

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 6Sžfk/58/2020
Identifikačné číslo spisu: 7019200043
Dátum vydania rozhodnutia: 29. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200043.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): FA2last (do 13.07.2018 MILMANN marketing, s.r.o.) so sídlom Popradská 71, 821 06 Bratislava, IČO: 45 356 157, právne zastúpeného JUDr. Petrom Majerníkom, advokátom so sídlom Werferova 1, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102242873/2018 zo dňa 13. novembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/9/2019 zo dňa 16. apríla 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/9/2019 zo dňa 16. apríla 2020 m e n í t a k , že rozhodnutie žalovaného č. 102242873/2018 zo dňa 13. novembra 2018, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 101304527/2018 zo dňa 09. júla 2018 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.
Administratívne konanie

1. Žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 102242873/2018 zo dňa 13. novembra 2018 podľa § 74 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 101304527/2018 zo dňa 09. júla 2018, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie február 2015 v sume 8.750,20 Eur.

2. Daňové orgány pri svojom rozhodovaní vychádzali uplatnenia práva na odpočítanie DPH daňovníkom v nasledovnom rozsahu :

- sumu 2.630,00 EUR z faktúr vystavených dodávateľom MAEDA s.r.o., Alejová 2, Košice, IČO: 36611433, IČ DPH: SK2022209299, za poskytnutie služieb - mediálny audit, monitoring v médiách, účinnosť reklamy a postavenie partnera na trhu, analýza partnerov v porovnaní s ich konkurenciou na trhu, internet banery - k reklamnej kampani Good Angels Košice, základ dane 18.150,00 EUR a DPH v sume 3.630,00 EUR, že spoločnosť sa dňa 09.02.2016 zlúčila s právnym nástupcom MHM - SERVIS s.r.o., Trenčín, ktorý bol dňa 25.02.2016 vymazaný z obchodného registra;

- sumu 2.969,00 EUR z faktúr vystavených dodávateľom SUNACO s.r.o., Jakobyho 1, Košice, IČO: 45492743, IČ DPH: SK2023012288 za poskytnutie služieb - kompletný monitoring TV reklamy, rozhlasovej reklamy, print reklamy, out/indoor reklamy, internet reklamy a podľa partnerov, hodnotenie sledovanosti banerov a hodnotenie sledovanosti web stránok, PR článkov a videí - k reklamnej kampani Good Angels Košice, základ dane 14.845,00 EUR, DPH 2.969,00 EUR, spoločnosť sa dňa 18.8.2015 zlúčila s právnym nástupcom VITOMA TRADE s.r.o., Košice, ktorý sa dňa 12.5.2016 zlúčil so spoločnosťou AAA WEBSTAV.COM s.r.o., Košice;

- sumu 1.204,40 EUR z faktúr vystavených dodávateľom SORARE s.r.o., Námestie Osloboditeľov 20, Košice, IČO: 46301020, IČ DPH: SK2023316339, za poskytnutie služieb - kompletný monitoring, spracovanie monitoringu, vyhodnotenie účinnosti a zásahu reklamy, prieskum znalosti partnera, spracovanie web monitoringov, print a väzba, návrhy kreativity animácie, točenie, vizualizácia, grafika, export do formátov, strih, umiestnenie odkazov, prerábka spotov, zvuk - k reklamnej kampani Good Angels Košice (základ dane 6.022,00 EUR a DPH 1.204,40 EUR), spoločnosť sa dňa 9.2.2016 sa zlúčila s právnym nástupcom MHM - SERVIS s.r.o., Trenčín, ktorý bol dňa 25.2.2016 vymazaný z obchodného registra;

- sumu 1 946,80 EUR z faktúr vystavených dodávateľom MASTERS KOŠICE s.r.o., Jantárová 30, Košice, IČO: 45859892, IČ DPH: SK2023118174 základ dane 9.733,98 EUR a DPH 1.946,80 EUR, za poskytnutie služieb - e-mailová reklama: Forwood s.r.o. - Balenia celé Slovensko, BW Hotel ROCA - Valentín, Hotel park Čingov-Lyžovačka, spoločnosť sa dňa 6.6.2015 zlúčila s právnym nástupcom EURÓPA COMPANY s.r.o., Bratislava.

3. Správca dane poukázal na skutočnosť, že všetky štyri deklarované dodávateľské spoločnosti - MAEDA s.r.o., SUNACO s.r.o., SORARE s.r.o. a MASTERS KOŠICE s.r.o. zanikli zlúčením s právnymi nástupcami, ktorí boli buď vymazaní z obchodného registra alebo na zásielky správcu dane nereagovali. Bývalí konatelia spoločností MAEDA s.r.o., SUNACO s.r.o., SORARE s.r.o. ústne potvrdili uskutočnenie obchodov, ale svoje tvrdenia nevedeli potvrdiť žiadnymi relevantnými dôkazmi, doklady žiadnej z deklarováných dodávateľských spoločností neboli správcovi dane k dispozícii. Všetky služby mali byť obstarané prostredníctvom subdodávateľov, ale týchto bývalí konatelia deklarováných dodávateľov nevedeli konkretizovať. Bývalá konateľka spoločnosti MAEDA s.r.o. síce uviedla ako subdodávateľ a spoločnosť TNS Slovakia s.r.o., ale správca dane zistil, že táto spoločnosť dodala spoločnosti MAEDA s.r.o. služby v nižšej sume, ktorá bola podstatne zvýšená za dodávku žalobcovi. V prípade spoločnosti MASTERS KOŠICE s.r.o. na predvolanie správcu dane nereagoval bývalý konateľ spoločnosti, ani konateľ právneho nástupcu.

