

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/42/2021
Identifikačné číslo spisu: 2019200360
Dátum vydania rozhodnutia: 23. marca 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200360.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ISPE, s.r.o., Skladová 9224/6B, 917 01 Trnava, IČO: 45 304 611, právne zastúpený: Alegal&Partners s.r.o., advokátska kancelária, Galvaniho 17/C, 821 04 Bratislava, IČO: 47 238 615, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102313450/2019 zo dňa 07.10.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k.: 14S/127/2019-72 zo dňa 26.11.2020, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania nárok 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.

Konanie pred správnym súdom

1. Rozsudkom č.k.: 14S/127/2019-72 zo dňa 26.11.2020 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov

(ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102313450/2019 zo dňa 07.10.2019 (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného“), ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava ako správcu dane č. 101419833/2019 zo dňa 10.06.2019 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobcovi určený rozdiel dane v sume 4 240 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej

len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2016, nadmerný odpočet nepriznal v sume 3 812,74 eur a vyrubil daň v sume 427,26 eura.

2. Z odôvodnenia krajského súdu vyplýva, že predloženými dôkazmi žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH, ktoré by umožňovali prijať závery, že podmienky odpočítania dane boli splnené. Krajský súd poukázal na to, že nestačí len existencia konkrétnej faktúry, hoci má všetky formálno-právne náležitosti, ale musí sa overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú činnosť (citujúc z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/40/2015 z 28. septembra 2017).

3. Krajský súd uviedol, že vo vzťahu k preukázaniu prijatia zdaniteľných plnení, t.j. dodania služieb v podobe zabezpečenia reklamnej kampane deklarovaným dodávateľom CHEOPS production, s.r.o., je podstatným žalobným argumentom žalobcu tvrdenie, že z predložených dokladov vrátane listinných dokladov predložených dodatočne (žalobca doklady predložil v rámci vyjadrenia k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 30.01.2019, ku ktorému predložil dokumentáciu ku kampani, Zmluvu o poskytovaní reklamného priestoru zo dňa 25.10.2016 (ďalej aj ako „Zmluva“), objednávku zo dňa 26.10.2016, dodacie listy zo dňa 26.10.2016 a fotodokumentáciu), emailovej komunikácie potvrdzujúcej zaslanie spotu na odsúhlasenie (e-mail zo dňa 05.08.2015) a vyjadrení svedkov, konkrétne bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa a konateľa spoločnosti LASER media, s.r.o. (subdodávateľa) je jednak preukázané, že reklamný spot vyrobila spoločnosť CHEOPS production, s.r.o. a rovnako, že je preukázané, že reklamná kampaň bola touto aj spoločnosťou zrealizovaná. S poukazom na uvedené mal za to, že spĺňa zákonné podmienky na priznanie nároku na odpočítanie DPH zo spornej faktúry.

4. Krajský súd sa nestotožnil s touto žalobnou námietkou, keď zdôraznil, že žalobca vo vyjadrení k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 30.01.2019 (vyjadrenie zo dňa 11.02.2019), predmetom ktorého bolo oboznámenie daňového subjektu v zmysle § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku so skutočnosťami zistenými počas výkonu daňovej kontroly, vo vzťahu k nadviazaniu obchodnej spolupráce s deklarovaným dodávateľom, bez akýchkoľvek podrobností, ktorými by ozrejmil fungovanie ich obchodného vzťahu len uviedol, že spoločnosť CHEOPS production, s.r.o. si vybral spomedzi vtedy známych spoločností na trhu v oblasti outdoorovej LED reklamy. Správny súd poukázal na to, že žalobca bol prítomný na výsluchu bývalého konateľa spoločnosti CHEOPS production, s.r.o. uskutočneného dňa 14.08.2018, pričom svedkovi nepoložil ani jednu otázku a to napriek tomu, že tento sa vyjadril, že nevie, ako sa začala ich spolupráca, tiež nevedel, kto vyrobil spot, dokonca uviedol, že reklama bola zameraná na to, čo ponúka pre klienta žalobca, avšak sám žalobca v správnej žalobe v bode 2.8 v poslednom odseku tvrdil, že predmetom spotu bolo len zviditeľnenie značky - jeho loga a nie žiadneho konkrétneho produktu, a preto sa správny súd nedá nezamyslieť sa nad tým, prečo žalobca nepoložil otázku svedkovi v tomto smere. Rovnako žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 11.02.2019 tvrdil, že spot bol vyhotovený pred začatím spolupráce a žiadny ďalší spot vytváraný nebol a preto sám nerozumel tomu, prečo sa takýto popis položky dostal na faktúry. Na strane druhej z objednávkového formuláru č. 2016/2005 zo dňa 24.06.2016 vyplýva, že deklarovaný dodávateľ sa zaviazal žalobcovi vyhotoviť reklamu a uverejniť ju na LED tabuli (z obsahu administratívneho spisu nachádzajúceho sa v súdnom spise sp. zn. 14S/129/2019 mal správny súd preukázané, že rovnaký text je aj na objednávkovom formulári č. 2016/2014 zo dňa 26.09.2016), čo smeruje k záveru, že deklarovaný dodávateľ mal vyhotovovať reklamu (reklamný spot) tak v mesiaci júl 2016, ako aj v mesiaci október 2016, čoho dôkazom mal byť CD nosič. Uvedené tak bolo opäť zase v rozpore s vyššie tvrdením samotného žalobcu.

