením veci správnym súdom.

Tvrdený nezákonný procesný postup správcu dane pri vydaní prvostupňového rozhodnutia

17. Podľa sťažovateľa bolo nesprávnym procesným postupom konanie správcu dane, ktorý na základe jednej daňovej kontroly a jedného vyrubovacieho konania vydal dvanásť samostatných rozhodnutí (pričom každé sa týkalo samostatného zdaňovacieho obdobia). Podľa sťažovateľa sa v súlade s § 68 ods. 3 Daňového poriadku malo vydať len jedno rozhodnutie. Podľa sťažovateľa bol tento postup v rozpore s Daňovým poriadkom a ako aj s Ústavou Slovenskej republiky (čl. 2 ods. 2).

18. Kasačný súd sa so sťažovateľom tvrdenou nezákonnosťou postupu správcu dane nestotožňuje. Podľa kasačného súdu ide naopak v praxi o obvyklý spôsob rozhodovania správcu dane, ktorý žiadnym spôsobom negatívne nezasahuje do práv sťažovateľa (čo sťažovateľ ani netvrdil) a nie je v rozpore s § 68 ods. 3 Daňového poriadku. V prípade vydania viacerých rozhodnutí, z ktorých každé sa týka samostatného zdaňovacieho obdobia, sa sťažovateľ môže rozhodnúť, voči ktorým a v akom rozsahu bude brojiť, keďže každé z rozhodnutí (z dôvodu iného zdaňovacieho obdobia) má iné náležitosti podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku. Následne je zjednodušený i postup správcu dane pri prípadnom sankcionovaní sťažovateľa. Kasačný súd preto v namietanom postupe správcu dane nevzhladol porušenie § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Kasačný súd sa s rovnakým argumentom sťažovateľa nestotožnil ani v skoršom konaní vedenom pred kasačným súdom pod sp.zn. 8Sžfk/42/2021.

Preukázanie hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane

19. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti argumentuje, že z jeho strany došlo k splneniu hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane a tieto preukázal.

20. Rovnako ako správny súd aj kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi - osobe registrovanej pre DPH) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej implementácie v právnom poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie DPH uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté.

21. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do ZoDPH. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle ZoDPH odpočítať daň:

1. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 ZoDPH),
2. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 ZoDPH),
3. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) ZoDPH),
4. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) ZoDPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

22. V posudzovanom prípade bola správcom dane spochybnená druhá (podľa Smernice 2006/112/ES) hmotnoprávna podmienka na odpočítanie dane, t.j. samotná existencia predmetného plnenia - reklamných služieb - reklamnej kampane v sieti LED obrazoviek Laser media. Správca dane existenciu predmetného plnenia relevantne spochybnil - napr. výsluchom bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa uskutočneného dňa 14. augusta 2018, ktorý sa vyjadril, že nevie, ako sa začala ich spolupráca a tiež nevedel, kto vyrobil spot. Sťažovateľ správcom dane taktiež nevedel predložiť CD nosič na ktorom bol spot uložený.

23. V prípade, ak správca dane relevantne spochybní splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, je v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku povinný tieto pochybnosti sťažovateľovi oznámiť. K tomu došlo (najneskôr) počas ústneho pojednávania dňa 30. januára 2019, o čom bola správcom dane spísaná zápisnica č. 100330555/2019 (čím kasačný súd dáva sťažovateľovi odpoveď i na ním tvrdené porušenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku). Keďže splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľ), bol sťažovateľ následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil. Sťažovateľ si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nespĺnil, keďže i napriek spochybneniu existencie predmetného plnenia - reklamných služieb - reklamnej kampane v sieti LED obrazoviek Laser media sa obmedzil iba na svoje (nepreukázané) tvrdenia (napr. vyjadrenie sťažovateľa z 11. februára 2019). Ani ostatné sťažovateľom produkované dôkazy nevyvrátili pochybnosti správcu dane.

24. Následne vo vyrubovacom konaní síce sťažovateľ relevantné písomné podklady (dôkazy) k reklamnej kampani („Dokumentácia ku kampani ISPE“) predložil, avšak správca dane vo vyrubovacom konaní tieto podklady opäť spochybnil.

25. Kasačný súd má rovnako ako správny súd za to, že z vykonaného dokazovania je zrejmé, že sťažovateľom predloženým daňovým dokladom absentuje preukázanie hmotnoprávneho plnenia - t.j. skutočnosti či reklamné služby boli skutočne poskytnuté, čím nebola splnená zákonná podmienka pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, keď nebolo preukázané, že tomuto dodávateľovi vznikla daňová povinnosť (§ 19 ods. 2 zákona o DPH) z dôvodu spochybnenia existencie plnenia. Preukázanie tejto skutočnosti je dôkazným bremenom sťažovateľa a práve sťažovateľ nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov, čím sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane. Kasačný súd má rovnako ako správny súd za to, že žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania dane z pridanej hodnoty (§ 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH).