4. Správca dane skonštatoval, že spoločnosť MAEDA s.r.o. zaplatila za poskytnuté služby spoločnosti TNS Slovakia s.r.o. sumu 6.000,00 EUR (základ dane 5.000,00 EUR a DPH 1.000,00 EUR) a svojmu odberateľovi - žalobcovi vyfakturovala služby obstarané od MAEDA s.r.o. štyrmi faktúrami v celkovej sume 21.810,00 EUR (základ dane 18.180,00 EUR a DPH 3.630,00 EUR) pričom nie je možné jednoznačne určiť, ktoré z týchto vyfakturovaných služieb sa týkajú služieb prijatých od spoločnosti TNS Slovakia s.r.o. Doklady spoločnosti MAEDA s.r.o. neboli k dispozícii, preto správca dane uznal odpočítanie dane žalobcovi z vystavených faktúr od spoločnosti MAEDA s.r.o. iba v sume 1.000,00 EUR a neuznal na odpočítanie dane v sume 2.630,00 EUR. Podľa správcu dane nebolo preukázané, že dodávateľ - spoločnosť MAEDA s.r.o. predmetné služby žalobcovi dodal tak, ako je to deklarované preverovanými faktúrami.

5. Žalovaný vo svojom rozhodnutí vo vzťahu k namietanému rozsahu a vyhodnoteniu vykonaného mu dokazovaniu uviedol, že dáta uvedené na CD nosičoch neobsahujú také údaje, ktoré by jednoznačne preukazovali, že uvedené dodávateľské spoločnosti fakturované služby dodali tak, ako je deklarované predloženými faktúrami. Predmetom fakturácie mali byť výstupy v elektronickej podobe, z údajov na

predloženom CD nosiči však nemožno určiť, že boli vyhotovené a dodané deklarovanými dodávateľmi. Ústne potvrdenia uskutočnenia obchodov bývalými konateľmi dodávateľských spoločností bez predloženia jednoznačných dôkazov nemôžu postačovať na potvrdenie, že tieto obchody boli realizované tak, ako to bolo uvedené na predložených dokladoch.

6. Žalovaný považoval posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery správcu dane o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle ustanovení § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. z faktúr od spoločností MAEDA s.r.o., SUNACO s.r.o., SORARE s.r.o. a MASTERS KOŠICE s.r.o. za správne a v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, ako aj Daňového poriadku.

II.

Konanie pred krajským súdom

7. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia), vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

8. Podľa žalobcu v rámci daňovej kontroly je správca dane povinný predložiť relevantné tvrdenia, ktoré spochybňujú nárok na odpočítanie dane žalobcom. Svoje pochybnosti správca dane založil na nedostatočnom preukázaní dodania služby zo strany dodávateľov daňového subjektu. Nedostatočné preukázanie dodania služby správcu dane odôvodňuje tým, že dodávatelia žalobcu zanikli zlúčením do iných spoločností, nástupnícke spoločnosti sú nekontaktné, bývalí konatelia dodávateľov nedisponujú hmotne zachyteným výsledkom ich činností a ich výpovede v rámci daňovej kontroly neboli dostatočne určité. Preto ak žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol, že žalobca bol upovedomený o vypočutí svedkov, svoje právo však nevyužil a úkonu sa nezúčastnil, v tejto súvislosti žalobca poukázal na povinnosť správcu dane riadne preukázať všetky skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní.

9. Žalobca ďalej namietal, že správca dane zanedbal dokazovanie tým, že svedkov nevypočul ku konkrétnym skutočnostiam a následne mu odoprel právo zvrátiť jeho chybný postup tým, že opätovné vypočutie svedkov odmietol. Preto ak existuje dôkaz, ktorý navrhne žalobca, pretože podľa jeho názoru môže prispieť k overeniu správnosti daňového priznania, správca dane je povinný tento dôkaz vykonať, prípadne aj opätovne. Správca dane vykonával daňovú kontrolu bezmála 12 mesiacov, pričom realizoval iba minimálne množstvo úkonov, avšak vypočutie troch doslova kľúčových svedkov už považuje za nadbytočné. Pokiaľ však mal správca dane tak závažné pochybnosti o tvrdeniach, ktoré mali významný vplyv na výsledok daňovej kontroly, bol povinný tieto nezrovnalosti odstrániť, navyše za situácie, keď daňový subjekt konkrétny postup navrhol.