5. Konateľ spoločnosti LASER media, s.r.o. v rámci miestneho zisťovania uskutočneného dňa 25.10.2018 uviedol, že predmetom obchodnej spolupráce so spoločnosťou CHEOPS production, s.r.o. bol prenájom reklamného priestoru na LED obrazovkách v sieti LASER MEDIA, ktoré mali v roku 2016 v počte 22 ks po celom Slovensku (s touto skutočnosťou bol žalobca preukázateľne oboznámený na ústnom pojednávaní konanom dňa 30.01.2019, čo vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní, pričom na túto skutočnosť aj sám poukázal v bode 2.6 správnej žaloby). Z obsahu dodatočne predložených dokladov týkajúcich sa kampane pre žalobcu za obdobie 01.07.2016 do 31.07.2016 však

podľa krajského súdu vyplýva zásadná nezrovnalosť, ktorá ešte dopĺňa a súčasne zvyrazňuje pochybnosti o ich vierohodnosti, na ktoré poukázali daňové orgány (výpoveď A.. O. A., obsah zápisnice z miestneho zisťovania zo dňa 25.10.2018), keď tieto deklarujú, že reklama mala byť realizovaná nie na 22 veľkoplošných LED obrazovkách, ktoré mala spoločnosť LASER media, s.r.o. v roku 2016 k dispozícii, ale na 40 veľkoplošných reklamných LED obrazovkách spoločnosti LASER media, s.r.o. (uvedené je skonštatované na 1. strane dokumentu), ktoré boli presne vyšpecifikované, avšak reklama v období od 01.07.2016 do 31.07.2016 mala byť realizovaná na 16-tich z nich, pričom túto dokumentáciu mal vypracovať A.. A. Z., ktorý ale dňa 25.10.2018 tvrdil, že v roku 2016 pre spoločnosť CHEOPS production, s.r.o. odvysielali niekoľko spotov, teda nielen spot v prospech žalobcu, a rovnako nevedel identifikovať, ktorá faktúra bola vystavená za odvysielanie spotu spoločnosti ISPE, s.r.o., keď teda konateľ spoločnosti LASER media, s.r.o. nemal k dispozícii žiadne doklady týkajúce sa spolupráce so spoločnosťou CHEOPS production, s.r.o., vrátane odvysielania reklamy v prospech žalobcu, keď ich spolupráca bola založená len na ústnych dohodách, keď vôbec nevedel uviesť, ktorá faktúra bola vystavená za odvysielanie spotu žalobcu, a to v čase miestneho zisťovania a ani dodatočne nepredložil správcovi dane žiadnu dokumentáciu vzťahujúcu sa práve k vysielaniu reklamy v prospech žalobcu, bolo namieste spochybnenie dôveryhodnosti predloženej dokumentácie. S poukazom na uvedené, dodatočne predložená dokumentácia nie je spôsobilá zvrátiť pochybnosti správcu dane, s ktorými bol žalobca preukázateľne dňa 30.01.2019 oboznámený, čo súčasne znamená, že nedošlo k prenosu dôkazného bremena späť zo žalobcu na správcu dane a toto naďalej zaťažovalo žalobcu.

