

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 4Sžfk/5/2021  
Identifikačné číslo spisu: 6019200357  
Dátum vydania rozhodnutia: 29. mája 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok  
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:6019200357.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: SMS Dubovec s.r.o., so sídlom: Turie 454, 013 12, IČO: 43 879 985, zastúpený: ADVOKÁTI Müller & Dikoš, s.r.o., so sídlom: Závodská cesta 3911/24, 010 01 Žilina, IČO: 36 864 455, voči žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 24S/123/2019-118, zo dňa 11. júna 2020, v časti preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100594083/2019, z 8. marca 2019, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky nepriznáva účastníkom konania právo na náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania.

### O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 102115983/2018 z 24. októbra 2018 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový poriadok v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi rozdiel dane v sume 52.237,68 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2015. Podľa jeho názoru žalobca nepreukázal splnenie podmienok na priznanie odpočtu DPH v predmetnej výške. Správca dane poukázal na skutočnosť, že

· žalobcovi bola vystavená faktúra spoločnosťou RKI, spol. s r. o., č. 11201547, dňa 2. novembra 2015, za odvysielanie spotov žalobcu v období október 2015, v celkovej výške bez DPH 150.080,- € + 30.016,- € DPH. Nepreukázal pritom, že deklarované služby na faktúre boli skutočne dodané spoločnosťou RKI, spol. s r. o.. Tiež nepreukázal, že boli dodané na miestach, v čase a v počte opakovaní deklarovaných na faktúre;

· žalobcovi bola vystavená faktúra spoločnosťou STAVBYT Košice, s. r. o., č. 11201547, dňa 2. novembra 2015, za práce vykonané v lome Lietavská Lúčka, vo výške 41.558,40 € + 8.311,68 DPH.

Nepreukázal, že deklarované služby na faktúre boli skutočne dodané spoločnosťou RKI, spol. s r. o. Tiež nepreukázal, že boli dodané na miestach, v čase a v počte opakovaní deklarovaných na faktúre;

- žalobcovi bola vystavená faktúra spoločnosťou ELCOM - KE s.r.o. č. 30101502, z 30. októbra 2015, za stavebné práce na stavbe SALINI, vo výške 24.930,- € + 4.986,- € DPH a faktúra č. 30101503, z 30. októbra 2015, za stavebné práce na stavbe DÚHA, vo výške 25.370,- € + 5.074,- € DPH. Nebolo preukázané, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu dodávateľom uvedeným na faktúrach. Nepreukázal dostatočne a vierohodne, že deklarované služby boli platiteľovi skutočne dodané, nepreukázal ním formálne deklarované vzťahy a skutočnosti;
- žalobcovi bola vystavená faktúra spoločnosťou AM BUILD s.r.o. č. 1500724S/123/20198, z 31. októbra 2015, za práce na stavbe CS Žilina, vo výške 19.250,- € + 3.850,- € DPH. Nebolo preukázané, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu dodávateľom uvedeným na faktúrach. Nepreukázal dostatočne a vierohodne, že deklarované služby boli platiteľovi skutočne dodané, deklarované vzťahy a skutočnosti.

2. Žalobca podal voči rozhodnutiu správcu dane odvolanie. Žalovaný v rozhodnutí č. 100594083/2019, z 8. marca 2019, (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) rozhodnutie správcu dane potvrdil podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku.

## II. Konanie pred správnym súdom

3. Žalobca podal voči rozhodnutiu žalovaného všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“). Namietal v nej, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu, dôkazy boli nesprávne hodnotené, neoprávnene bolo presunuté dôkazné bremeno na daňový subjekt a nesprávne bol aplikovaný zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej len „zákon o DPH“). Navrhol rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

4. Uznesením č. k. 24S/123/2019-102 z 29. apríla 2020 správny súd spojil viaceré konania vrátane konania o žalobe voči rozhodnutiu žalovaného na spoločné konanie vedené pod sp. zn. 24S/123/2019.