10. Podľa žalobcu z odôvodnenia rozhodnutia nie je zrejmé, ktoré skutočnosti boli podkladom jeho rozhodnutia, podľa ktorej právnej normy rozhodol, akými úvahami sa riadil pri hodnotení dôvodov. Žalobca namietal, že v súlade s ust. § 191 ods. 1, písm. d) SSP je rozhodnutie nepreskúmateľné a nezrozumiteľné. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku skutkových dôvodov, o ktoré sú opreté dôvody rozhodnutia. Poukazujúc na ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku, toto zhrnutie považoval za nepostačujúce pre záver, že žalobcovi nebol priznaný nárok na odpočítanie dane. Zopakoval, že z obsahu napadnutého rozhodnutia vyplynulo, že správny orgán označil za nesporné svoje zistenia na základe konštatovania, že dodávatelia žalobcu nevedeli predložiť dôkazy o poskytnutí služieb, že došlo k zlúčeniu dodávateľov žalobcu a nástupnícke spoločnosti sú nekontaktné a dodávatelia služieb nevedeli pre odstup času uviesť vlastných dodávateľov. Svedecké výpovede nepovažoval za preukazujúce poskytnutie reklamných služieb žalobcovi.

11. Žalobca poukazoval i na to, že nebol v žiadnom právnom vzťahu s dodávateľmi spoločností MAEDA s.r.o., SORARE s.r.o. ani SUNACO s.r.o., a preto nevedel ovplyvniť preukázanie

subdodávateľských vzťahov jeho dodávateľa a ich preukázanie nemôže správca dane v rámci daňovej kontroly u žalobcu vyžadovať. Žalobca v priebehu výkonu daňovej kontroly predložil dokumenty preukazujúce dodanie služieb, faktúry a na podporu aj výpovede svedkov, sám nepovažuje dodanie služieb za sporné skutočnosti. Poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011: „Daňový subjekt vyčerpал vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia. Správca dane spochybnil dodanie služieb iba na tom základe, že bývalí konatelia dodávateľských spoločností vzhľadom na odstup času nedokázali podrobne špecifikovať rozsah nimi poskytnutých služieb ani svojich dodávateľov. Žalobca mal za to, že predmetné činnosti boli dodané dodávateľmi MAEDA s.r.o., SUNACO s.r.o., SORARE s.r.o. a MASTERS KOŠICE s.r.o. a nimi realizované fakturácie v celom rozsahu zodpovedajú poskytnutým službám. Vzhľadom na uvedené je dostatočne preukázané, že došlo k dodaniu služieb zo strany dodávateľov daňového subjektu, a teda uplatnenie nároku na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr je odôvodnené.

12. Krajský súd v Košiciach rozsudkom sp. zn. 8S/9/2019 zo dňa 16. apríla 2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) zamietol. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 168 SSP tak, že (v konaní úspešnému) žalovanému právo na ich náhradu nepriznal.

13. Krajský súd sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane i žalovaným, ako aj s podrobným zdôvodnením ich rozhodnutí. Vo vzťahu k námietke žalobcu ohľadom opakovaných výsluchov správny súd uviedol, že dôkaz, ktorý žalobca na preukázanie svojho tvrdenia označil, nie je potrebné vykonať vtedy, ak jeho prostredníctvom nepochybne nemôžu byť rozhodné skutočnosti preukázané. Vykonanie týchto dôkazov v tomto prípade nemohlo prispieť k preukázaniu rozhodných skutočností, t. j. či tieto služby boli dodané dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach.

14. Uviedol, že svoje pochybnosti správca dane i žalovaný založili na dostatočnom preukázaní nedodania služby zo strany dodávateľov žalobcovi. Ak v priebehu daňového konania zanikli spoločnosti zapojené do dodávok dodávateľov žalobcu, neznamená to stratu povinnosti žalobcu preukázať splnenie podmienok uplatnenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení, ktoré neboli ako reálne preukázané.

15. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj žalobnú námietku ohľadne presunu dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane. Žalobca predložil listinné doklady, ktorými preukazoval, že došlo k dodaniu služieb fakturovaných spornými faktúrami. Správca dane nespochybnoval vykonanie fakturovaných služieb, ale spornou otázkou v daňovom konaní bolo to, či v tomto prípade reálne došlo k uskutočneniu zdaniteľného obchodu, t. j. dodanie fakturovaných služieb spoločnosťou uvedenou na sporných faktúrach. Štrením vykonaným správcom dane sa tvrdenia žalobcu nepotvrdili, pretože nebola preukázaná pravdivosť údajov uvedených na sporných faktúrach. Žalobca ako platiteľ dane si uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr a v dôsledku toho bol povinný preukázať, že obchody boli reálne uskutočnené tak, ako je na nich uvedené, t. j. osobou uvedenou na faktúre. Podľa názoru správneho súdu žalobca mohol a mal sám vykonať presnú identifikáciu osôb na preukázanie skutočností, že fakturované služby mu dodali spoločnosti uvedené na faktúrach. Práve žalobca bol povinný predkladať dôkazy na preukázanie reálnosti ním tvrdených obchodov. Správny súd nemohol akceptovať tvrdenie žalobcu, že predložením všetkých požadovaných dokladov aj preukázal reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, a že žalovaný a správca dane nepredložili v daňovom konaní jediný právne relevantný a priamy dôkaz, že dodávateľ označený na faktúre nemohol žalobcovi dodať plnenie. Konštatoval, že nebolo povinnosťou žalovaného a správcu dane preukazovať, že dodávatelia nemohli žalobcovi dodať tovar, naopak bolo povinnosťou žalobcu ich dodanie preukázať. Tento záver správneho súdu nesporne vyplýva z ustanovenia § 24 ods. 1 písm. a), c) Daňového poriadku.