6. Podľa názoru správneho súdu, vzhľadom na skutočnosť, že bolo spochybnené samotné dodanie deklarovaneho plnenia spoločnosťou CHEOPS production, s.r.o., ktorý bol jeho priamym dodávateľom, mal žalobca možnosť zabezpečiť si dostatok dôkazov o realizácii zdaniteľného plnenia. V tejto súvislosti správny súd poukázal, a to rovnako ako daňové orgány, na čl. 3 bod 5 zmluvy v zmysle ktorého, mal žalobca pri doručení faktúry disponovať CD nosičom, na ktorom bol spot uložený (vzhľadom na tvrdenie žalobcu vo vyjadrení zo dňa 11.02.2019, pravdepodobne už existujúci spot), avšak týmto CD nosičom žalobca nedisponuje, keďže ho správcovi dane nepredložil, pričom bolo nesporne v jeho možnostiach trvať na tom, aby si deklarovateľ splnil túto svoju povinnosť a CD nosič k faktúre pripojil. Bolo teda nepochybne v možnostiach žalobcu zabezpečiť si dostatok dôkazov na to, aby jeho nárok na odpočet DPH nebol spochybniteľný.

7. Správny súd sa stotožnil s argumentom žalovaného, ktorý poukázal na to, že oprávnenosť pochybností o zdaniteľnom obchode potvrdzuje aj fakt, že za mesiac júl 2016 fakturovala spoločnosť LASER media, s.r.o. (subdodávateľ) pre spoločnosť CHEOPS production, s.r.o. (deklarovateľ) faktúrou č. 20163901 odvysielanie reklamnej kampane v sieti LED obrazoviek v celkovej sume 937,44 eura, pričom spoločnosť CHEOPS production, s.r.o. faktúrou č. 2016/2005 fakturovala žalobcovi reklamnú kampaň v sieti obrazoviek LASER media v celkovej výške 25 440 eur, t.j. viac ako 27,13-násobne vyššiu sumu. V tejto súvislosti žalobca dôvodil, že nemal vedomosť o tom, že išlo o nadsadenú cenu, keď táto zodpovedala cenám na trhu pre obdobné plnenia v roku 2015, pred dojednaním transakcie, avšak nepreukázal, aké boli ceny v roku 2015 za odvysielanie reklamy v sieti LED obrazoviek a ani nezrejmil, akým spôsobom si tieto ceny overoval. Navyiac cena za reklamné služby nebola uvedená v zmluve, ale len v objednávkovom formulári č. 2016/2005 zo dňa 24.06.2016, čo znamená, že nešlo o ceny, ktoré mali byť bežné v roku 2015. Rovnako žalobca nepreukázal svoje tvrdenie o efekte jeho reklamných aktivít, keď dôvodil, že efekt z reklamy by sa mal odzrkadliť na zvýšení tržieb až po dvoch, troch resp. viacerých rokoch, pričom daňové orgány poukázali na účtovné závierky rokov 2016, 2017 a 2018, ktoré boli v porovnaní s rokom 2016 nižšie, teda zohľadnili dva po sebe nasledujúce roky, avšak žalobca v správnej žalobe nepoukázal na účtovnú závierku z roku 2019 a teda nepreukázal, že by sa reklamná kampaň, na ktorú vynaložil 250 276,80 eura, odrazila na zvýšení jeho tržieb.

8. V súvislosti s dokazovaním a s tým spojenou námietkou, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav, keď nevykonal navrhnuté dokazovanie (výsluch žalobcu, opakovaný výsluch bývalého konateľa spoločnosti CHEOPS production, s.r.o., výsluch konateľa spoločnosti LASER media, s.r.o.) správny súd uviedol, že pokiaľ ide o navrhovaný opakovaný výsluch A.. O. A., tak k uvedenému