5. Rozsudkom č. k. 24S/123/2019-118 z 11. júna 2020 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) správny súd žalobu zamietol ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej len „SSP“). V odôvodnení okrem iného poukázal na to, že:

- vo vzťahu k jednotlivým faktúram bolo zo strany finančnej správy dostatočným spôsobom vysvetlené, prečo jednotlivé dôkazy nepreukazujú splnenie podmienok pre odpočet DPH. Navyše žalobca neuviedol, v čom by mali byť úvahy žalovaného nesprávne, resp. rozporné s obsahom dôkazov, alebo chybné pre rozpor so zásadami logického uvažovania;
- nie je postačujúce, ak žalobca disponuje faktúrami od dodávateľa, avšak nevie preukázať dodanie služieb deklarovanými dodávateľmi alebo subdodávateľmi;
- dôkazy k reklamným službám (spoločnosť RKI s.r.o.) nepreukazujú, že služby boli poskytnuté v kontrolovanom zdaňovacom období a odvysielané na deklarovaných miestach, výpovede svedkov (konateľov) boli všeobecné a v konkrétnostiach nepotvrdzovali dodanie plnenia,
- k dodávkam od STAVBYT Košice, s.r.o. nebolo žalobcom preukázané, kto práce vykonal, vykonanie kontroloval, nebol predložený napr. zoznam pracovníkov. Absentoval súpis prác, či už od činnosti vykonávaných dodávateľsky alebo subdodávateľsky;
- nebolo preukázané dodanie služieb od ELCOM-KE s.r.o. v deklarovanom rozsahu dodávateľom. Dodanie služieb nebolo preukázané žiadnymi relevantnými a správcom dane overiteľnými dokladmi a dôkazmi;
- pri prácach od AM BUILD, s.r.o. absentoval zoznam pracovníkov, ktorí službu poskytovali. Konateľ nevedel uviesť, aké práce vykonávala prenajatá pracovná sila, kde ich vykonávala a kto bol konečným odberateľom prác. Konateľ potvrdil, že AM BUILD s.r.o. vystavila faktúry a uskutočnila zdaniteľné plnenie (servis, prevoz hliny, nákladku i vykládku kameniva, prostredníctvom subdodávateľov), nevedel však preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia konkrétnymi dôkazmi. V súpisoch prác vystupuje AM BUILD, s.r.o. ako zhotoviteľ;
- rozhodnutia finančnej správy obsahujú všetky skutkové zistenia, o ktoré boli opreté rozhodujúce dôvody. Nepostačuje, ak žalobca disponuje faktúrami od dodávateľa, avšak nie je schopný preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia;
- neprihliadal na námietku nezákonnosti dĺžky daňovej kontroly, nakoľko táto námietka bola vznesená po lehote na podanie žaloby až v replike. Neprihliadol ani na námietku žalobcu vznesenú na

pojednávani, že sa finančná správa nezaoberala kontrolnými výkazmi k DPH jednotlivých dodávateľov, z dôvodu jej vznesenia po lehote.

### III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanoviská účastníkov konania

6. Žalobca podal voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok správneho súdu tak, že zruší aj rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane. Svoju kasačnú sťažnosť podal z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g), h) SSP. Rozsudok správneho súdu je podľa názoru žalobcu nesprávny a nezákonný. Žalobca uviedol, že prišlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, správny súd nesprávne právne posúdil vec a správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe. V kasačnej sťažnosti žalobca poukázal aj na to, že:

- k porušeniu práva na spravodlivý proces malo prísť tým, že žalobca vyčerpал celé dôkazné bremeno. Poskytol účtovné doklady, faktúry, potvrdenia o úhradách faktúr, zmluvu o reklame, fotografie a CD nosič. Tiež boli vykonané svedecké výpovede. Nie je sporná existencia plnenia a ani žiadne skutočnosti zakladajúce právo na odpočet DPH;
- finančná správa sa nezaoberala kontrolnými výkazmi k DPH žalobcu a jeho dodávateľov. Táto námietka nebola novotou, nakoľko už v žalobe žalobca napádal nedostatočne zistený skutkový stav;
- nesprávne právne posúdenie veci bolo tým, že správny súd nesprávne vyhodnotil splnenie podmienok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Žalobca vo vzťahu k reklamným službám predložil fotodokumentáciu s CD nosičom, pričom z rôznosti fotografií musí byť zrejmé, že spot bol dodávateľom odvyšielaný opakovane vo viacerých časových obdobiach. Žalobca nemôže niesť zodpovednosť za jednotlivých dodávateľov a neporiadok v ich evidencii;
- správny súd postupoval podľa názoru žalobcu v rozpore s § 9 ods. 4, § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 písm. a), § 71 zákona o DPH a § 3 ods. 3 daňového poriadku, keď skutkové okolnosti vyhodnotil v neprospech žalobcu, následne ich nesprávne právne posúdil a prijal za svoje tvrdenia žalovaného,
- odklon od ustálenej rozhodovacej praxe žalobca konštatoval vo vzťahu k rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie C-285/11, C-354/03, C-355/03, C-80/2011, C-142/2011, C-285/11 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, sp. zn. 7Sžfk/41/2013 zo dňa 28. mája 2015, sp. zn. 4Sžfk/4/2015 zo dňa 10. septembra 2015, sp. zn. 4Sžfk/73/2015 zo dňa 1. decembra 2016.

7. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

### IV. Právne posúdenie kasačným súdom

8. Najvyšší súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu s účinnosťou do 31. júla 2021 uznesením č. k. 4Sžfk/63/2020-190, z 11. novembra 2020, vylúčil konanie v časti prieskumu zákonnosti rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu na samostatné konanie.

9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu týkajúceho sa rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení.

10. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

11. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Súdny poplatok za podanú kasačnú sťažnosť bol uhradený.

12. Kasačný súd, po preskúmaní rozsudku správneho súdu, kasačnej sťažnosti žalobcu, dospel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

#### IV.I. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 24 ods. 1 písm. a) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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.

Podľa § 167 ods. 1 SSP správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.

Podľa § 168 druhej vety SSP orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

Podľa § 183 SSP žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby.

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

Podľa § 467 ods. 1 SSP ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

#### IV.II. Posúdenie kasačných námietok

13. Kasačné námietky týkajúce sa dodania reklamných služieb kasačný súd posudzoval vo vzťahu k inému dodávateľovi v rozsudku, sp. zn. 4Sžfk/36/2020, z 28. septembra 2022. S ohľadom na totožnosť predmetu dodávky, i keď od iného dodávateľa, kasačný súd na predmetný rozsudok odkazuje v nasledovnej časti:

V zmysle § 24 ods. 1 písm. a) daňového poriadku bol žalobca povinný preukázať skutočnosti majúce vplyv pre správne určenie dane. V súlade s týmto ustanovením pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty je povinnosťou preukázať splnenie podmienok nie len v rozsahu existencie relevantných účtovných dokladov. Je potrebné preukázať, že k dodaniu služby prišlo spôsobom tvrdným v týchto dokladoch.

Kasačný súd mal za preukázanú existenciu účtovných dokladov. Rovnako mal za preukázanú aj existenciu spotu a skutočnosť, že tento spot bol vysielaný. V súlade s názorom správneho súdu však konštatuje, že žalobca nepreukázal dodanie služby... .

Z § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH vyplýva, že jednou z hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty je reálne dodanie služby. Kasačný súd zhodne s názorom správneho súdu konštatuje, že zo strany žalobcu nebolo preukázané reálne dodanie objednanej služby (odvysielanie reklamných spotov).

Z existujúceho spotu a fotodokumentácie nie je možné zistiť najmä obdobie, v ktorom spoty boli vysielané. Rovnako jednotlivé miesta, kde mali byť spoty odvysielané, sú ťažko identifikovateľné.

Z uvedených dôvodov kasačný súd rovnako ako správny súd je toho názoru, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobia... . Z dôkazov prezentovaných žalobcom ako aj vykonaného dokazovania správcu dane sa nepodarilo zistiť, kedy boli jednotlivé spoty odvysielané a v akom množstve. Dodanie služby v daných zdaňovacích obdobiach spochybňuje aj skutočnosť..., podľa ktorého rovnaká fotodokumentácia spolu s reklamným spotom bola predložená správcovi dane pre zdaňovacie obdobia roka 2015 spoločnosťou RKI spol. s r. o. (v danej veci bol dodávateľom R & S DESIGN, s.r.o.). ... Táto skutočnosť výrazne znižuje hodnovernosť predmetného dôkazu, ktorý je jedným z nosných dôkazov na preukázanie existencie plnenia.

Kasačný súd zhodne s názorom správneho súdu uvádza, že služba môže byť dodaná aj subdodávateľsky. Bez ohľadu na spôsob dodania je však potrebné reálne dodanie služby preukázať. To sa však nestalo.