16. V súvislosti s unesením dôkazného bremena správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na

daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty), a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

17. Vo vzťahu k žalobcom uvádzanej judikatúre správny súd uviedol, že rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR v rozsudku 6 Afs 365/2017 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2009 sú neaplikovateľné v posudzovanej veci, lebo správca dane spochybnil plnenia dodávateľov žalobcu, z ktorých žalobca vykonal odpočet DPH a identifikoval svoje konkrétne a dôvodné pochybnosti.

18. Správny súd s poukazom na ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH dodal, že právo odpočítať daň aj zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Samotná existencia faktúry a zaúčtovanie daňových dokladov (faktúr) v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH môže platiteľ od dane, ktorú je povinný platiť odpočítať len daň, ktorá je voči nemu uplatnená iným platiteľom dane v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, a ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. To znamená, že zákonné podmienky po splnení, ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu - t. j. musia nesporene preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Ako dôkaz sú použiteľné len vtedy, ak údaje v nich uvedené pravdivo odrážajú skutočnosť.

19. Správny súd za neopodstatnené pokladal pripomienky zhrnuté do záveru o procesných pochybeniach správcu dane a dodal, že nemajú hmotnoprávny potenciál zmeniť relevantne závery správcu dane i žalovaného, na základe ktorých založili svoje rozhodnutia. Žalobné námietky naznačené žalobcom podľa § 191 ods. 1 písm. f), g) SSP správny súd nezistil, ani po preskúmaní obsahu administratívneho spisu žalovaného a správcu dane.

20. Správny súd neuznal za dôvodnú žiadnu zo žalobných námietok a dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 ods. 1, 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty na odpočítanie a uzatvoril, že žaloba je nedôvodná, preto ju podľa § 190 SSP zamietol.

III.

Konanie na kasačnom súde

21. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP).

22. V kasačnej sťažnosti uviedol, že rozsudok správneho súdu síce pozostáva z 22 strán, čo vytvára dojem jeho rozsiahleho odôvodnenia, avšak správny súd do odôvodnenia rozsudku pojal obsah napadnutého rozhodnutia, ako aj všetky písomné podania strán sporu, následne citoval zákonné ustanovenia vzťahujúce sa na daný prípad so zameraním na úvahy o dokazovaní a samotnému odôvodneniu sa venoval iba na dvoch stranách. Správny súd sa podľa názoru sťažovateľa v odôvodnení napadnutého rozsudku zameral viac na teoretické úvahy o dokazovaní v daňovom konaní, pričom z týchto úvah súd opakovane vyvodzuje záver o neunesení dôkazného bremena sťažovateľom. Sťažovateľ postup súdu, ktorý sa podľa jeho názoru obmedzil na strohé prítakávanie rozhodnutiu

žalovaného bez toho, aby poskytol akýkoľvek právny názor vo veci, považuje za hrubé porušenie práva na súdnu ochranu.

23. Vo zvyšnej časti kasačnej sťažnosti sťažovateľ uvádza argumentáciu k dodaniu služieb jednotlivých dodávateľov, pričom táto je totožná s argumentáciou uvedenou v správnej žalobe.

- Vo vzťahu dodaniu služieb spoločnosťou MAEDA s.r.o. uviedol, že nie je na mieste tvrdenie žalovaného, ktoré uvádza, že dodanie predmetných služieb bolo preukázané iba faktúrami zo strany sťažovateľa. Bývalá konateľka spoločnosti MAEDA s.r.o. I. T. z dôvodu zániku spoločnosti nedisponovala hmotne zachyteným výsledkom poskytnutej služby, avšak potvrdila, že táto služba bola daňovému subjektu riadne dodaná a to v rozsahu podľa doloženej fakturácie. Svedkyňa E. C., ktorá pre spoločnosť MAEDA s.r.o. spracovávala podklady od spoločnosti TNS Slovakia s.r.o. jednoznačne potvrdila, že túto činnosť vykonávala na základe príkaznej zmluvy.

- Vo vzťahu dodaniu služieb spoločnosťou SUNACO s.r.o. uviedol, že hmotne zachytený výsledok činnosti, ktorý bol spoločnosťou SUNACO s.r.o. riadne fakturovaný, je dostatočným dôkazom o existencii poskytnutej služby. Nakoľko bývalá konateľka spoločnosti E. Š. nedisponovala žiadnymi dokladmi od spoločnosti SUNACO s.r.o., a teda sťažovateľom predložený výstup z vykonanej činnosti bol jediným - podkladom, ktorý preukazoval dodanie služby od spoločnosti, v prípade pochybností bolo možné tieto vyvrátiť výsluchom p. Š.. Správca dane totiž pri prvom výsluchu svedkyne pochybil, keď tejto nepredložil konkrétny CD nosič a nepožadoval od nej vyjadrenie, či údaje na ňom predstavujú hmotne zachytený výsledok činnosti, ktorý dodala spoločnosť SUNACO s.r.o. sťažovateľovi.

- Vo vzťahu dodaniu služieb spoločnosťou SORARE s.r.o. uviedol, že správca dane mal všetky podklady predložené vo vyrubovacom konaní a ak mal opätovne pochybnosti o totožnosti obsahu súborov predložených sťažovateľom, tieto sa ľahko dali odstrániť opätovným výsluchom bývalého konateľa spoločnosti Š. R..