návrhu je potrebné uviesť, že žalobca bol prítomný na jeho výsluchu dňa 14.08.2018, avšak mu nepoložil ani jednu otázku. Ďalej pokiaľ ide o navrhovaný výsluch konateľa spoločnosti LASER media, s.r.o. A. A. Z., tento sa v rámci miestneho zisťovania vyjadril, že nevie identifikovať, ktorá faktúra bola vystavená za reklamnú kampaň žalobcu, keď so spoločnosťou CHEOPS production, s.r.o. neuzatváral písomné zmluvy, ani iné písomné doklady a preto by jeho výpoveď nemohla, podľa názoru správneho súdu, zvrátiť závery správcu dane, ktoré vychádzajú z jeho prvotného vyjadrenia (nemožnosť preukázať, či vysielal na LED obrazovkách práve spot žalobcu, keď tvrdil, že v prospech spoločnosti CHEOPS production, s.r.o. v roku 2016 vysielal niekoľko spotov, pričom vystavil pre túto spoločnosť 12 faktúr, za každý mesiac, pričom tieto faktúry zneli na niekoľkonásobne nižšie sumy). S poukazom na uvedené, správca dane nepochybil, keď navrhované doplnenie dokazovania nedoplnil, pričom svoje rozhodnutie v tomto smere dostatočne odôvodnil.

9. Na námietku žalobcu ohľadom neprerušenia konania správcom dane za účelom medzinárodnej výmeny informácií, konkrétne - vyžiadania si dokladov týkajúce sa predmetnej reklamnej kampane od konateľa spoločnosti LC Invest s.r.o. A., správny súd uviedol, že skutočne správcovi dane nič nebránilo v tom, aby vyzval nástupnícku spoločnosť o zaslanie dokladov a to bez nutnosti prerušenia daňovej kontroly, avšak žalobca následne v priebehu vyrubovacieho konania predložil dokumentáciu, pričom tvrdil, že mu bola predložená zo strany bývalého konateľa spoločnosti CHEOPS production, s.r.o., čo súčasne znamenalo, že doklady žalobca od bývalého konateľa nakoniec nadobudol. Správne mu súdu preto nebolo zrejmé, aké iné doklady, okrem dokumentácie, faktúry, zmluvy a objednávacieho formuláru, ktoré predložil samotný žalobca, mali byť konateľom spoločnosti LC Invest s.r.o. ešte predložené. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že podľa uzatvorenej zmluvy to bol práve žalobca, ktorý mal na základe splnenia si povinnosti deklarovaného dodávateľa disponovať CD nosičom, na ktorom mal byť spot a ktorý mal byť predložený spolu s faktúrou.

10. Správny súd sa rovnako nestotožnil s námietkou žalobcu, ktorou poukázal na to, že v jeho prípade malo byť vydané iba jedno rozhodnutie týkajúce sa všetkých kontrolovaných zdaniteľných plnení, keď s odkazom na ustanovenie § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane vo vyrubovacom konaní rozhodnutím vyrubuje daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani, pričom v prípade, ak sa daňová kontrola týka celého zdaňovacieho roka, ako v danom prípade január 2016 - december 2016 s tým, že žalobca podával daňové priznanie na DPH za každý mesiac príslušného roka, je namieste vydať samostatné rozhodnutia vo vzťahu ku konkrétnemu zdaňovaciemu obdobiu § 68 ods. 4 písm. d) Daňového poriadku. Je potrebné si uvedomiť, že pokiaľ by bolo vydané jediné rozhodnutie týkajúce sa 12 zdaňovacích období, pričom by sa v rámci jednotlivých zdaňovacích období nejednalo o skutkovo rovnaké prípady, bolo by takéto rozhodnutie ťažko preskúmateľné pre daňový subjekt. V danom prípade bola vedená daňová kontrola pre zdaňovacie obdobia január 2016 - december 2016, táto bola riadne začatá oznámením o výkone daňovej kontroly, ako aj riadne ukončená v zákonnej lehote doručením Protokolu zo dňa 28.02.2019, pričom nasledujúcim dňom bolo začaté vyrubovacie konanie, výsledkom ktorého bolo prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

11. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k.: 14S/127/2019 - 72 zo dňa 26.11.2020 podal žalobca (ďalej aj ako „kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP, keď mal za to, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Zároveň navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie a rozhodol o trovách konania tak, že prizná žalobcovi náhradu trov konania v rozsahu 100%.