Zo strany žalobcu neobstojí argument, že z jeho strany prišlo k vyčerpaniu celého dôkazného bremena. Správca dane a ani žalovaný nemôžu hodnotiť splnenie hmotnoprávných podmienok pre uplatnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty podľa toho, aké dôkazy má žalobca v postavení daňového subjektu k dispozícii a či ich všetky uplatnil. Každý daňový subjekt má povinnosť dôkazného bremena uvedeného v § 24 ods. 1 daňového poriadku. Z tohto dôvodu je jeho povinnosťou a zároveň zodpovednosťou, aby bez akýchkoľvek pochybností vedel preukázať skutočnosti pre správne určenie dane. Kasačný súd v tejto súvislosti opäť zdôrazňuje, že vyvoláva výraznú pochybnosť, pokiaľ tie isté dôkazy (spot a fotodokumentácia) sú predložené počas dvoch rokov dvomi rozdielnymi spoločnosťami... .

14. Obdobne vyhodnotil kasačný súd aj námietky týkajúce sa posúdenia hmotnoprávnych podmienok pri iných obchodnoprávnych vzťahoch. Pre udržanie dôkazného bremena žalobcom je potrebné, aby nielen formálne preukázal existenciu dodávateľsko-odberateľského vzťahu, ale aj tento vzťah preukázal z hľadiska reálnej uskutočniteľnosti. Správny súd pomerne exaktne pomenoval viaceré skutočnosti, ktoré spochybňujú jednotlivé obchody, akými sú napríklad nepredloženie zoznamu pracovníkov, absencia súpisu prác a podobne. Kasačný súd súhlasí s názorom správneho súdu, že zo strany žalobcu nebolo preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia žalobcom, alebo prostredníctvom jeho pričinenia jednotlivými subdodávateľmi.

15. K námietke, že neboli vykonané ďalšie dôkazy kasačný súd konštatuje, že žalobca nešpecifikoval, akým spôsobom by tieto dôkazy ovplyvnili už zistený skutkový stav. Žalobca neuvádza, v čom by kontrolné výkazy zmenili súčasnú dôkaznú situáciu. Navyše kasačný súd sa stotožnil so správnym súdom v tom, že nevykonanie dôkazu - kontrolné výkazy k DPH, žalobca napádal až po uplynutí lehoty na podanie žaloby (porovnaj § 183 SSP).

16. Žalobca v žalobe napáda nedostatočne zistený skutkový stav finančnou správou. Neuvádza však priamo, že práve tieto dôkazy mali byť vykonané a ako mohli skutkový stav lepšie objasniť.

17. Správny súd s ohľadom na uvedené konštatuje, že správny súd dostatočne odôvodnil svoj rozsudok a správne právne posúdil vec. Reálne preukázanie zdaniteľného plnenia je podmienkou na odpočet DPH a pokiaľ ho žalobca nevie reálne preukázať, nie sú splnené podmienky na priznanie odpočtu DPH.

18. V tejto súvislosti neobstojí ani námietka, že žalobca nemôže niesť zodpovednosť za jednotlivých dodávateľov a neporiadok v ich evidencii. Jednotlivé subjekty si sami vyberajú svojich obchodných partnerov a je na nich preukázanie dodania zdaniteľného plnenia týmito obchodnými partnermi.

19. K námietke odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačný súd uvádza, že žalobca v kasačnej sťažnosti presne nešpecifikoval, v čom konkrétne prišlo k predmetnému odklonu. Nad rámec uvedeného kasačný súd uvádza, že k nepriznaniu odpočtu DPH neprišlo z dôvodu daňového podvodu, ale nepreukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH. Kasačný súd zdôrazňuje, že je nutné v tomto smere preukázať nielen splnenie formálnych podmienok, ale aj existenciu reálneho plnenia, ku ktorému prišlo buď priamo dodávateľom, alebo prostredníctvom jeho subdodávateľov. Z uvedených dôvodov kasačný súd vyhodnotil aj túto námietku ako nedôvodnú.

#### IV.III. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

20. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výroku tohto rozsudku.

21. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. (1) v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 druhej vety SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevzhládol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

22. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyselne.

#### **Poučenie :**

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