- Vo vzťahu dodaniu služieb spoločnosťou MASTERS KOŠICE s.r.o. sťažovateľ uviedol, že predmetom fakturácie bolo rozposielanie reklamných a marketingových e-mailov propagujúcich služby, značku alebo určitú akciu konečných klientov. Sťažovateľ zabezpečil klientov, ktorí mali záujem o hromadné rozposielanie e-mailovej reklamy. Rozposielanie reklamy bolo technicky zabezpečené spoločnosťou MASTERS KOŠICE s.r.o., ktorá podľa vedomosti sťažovateľa vlastnila software od spoločnosti AtomPark Software, nevyhnutný na hromadné rozposielanie e-mailov v požadovanom množstve a databázu klientov, ktorým bola e-mailová reklama odosiadaná. Žalovaný iba skonštatoval, že sťažovateľ má viac informácií o poskytovaných službách ako bývalí konatelia spoločností, čo sťažovateľ považuje za nedostatočné, rovnako ako odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu.

24. Sťažovateľ uviedol, že v priebehu daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní boli správcovi dane poskytnuté doklady preukazujúce rozsah a obsah služieb poskytnutých jednotlivými dodávateľmi, teda hmotne zachytený výsledok ich činnosti. Napriek uvedenému správca dane sponchyboval dodanie služieb iba na tom základe, že bývalí konatelia dodávateľských spoločností vzhľadom na odstup času nedokázali podrobne špecifikovať rozsah nimi poskytnutých služieb ani svojich dodávateľov.

25. Sťažovateľ zdôraznil, že disponuje hmotne zachyteným výsledkom činností jednotlivých dodávateľov, ktorý bol správcovi dane predložený. Zotráva na svojom stanovisku, že predmetné činnosti boli dodané dodávateľmi MAEDA s.r.o., SUNACO s.r.o., SORARE s.r.o. a MASTERS KOŠICE s.r.o. a nimi realizované fakturácie v celom rozsahu zodpovedajú poskytnutým službám. Vzhľadom na uvedené bolo podľa jeho názoru dostatočne preukázané, že došlo k dodaniu služieb zo strany dodávateľov sťažovateľa, a teda uplatnenie nároku na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr bolo odôvodnené. Správca dane nezabezpečil jediný dôkaz, ktorý by uvedené skutočnosti sponchyboval. Pokiaľ mal správca dane pochybnosti, mal vypočítať bývalých konateľov dodávateľských spoločností. Sťažovateľ nemôže niesť zodpovednosť za to, že jeho dodávatelia si nepamätajú na podrobnosti vzájomnej spolupráce.

26. V súvislosti so zásadou zákonnosti a zásadou voľného hodnotenia dôkazov poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/12/2016, 4Sž/136/99 a 4Sž/149/2000. Zároveň

poukázal na judikatúru Ústavného súdu SR a princípy spravodlivosti, ktorými sa podľa jeho názoru neriadili správca dane, žalovaný a ani správny súd, ktorého rozhodnutie preto považuje za arbitrárne a svojvoľné. Rozhodnutie správneho súdu ako aj predchádzajúce konanie a rozhodnutia správnych orgánov považuje za neodôvodnené. V aplikačnom postupe správneho súdu pri rozhodovaní o merite tohto sporu sú podľa názoru sťažovateľa tak závažné nedostatky právneho posúdenia v merite veci, že je namieste, aby kasačný súd z tohto dôvodu zrušil, alebo zmenil napadnutý rozsudok.

27. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že v tejto veci nezistil pochybenie u správcu dane v postupe ani iné porušenie zákona. Z obsahu spisu ako aj z predložených listinných dôkazov žalovaný dospel k záveru, že všetky námietky sťažovateľa, ktoré boli uvedené v žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti nie je možné považovať za opodstatnené. Z uvedených dôvodov navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

IV.

Právne posúdenie kasačného súdu

28. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

29. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v súvislosti s otázkou zohľadnenia konštantnej judikatúry NS SR pri svojom rozhodovaní konštatuje, že rozhodovaciu prax NS SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. SSP za rozhodujúce, že odo dňa 01. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia NS SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít [§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov], je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia NS SR.

30. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP), a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

31. Predmetom kasačného prieskumu bol rozsudok krajského súdu, zamietajúci žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňového rozhodnutia, o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2015 žalobcovi. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

32. Podľa ust. § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy dane, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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

34. Podľa ust. § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní daňových predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo ine skutočnosti rozhodujúce pre vyrubenie alebo vybratie dane.