12. Kasačný sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal na nesprávny (nezákonný) procesný postup správcu dane, keď na základe jednej daňovej kontroly a jedného vyrubovacieho konania správca dane vydal dvanásť samostatných rozhodnutí bez akejkoľvek zákonnej opory. Sťažovateľ bol názoru, že na základe uvedeného konania bolo v súlade s § 68 ods. 3 Daňového poriadku vydať len jedno rozhodnutie, a preto nesúhlasí ani s odôvodnením napadnutého rozsudku, keď správny súd uviedol, že takýto postup nie je Daňovým poriadkom vylúčený, a zároveň ak v rámci týchto dvanásť zdaňovacích období nešlo o skutkovo rovnaké prípady, bolo by takéto rozhodnutie ťažko preskúmateľné pre daňový subjekt. Takýto výklad sťažovateľ odmietol a bol presvedčený, že je v rozpore so zákonom ako aj Ústavou Slovenskej republiky (čl. 2 ods. 2).

13. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal, že rozhodnutia správnych orgánov, ako aj napadnutý rozsudok spochybňujú, resp. popierajú dodanie deklarovaného plnenia spoločnosťou CHEOPS production, s.r.o. ako priamym dodávateľom sťažovateľa, teda vychádzajú z tvrdenia, že nebolo preukázané dodanie plnenia uvedeným subjektom, ktorý dané plnenie fakturoval sťažovateľovi. V danom prípade bolo opakované uvádzané a preukázané, že sťažovateľovi bolo plnenie dodané prostredníctvom subdodávateľa LASER media, s.r.o. a takéto subdodávateľské vzťahy nie sú v rozpore so žiadnym právnym predpisom.

14. Ďalšou námietkou sťažovateľa bola námietka smerovaná k rozsahu dokazovania na strane žalobcu - sťažovateľa a k prenosu dôkazného bremena. Vystavenie a úhrada faktúry je základným predpokladom uplatnenia odpočtu DPH, avšak oprávnenosť odpočtu bola v predmetnom konaní preukazovaná aj viacerými listinnými dôkazmi, nielen faktúrami. Bývalý konateľ spoločnosti CHEOPS production, s.r.o. vo výpovedi potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov so sťažovateľom a subdodávateľom. S týmito jednotlivými námietkami sa nevysporiadal ani súd vo svojom rozhodnutí. Dôkazná povinnosť síce zaťažuje sťažovateľa, je však pomerne široko koncipovaná, právna úprava nie je jednoznačná, pripúšťa rôzny výklad a v zásade nelimituje správcu dane pri posudzovaní/spochybňovaní splnenia požiadaviek pre uplatnenie odpočtu DPH. Správca dane nezohľadnil praktickú rovinu, keď nie je pri každom plnení (najmä v prípade služby) možné dostatočne preukázať samotné plnenie a jeho rozsah na účely splnenia dôkaznej povinnosti podľa Daňového poriadku. Zároveň poukázal na ustanovenie § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Správny súd v napadnutom rozsudku poukázal na isté nezrovnalosti a pochybnosti, avšak tieto sa týkali dodávateľa subdodávateľa, ktoré sťažovateľ nedokázal preukázať. Sťažovateľ dal do pozornosti ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku, pričom v zmysle tohto ustanovenia správca dane nepostupoval, keď sťažovateľa nevyzval na preukázanie sporných skutočností. Kasačný sťažovateľ ďalej uviedol, že o subdodávateľskom vzťahu medzi dodávateľom CHEOPS production, s.r.o. a subdodávateľom LASER media, s.r.o. nemal žiadnu vedomosť.

15. V kasačnej sťažnosti ďalej sťažovateľ namietal, že správny súd prevzal nesprávnu argumentáciu žalovaného, keď sťažovateľovi v rozhodnutí vytýkal, že odpočet DPH nie je možné uznať s ohľadom na pochybnosti spočívajúce v nepreukázaní skutočnej realizácii 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 ako sporná faktúra deklaruje. Tým sťažovateľ podľa názoru správneho súdu neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane. Podľa názoru sťažovateľa všetky tieto pochybnosti smerovali v prvom rade k subdodávateľskému vzťahu medzi CHEOPS production s.r.o. a LASER media, s.r.o., nie priamo k vzťahu medzi sťažovateľom a dodávateľom CHEOPS production s.r.o.