Rozsah dôkazného bremena sťažovateľa

26. Sťažovateľ namietal taktiež rozsah dôkazného bremena, ktoré mal znášať, a poukázal, že nebol povinný preukazovať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane u svojich dodávateľov.

27. Kasačný súd sa s názorom sťažovateľa stotožňuje pokiaľ ide o preukazovanie skutočností, ktoré majú vplyv na určenie dane u iných subjektov. Ako je však uvedené v bodoch 20 - 25 tohto rozhodnutia, podstatným je, že sťažovateľ si nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť pokiaľ ide o preukázanie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane za predpokladu, že tieto sú správcom

dane relevantnej spochybnené. Toto však tvorí dôkazné bremeno daňového subjektu (§ 45 ods. 2 písm. f) Daňového poriadku v súvislosti s § 46 ods. 5 Daňového poriadku). Práve toto svoje dôkazné bremeno sťažovateľ neuniesol, keďže relevantnými dôkazmi nevyvrátil pochybnosti správcu dane.

28. K rozloženiu dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa alebo správcu dane sa vyjadril Najvyšší súd SR v rozsudku sp.zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017: „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.“

29. K problematike presúvania dôkazného bremena sa vyjadril aj Ústavný súd SR napr. v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

30. Sťažovateľ tak má, pokiaľ ide o jeho dôkazné bremeno dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť sťažovateľa spočívala v samotnom uplatnení práva na odpočítanie dane (prostredníctvom daňového priznania) a následne povinnosť sťažovateľa dokázať svoje tvrdenie vyjadruje jeho dôkazné bremeno. Úlohou správcu dane je tvrdené skutočnosti verifikovať a prípadne relevantne spochybniť. V prípade ich spochybnenia (k čomu v posudzovanom prípade došlo) bolo následne na sťažovateľovi, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil (k čomu nedošlo).

31. Je práve na sťažovateľovi, aby si zaobstaral vhodné dôkazy preukazujúce, že predmetné plnenie - reklamné služby - reklamná kampaň v sieti LED obrazoviek Laser media bolo reálne a nešlo o fiktívne plnenie. Pokiaľ sťažovateľ neprodukoval žiaden relevantný dôkaz, ktorý by následne v daňovom konaní nebol správcom dane spochybnený, neuniesol svoje dôkazné bremeno. Vo sťažovateľov neprospech v tejto súvislosti svedčí najmä (1) nepreukazná svedecká výpoveď svedka - bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa zo dňa 14. augusta 2018. (2) nepreukázanie existencie reklamného spotu (CD nosič), (3) nepreukázanie, kedy, kým a na ktorých miestach bol reklamný spot odvysielaný (písomné podklady k reklamnej kampani správcu dane vo vyrubovacom konaní spochybnil).

32. Vzhľadom na spochybnenie reálnosti existencie predmetného plnenia - reklamných služieb - reklamnej kampane v sieti LED obrazoviek Laser media a teda nesplnenie základnej hmotnoprávnej podmienky na odpočítanie dane, nepovažoval kasačný súd za potrebné venovať sa splneniu ostatných hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, t.j. najmä efektu reklamných aktivít a ekonomickému opodstatneniu reklamy a takáto argumentácia sťažovateľa je nedôvodná. Kasačný súd sa stotožňuje s námietkou sťažovateľa pokiaľ ide o výšku nákupnej ceny deklarovaného dodávateľa a jej porovnaníu k cene plnenia poskytnutého deklarovaným dodávateľom sťažovateľovi. Toto porovnanie by mohlo byť prípadne relevantné vo vzťahu k pochybnostiam ohľadom ekonomickej

opodstatnenosti reklamných služieb, čo však kasačný súd nepovažuje za potrebné z uvedených dôvodov skúmať.

33. Kasačný súd už k obdobným záverom pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom a o rozsah dôkazného bremena sťažovateľa došiel i v skoršom konaní vedenom pred kasačným súdom pod sp.zn. 8Sžfk/42/2021.

34. Chyby v odôvodnení napadnutého rozsudku, na ktoré poukazuje sťažovateľ v závere svojej kasačnej sťažnosti, nemajú podľa názoru kasačného súdu vplyv na jeho zákonnosť.

35. Kasačný súd tak po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti, po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku správneho súdu. Kasačný súd považuje rozsudok správneho súdu za vecne správny a kasačnú sťažnosť sťažovateľa z dôvodov uvedených vyššie za nedôvodnú.

36. O náhrade trov kasačného konania rozhodol tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu podľa § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada nevyplýva zo zákona.

37. Tento rozsudok prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

#### **P o u č e n i e :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.