35. Podľa § 24 ods. 1 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, b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bo vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií 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 o najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

37. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

38. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a ohliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

39. Z obsahu súdneho a administratívneho spisu je preukázané, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2015, v rámci ktorej zistil nasledovné relevantné skutočnosti:

40. Žalobca si na základe faktúr od spoločnosti MAEDA s.r.o. uplatnil odpočítanie dane z prijatých faktúr č. 2015280102, 20152800202, 2015280302, 2015280402 vo výške 3.630,00 Eur. Predmetom fakturácie bol mediálny audit, monitoring v médiách, účinnosť reklamy a postavenie partnera na trhu, analýza partnerov v porovnaní s ich konkurenciou na trhu, mediálny audit internet banery - k reklamnej kampani GOOD ANGELS KOŠICE. Správca dane z dôvodu preverenia týchto služieb vypočul bývalú konateľku spoločnosti MAEDA s.r.o., ktorá uviedla, že s kontrolovaným daňovým subjektom spolupracovala na základe písomnej zmluvy, vystavila uvedené faktúry prostredníctvom externej účtovníčky a faktúry boli daňovým subjektom uhradené. Fakturované práce boli vykonané subdodávateľsky spoločnosťou TNS Slovakia s.r.o. tým spôsobom, že subdodávateľ dodal konateľke spoločnosti MAEDA s.r.o. hotový produkt, ktorý ona následne vyfakturovala spoločnosti MILMANN marketing s.r.o. Daňový subjekt mal so spoločnosťou MAEDA s.r.o. uzatvorenú „Zmluvu o prieskume trhu“, predmetom ktorej bolo stanovenie podmienok spolupráce pri spracovaní monitoringov reklamných kampaní pre produkty a reklamné kampane objednávateľa a objednávateľom zastupovaných komerčných klientov. Spoločnosť TNS Slovakia s.r.o. spolupracovala so spoločnosťou MAEDA s.r.o. na základe Zmluvy o dielo, v ktorej bola dohodnutá mesačná odmena 5.000,00 Eur + 20% DPH 1.000,00 Eur. Správca dane uznal nárok na odpočítanie dane z vyššie

uvedených faktúr vo výške 1.000,00 Eur a neuznal nárok na odpočítanie dane v celkovej výške 2.630,00 Eur.

41. Žalobca si na základe faktúr od spoločnosti SUNACO s.r.o. uplatnil odpočítanie dane z prijatých faktúr č. 01050315, 02050315, 03050315, 04050315, 05050315, 06050315 vo výške 2.969,00 Eur. Predmetom fakturácie bol kompletný monitoring TV reklamy, rozhlasovej reklamy, print reklamy, out/indoor reklamy, internet reklamy a podľa partnerov, hodnotenie sledovanosti bannerov a hodnotenie sledovanosti web stránok, PR článkov a videí - k reklamnej kampani GOOD ANGELS KOŠICE. Správca dane z dôvodu preverenia dodania týchto služieb vykonal výsluch bývalej konateľky spoločnosti SUNACO s.r.o., ktorá uviedla, že s kontrolovaným daňovým subjektom spolupracovala, pričom spolupráca spočívala v monitoringoch reklamy. Fakturované práce boli vykonané subdodávateľsky, pričom dodávateľ a si bývalá konateľka nepamätala, pamätala si iba to, že dodávateľ jej poskytol údaje na USB kľúči, ktoré ona odkontrolovala a odovzdala ich konateľovi daňového subjektu. Daňový subjekt mal so spoločnosťou SUNACO s.r.o. uzatvorenú „Zmluvu o sprostredkovaní reklamy a marketingu“, predmetom ktorej bolo sprostredkovanie činnosti v oblasti marketingu, reklamy a podporných aktivít, ako prieskum trhu, monitoring médií a pod. Správca dane uzavrel, že vyjadrenia daňového subjektu ohľadom poskytnutia služieb nie je možné overiť relevantnými dokladmi zo strany deklarovaného poskytovateľa týchto služieb, preto neuznal nárok na odpočítanie dane z uvedených faktúr vo výške 2.969,00 Eur

42. Žalobca si na základe faktúr od spoločnosti SORARE s.r.o. uplatnil odpočítanie dane z prijatých faktúr č. 201503103, 201503203, 201503303, 201503433, 201503503, 201503603, 201503703 vo výške 1.204,40 Eur. Predmetom fakturácie bol kompletný monitoring, spracovanie monitoringu, vyhodnotenie účinnosti a zásahu reklamy, prieskum znalosti partnera, spracovanie web monitoringov, print a väzba, návrhy kreativity animácie, točenie vizualizácia, grafika export do formátov, strih umiestnenie odkazov, prerábka spotov, zvuk - k reklamnej kampani GOOD ANGELS KOŠICE. Správca dane z dôvodu preverenia dodania týchto služieb vykonal výsluch bývalého konateľa spoločnosti SORARE s.r.o., ktorý uviedol, že s kontrolovaným daňovým subjektom spolupracoval, pričom práce boli vykonané subdodávateľsky, avšak na dodávateľa si bývalý konateľ nespomínal. Uviedol, že pozbieral CD nosiče od dodávateľov, potom ich spracoval tým, že sa na to pozrel, dal ich na jedno CD, skontroloval a výsledok bol, že ich odovzdal ďalej spoločnosti MILMANN marketing s.r.o. Daňový subjekt mal so spoločnosťou SORARE s.r.o. uzatvorenú „Zmluvu o sprostredkovaní reklamy a marketingu“, predmetom ktorej bolo sprostredkovanie činnosti v oblasti marketingu, reklamy a podporných aktivít, ako prieskum trhu, monitoring médií. Správca dane uzavrel, že vyjadrenia daňového subjektu ohľadom poskytnutia služieb nie je možné overiť relevantnými dokladmi zo strany deklarovaného poskytovateľa týchto služieb, preto neuznal nárok na odpočítanie dane z uvedených faktúr vo výške 1.204,40 Eur.