16. Kasačný sťažovateľ dal do pozornosti, že správny súd poprel samotnú realizáciu kampane, a teda existenciu spotu. To však odporuje tvrdeniu konateľa subdodávateľa, ktorý uviedol, že spot mu bol zaslaný konateľom dodávateľa a subdodávateľ ho cez internet umiestnil na LED obrazovky. Za tieto služby vystavil subdodávateľ dodávateľovi 12 faktúr, predmetom ktorých bolo „odvysielanie reklamnej kampane v sieti LED obrazoviek LASER media, s.r.o. za mesiace január až december 2016“ v celkovej sume 13.377,12 Eur. K následne vyššie nákupnej ceny od dodávateľa kasačný sťažovateľ uviedol, že táto skutočnosť nie je sama o sebe podľa ustanovení Zákona o DPH žiadnym

dôvodom pre neuplatnenie odpočtu DPH. Ak daňový subjekt v rámci realizácie obchodu uhradí vysokú cenu plnenia a uplatní si následný odpočet DPH, správca dane nemá žiadne zákonné oprávnenie kontrolovať ani posudzovať, či sa daňový subjekt správal ekonomicky, a či nakúpil výhodne, prípadne odmietnuť uznať odpočet DPH s odôvodnením, že mal nakúpiť u iného, lacnejšieho dodávateľa. Uvedené nadväzuje na skutočnosť, že kasačný sťažovateľ nemal vedomosť o existencii subdodávateľského vzťahu, pričom v čase dojednania reklamy boli účtované ceny v tomto prípade trhové, obvyklé a štandardné. Správny súd taktiež dôvodil, že pokiaľ nie je cena za reklamné služby uvedená priamo v Zmluve, ale len v objednávkovom formulári, znamená to, že nešlo o ceny, ktoré by mali byť bežné v roku 2015. Takýto záver kasačný sťažovateľ odmietol a považoval ho za nepreskúmateľný a nepodložený. Cenové podmienky vyplývali z jednotlivých objednávok a ich vierohodnosť nebola pri výkone kontroly namietaná.

17. Kasačný sťažovateľ záverom kasačnej sťažnosti namietal aj údajné nepreukázanie efektu reklamných aktivít a ekonomické opodstatnenie reklamy na svoje podnikanie. Správny súd uviedol, že v rokoch 2017 až 2018 boli tržby kasačného sťažovateľa nižšie ako v roku 2016, avšak podľa kasačného sťažovateľa sa efekt reklamných aktivít môže odzrkadliť až neskôr - v roku 2019 sa tržby kasačného sťažovateľa jednoznačne zvýšili. Jednotlivé transakcie a obchody sťažovateľa sú dlhodobejšie a tržby z uzavretého obchodu sa v hospodárskych výsledkoch môžu prejavovať až po 1-2 rokoch.

18. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa, ktorá mu bola riadne doručená, písomne vyjadril podaním zo dňa 13.04.2021 v ktorom uviedol, že správny súd predmetné právne otázky posúdil vecne správne, v plnom rozsahu sa pridrižiava svojich doterajších stanovísk a navrhuje kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

III.

Konanie na kasačnom súde

19. Prejednávaná vec bola dňa 24.05.2021 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 8S pod sp. zn.: 8Sžfk/42/2021. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety - dňa 01.08.2021, náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

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

21. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/127/2019-72 zo dňa 16.11.2020, ktorým tento podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR č. 102313750/2019 zo dňa 07.10.2019, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101419833/2019 zo dňa 10.06.2019, ktorým Daňový úrad Trnava podľa ust. § 68 ods. 5 Daňového poriadku, spoločnosti

ISPE s.r.o. Trnava za zdaňovacie obdobie júl 2016 vyrubil rozdiel dane v sume 4240 eur na dani z pridanej hodnoty a vyrubil daň v sume 427,26 eura.

22. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane ukončil daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016 podľa ustanovenia § 46 ods. 9 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov dorúčením protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole v súlade s § 46 ods. 8 cit. Zákona dňa 04.03.2019. V súlade s ustanovením § 68 ods. 1 cit. Zákona sa začalo vyrubovacie konanie nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou. Podľa § 68 ods. 3 cit. Zákona správca dane vydáva toto rozhodnutie v lehote do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice.

23. Daňová kontrola bola začatá podľa § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov. Správca dane zaslal daňovému subjektu ISPE, s.r.o. Oznámenie o daňovej kontrole č. 100406325/2018 zo dňa 19.02.2018, ktoré bolo doručené dňa 06.03.2018.