43. Žalobca si na základe faktúr od spoločnosti MASTERS KOŠICE s.r.o. uplatnil odpočítanie dane z prijatých faktúr č. 02011527 a 03011502 vo výške 1.946,80 Eur. Predmetom fakturácie bola e-mailová kampaň Forwood s.r.o. - Balenie celé Slovensko a Hotel Park Čingov - Veľká noc, BW HOTEL ROCA - Firemné akcie, BW HOTEL ROCA - Vernosť sa vypláca. Správca dane z dôvodu preverenia dodania týchto služieb vykonal výsluch bývalého konateľa spoločnosti SORARE s.r.o., ktorý uviedol, že s kontrolovaným daňovým subjektom spolupracoval, pričom išlo o rozposielanie letákov, pričom letáky vypracovala spoločnosť TRADING T&G s.r.o., ktorá zabezpečovala všetky dáta, graficky to pripravila a zaslala mu ich na CD nosiči. Výsledkom práce bola databáza, ktorú na CD nosiči odovzdal spoločnosti MILMANN marketing s.r.o. Správca dane uzavrel, že vyjadrenia daňového subjektu ohľadom poskytnutia služieb nie je možné overiť relevantnými dokladmi zo strany deklarovaného poskytovateľa týchto služieb, preto neuznal nárok na odpočítanie dane z uvedených faktúr vo výške 1.946,80 Eur.

44. Správca dane ako aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach zhodne uviedli, že ústne potvrdenie dodania služieb nemôže postačovať na potvrdenie uskutočnenia zdaniteľných obchodov tak, ako boli deklarované, pretože správca dane nemôže neprihliadnuť na skutočnosti, ktoré o obchodných spoločnostiach vyšli najavo. Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká nárok na odpočítanie

dane nespočívajú len v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch, teda musia mať povahu faktu. V danom prípade daňový subjekt predložil listinné dôkazy a CD nosiče, ktorými dôvodil, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili spôsobom deklarovaným na faktúre, ale šetrením správcu dane sa tieto skutočnosti nepotvrdili.

45. Kasačný súd po posúdení kasačných dôvodov dospel k záveru o dôvodnosti kasačnej sťažnosti žalobcu. Pri svojom rozhodovaní považoval za smerodajné, že účelom daňového konania je zistenie, či 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.

46. Pri zákonnej úprave nároku na odpočet DPH zákonodarca prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt.

47. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). „Dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdených skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. Tá bude spravidla naplnená, ak bude možné z vykonaných dôkazov urobiť daný záver bez vážnych pochybností, pričom treba zohľadniť aj čas, ktorý uplynul od doby, keď preukazované skutočnosti nastali (podobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8 Afs 23/2018 zo 16. januára 2020, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave)“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, bod 15). Z hľadiska teórie dôkazného práva nemožno od daňových subjektov požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je zo strany daňového subjektu objektívne nemožné (tzv. probatio diabolica; rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, bod 16).

48. Zároveň treba pripomenúť, že zatiaľ čo nepreukázanie splnenia hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade formálnych podmienok tomu tak bez ďalšie nie je. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu automaticky viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29).

49. Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane má svoje pravidlá. „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 spochybni 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 správcou 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“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru, či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

50. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, obdobne tiež rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, bod 19, 24). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

51. Netreba pritom opomínať, že 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 správcovi dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná a 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.

52. V prejednávanej veci žalovaný vo vzťahu k žalobcom uplatnenému právu na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov MAEDA s.r.o., SUNACO s.r.o., SORARE s.r.o. a MASTERS KOŠICE s.r.o. uzavrel, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane, a to že služby boli dodané spôsobom deklarovaným vo faktúrach. Treba však uviesť, že aj keď žalovaný a správca dane vo svojich rozhodnutiach opísali vykonané dokazovanie vo vzťahu k spoločnostiam dodávateľov daňového subjektu, z ktorého vyvodili záver o neunesení dôkazného bremena vo vzťahu k uplatneniu práva na odpočítanie dane, z rozhodnutia nie je zrejmé, akým spôsobom vyhodnotili obsah konkrétnych nosičov vo vzťahu k preukazovanému nadobudnutiu tovarov a služieb od tvrdených dodávateľov. Je zrejmé, že v prípade takých dodávok, resp. plnení, aké sú predmetom žalobcom uvádzaných zmluvných vzťahov je dokazovanie a vyhodnotenie relevantných dôkazov náročné. Je preto nutné, aby si daňové orgány vyriešili v prvom rade, či preukazované a fakturované dodávky predstavujú plnenia v zmysle predložených zmlúv, alebo ide o iné plnenia.

53. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že daňový subjekt mal so svojimi dodávateľmi uzatvorené: zmluvu o prieskume trhu (spoločnosť MAEDA s.r.o.), zmluvu o sprostredkovaní reklamy a marketingu (spoločnosti SUNACO s.r.o. a SORARE s.r.o.), a tvrdenú zmluvu so spoločnosťou MASTERS KOŠICE s.r.o., ktorá však nie je súčasťou administratívneho spisu.