24. Zamestnanci správcu dane kontrolou dokladov zistili, že daňový subjekt ISPE, s.r.o. si v zdaňovacom období júl 2016 uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 161100475 prijatej od spoločnosti CHEOPS production, s.r.o., Petzwalova 28, 949 01 Nitra, IČO: 36 545 309, DIČ: 2020149384, základ dane 21.200,- eura, odpočítaná DPH z predmetnej faktúry v sume 4240,- eur. Predmetom dodania uvedenom na faktúre č. 161100475 je reklamná kampaň v sieti LED obrazoviek Laser media za obdobie 7/2016.

25. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vo svojom rozhodnutí zo dňa 10.06.2019 č. 101419833/2019 (prvostupňové rozhodnutie) podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil daňovému subjektu - žalobcovi rozdiel dane v sume 4 240 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2016, nadmerný odpočet nepriznal v sume 3 812,74 eur a vyrubil daň v sume 427,26 eura. Správca dane uviedol, že dôvodom vyrubenia rozdielu dane bolo porušenie ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH, keď kontrolovaný daňový subjekt - žalobca 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.

26. Daňový subjekt - žalobca bol zapojený do obchodného reťazca (dodávateľ CHEOPS production, s.r.o a subdodávateľ LASER media, s.r.o.), v ktorom prijal od dodávateľa bez preukázania akejkoľvek zmeny, či zhodnotenia dodávky niekoľkonásobne vyššie finančné plnenie, pričom z predložených dokladov vyplýva, že daňový subjekt - žalobca mal vedomosť o tom, že reklamná kampaň sa má vysielat' v sieti spoločnosti LASER media, s.r.o. Žalobca mal možnosť si z verejne dostupných internetových zdrojov zistiť, aká je cena požadovaných služieb. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie.

27. Žalovaný rozhodnutím č.: 102313450/2019 zo dňa 07.10.2019 prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil, a zároveň uviedol, že podľa Zmluvy o poskytnutí reklamného priestoru zo dňa 26.05.2015, článku V bod 3, súčasťou faktúry vystavenej poskytovateľom (t.j. CHEOPS production, s.r.o.) bude digitálny nosič s nahrávkou kreatívy, resp. reklamného formátu (spotu) umiestneného (odvysielaného) v rámci dohodnutej reklamnej kampane objednávateľa a preto sa dalo očakávať, že žalobca k spornej faktúre ako dôkaz doloží digitálny nosič, avšak žiadny nosič nepredložil. Ďalej poukázal na to, že vo vyrubovacom konaní boli žalobcom predložené dokumenty vykazujúce znaky kópií s reklamnou kampaňou dodanou inou spoločnosťou pre inú spoločnosť (NEVAEH SK, s.r.o.) v inom časovom období, ktoré nie sú hodnoverným dôkazom na preukázanie dodania služieb deklarovaných na spornej faktúre, naviac žalobca ich mal dostať na vyžiadanie v apríli 2019, pričom bývalý konateľ dodávateľa vo výpovedi zo dňa 14.08.2018 tvrdil, že doklady odovzdal nástupníckej spoločnosti.

28. Žalovaný vo svojom rozhodnutí poukázal na to, že oprávnenosť pochybností o zdaniteľnom obchode potvrdzuje aj fakt, že za mesiac júl 2016 fakturovala spoločnosť LASER media, s.r.o.