54. Zmluva o sprostredkovaní predstavuje samostatný typ obchodnej zmluvy, ktorý je upravený v ustanoveniach § 642 až § 651 Obchodného zákonníka. Zmluvnými stranami sú sprostredkovateľ a záujemca. Jej podstatou je, že sprostredkovateľ bude vykonávať určitú činnosť smerujúcu k tomu, aby mal záujemca príležitosť uzatvoriť určitú zmluvu, napr. kúpnu, alebo nájomnú s treťou osobou.

Sprostredkovateľovi patrí za vyvíjanie tejto činnosti odmena. Výsledkom objednávky na základe takejto zmluvy bude teda samotné sprostredkovanie obchodu daňového subjektu s ďalšou spoločnosťou. Na účely uplatnenia odpočítania dane z prijatých faktúr na základe takejto zmluvy je teda samotné sprostredkovanie tou službou, ktorá je predmetom plnenia. Zmluvu o sprostredkovaní mal daňový subjekt uzatvorenú so spoločnosťami SUNACO s.r.o. a SORARE s.r.o., avšak vo vzťahu k týmto spoločnostiam bolo ako zdaniteľné plnenie posudzované prijatie služby vo forme reklamy, monitoringu médií, podporných aktivít, hodnotenie sledovanosti bannerov a hodnotenie sledovanosti web stránok, PR článkov a videí - k reklamnej kampani GOOD ANGELS KOŠICE.

55. Zmluva o prieskume trhu, ktorú mal daňový subjekt uzatvorenú so spoločnosťou MAEDA s.r.o., nie je osobitným typom zmluvy, avšak z jej obsahu a zo zmluvne dohodnutých podmienok vyplýva, že k jej plneniu môže dodávateľ poveriť aj iný subjekt, s ktorým uzavrie obchodno-právny vzťah, pričom za dotknuté plnenie zodpovedá, ako by ho realizoval sám. Na účely odpočítania dane z prijatých faktúr vystavených na základe takejto zmluvy je službou, ktorá je predmetom plnenia, samotné spracovanie monitoringov reklamných kampaní pre produkty a reklamné kampane objednávateľa.

56. Pokiaľ sa týka dodávateľa - spoločnosti MASTERS KOŠICE s.r.o. kasačný súd nevie zaujať stanovisko, čo bolo predmetom plnenia v jeho prípade, nakoľko zmluva s týmto dodávateľom nie je súčasťou administratívneho spisu, podľa predložených faktúr bola predmetom e-mailová kampaň.

57. Na to, aby mohol byť prijatý záver o unesení, alebo neunesení dôkazného bremena daňovníka na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH musí byť ustálené, čo a v akom rozsahu je/má byť vo vzťahu k jednotlivým dodávateľom daňového subjektu posudzovaným plnením. Po odstránení tejto nezrovnalosti, ktorá je plne na ťarchu žalobcu, bude možné ďalej riešiť dôvodnosť, resp. účelnosť dopĺňania dokazovania, pričom kasačný súd zdôrazňuje povinnosť daňovníka preukázať vecný súvis obsahu nosičov, resp. obsahu výpovedí s vymedzením predmetu plnenia, fakturovaného spornými faktúrami.

58. Treba uviesť, že správca dane a ani žalovaný pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi, nepristupovali dôsledne k vyhodnoteniu súvisu plnenia uvedeného na faktúre, ktorého cena mala (zrejme) korešpondovať s jednotlivými zmluvami a obsahom jednotlivých dôkazov predložených sťažovateľom. Vyhodnotenie nekontaktnosti dodávateľov, neexistenciu ich účtovnej dokumentácie, nekompletnosť, či nekompetentnosť vyjadrení vypočutých svedkov, samé o sebe nepostačujú na záver o odmietnutí nároku, ak by vedel daňovník dostatočne preukázať rozsah a obsah plnenia poskytnutého v zmysle predložených faktúr. Kasačná sťažnosť, poukazujúca na vadu nesprávneho právneho posúdenia v otázke nepreukázania splnenia hmotnoprávnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočet DPH, je preto jednoznačne dôvodná.

59. Za daných okolností preto kasačný súd považuje za nevyhnutné vrátenie veci do štádia administratívneho konania. V nadväznosti na uvedené zároveň považuje za predčasné zaoberať sa námietkami týkajúcimi sa procesných pochybení daňových orgánov. Bez ohľadu na dôvodne vytýkané pochybenia správneho súdu spočívajúce v absolútne nedostatočnom uvedení akéhokoľvek právneho vyhodnotenia jednotlivých žalobných dôvodov, nepovažuje za danej situácie za účelné ani hospodárne zrušiť iba rozhodnutie krajského súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

V. Záver

60. Vzhľadom na vyslovený záver, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná a skutočnosť, že správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný bude vo svojom ďalšom konaní a rozhodovaní v zmysle § 469 SSP viazaný právnym názorom kasačného súdu o povinnosti konkrétne sa vysporiadať s určitosťou a

opodstatnenosťou uplatnenia jednotlivých položiek odpočítaných daní a v prípade potreby vykonať dokazovanie v intenciách bodu 57. tohto rozhodnutia.

61. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred krajským súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

62. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

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