(subdodávateľ) pre spoločnosť CHEOPS production, s.r.o. (dodávateľ) faktúrou č. 20163901 odovysielanie reklamnej kampane v sieti LED obrazoviek LASER media v celkovej sume 937,44 eura (z toho základ dane 781,20 eur, DPH 156,24 eura) a spoločnosť CHEOPS production, s.r.o. faktúrou č. 2016/2005 fakturovala žalobcovi reklamnú kampaň v sieti obrazoviek LASER media za mesiac júl 2016 v celkovej sume 25 440 eur (z toho základ dane 21 200 eur a DPH 4 240 eur), t.j. viac ako 27,13-násobne vyššiu sumu, a to bez preukázania akejkoľvek zmeny či zhodnotenia dodávky. V tejto súvislosti poukázal na to, že vyjadrenie žalobcu zo dňa 11.02.2019, že spoločnosť CHEOPS production, s.r.o. ako dodávateľ a si vybral spomedzi vtedy známych spoločností pôsobiacich na trhu a že cena reklamy bola predmetom dohody, nesvedčí o tom, že by bol dodávateľ a vyberal na základe cenových ponúk od viacerých dodávateľov a snažil sa správať ekonomicky, pričom zo spornej faktúry vedel, že reklama sa vysiela v sieti obrazoviek LASER media a mal teda možnosť zistiť si z verejne dostupných internetových médií, aká je cena predmetných služieb. Záverom uviedol, že vykonaným dokazovaním vznikli odôvodnené pochybnosti o dôveryhodnosti žalobcom predložených dokladov a o pravdivosti v nich uvedených, správca dane žalobcu s nimi oboznámil, pričom bolo už povinnosťou žalobcu preukázať (napríklad aj predložením už vyššie spomínaného CD nosiča s vysielačným spotom), že k realizácii plnenia došlo tak, ako to deklaroval.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

29. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v medziach kasačnej sťažnosti ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

30. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotno-právnymi, ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

31. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase vydania rozhodnutia správneho orgánu (ďalej len „Zákon o DPH“), predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

32. Podľa § 3 ods. 1 Zákona o DPH, zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa ods. 2 bez ohľadu na účel alebo výsledok tejto činnosti.

33. Podľa § 3 ods. 2 Zákona o DPH, ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, 1) duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

34. Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

35. Podľa § 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 daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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

37. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

39. 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.

40. 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 obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

41. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

42. Podľa § 45 ods. 2 Daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis,²⁾ a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ...

43. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/.

Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na

vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasíela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

44. Krajský súd správnu žalobu sťažovateľa zamietol zistenia z dôvodu pochybností ohľadom sťažovateľom uplatneného odpočtu DPH za dodané reklamné služby - výroba a odvysielanie reklamného spotu dodávateľom CHEOPS production, s.r.o. Sťažovateľ nepreukázal kto realizoval návrh a výrobu reklamného spotu, ktorý mal byť odvysielaný v sieti LED obrazoviek LASER media, s.r.o. ako subdodávateľom, a ďalej nepreukázal, že predmetné plnenie - reklamná kampaň v sieti LED obrazoviek mu bolo skutočne dodaná v rozsahu uvedenom v predložených faktúrach, vrátane miesta, kde bola kampaň odvysielaná.

45. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konštatoval, že vzhľadom k vykonanému dokazovaniu správcou dane a je možné konštatovať, že sťažovateľ nepreukázal, kedy a kým bol reklamný spot vytvorený, keď zo spisového materiálu vyplývajú doteraz sťažovateľom nevyvrátené pochybnosti - bývalý konateľ dodávateľa CHEOPS production, s.r.o. A.. O. A. nevedel uviesť kedy a kým bol spot vyrobený, pričom sťažovateľ tvrdil, že spot bol vytvorený ešte pred začatím spolupráce, avšak objednávkový formulár smeruje k zadaniu aj samotnej výroby spotu.

46. Bývalý konateľ dodávateľa CHEOPS production, s.r.o. A.. O. A. zmätočne uviedol aj informáciu ohľadom účelu reklamnej kampane sťažovateľa, keď tvrdil, že išlo o propagáciu výrobku, pričom sťažovateľ dôvodil, že išlo o zviditeľnenie značky.

47. Sťažovateľ nepreukázal, kedy, kým a na ktorých miestach bol reklamný spot odvysielaný, keď v spisovom materiáli sa nachádza „Dokumentácia ku kampani“ od spoločnosti LASER media, s.r.o. ako subdodávateľa, ktorá obsahuje všeobecné informácie - nie individualizované ku konkrétnej reklamnej kampani, t.j. kampani sťažovateľa a nepreukazuje dostatočným spôsobom, že reklamná kampaň v podobe spotu bola aj reálne odvysielaná. Zároveň takto vyhotovenú dokumentáciu vyhotovil dodávateľ aj pri poskytovaní reklamných služieb iným objednávateľom - správca dane pri svojej činnosti získal dokumenty k reklamnej kampani objednávateľa NEVAEH SK s.r.o., ktoré vykazujú znaky kópii s dokumentáciou k reklamnej kampani sťažovateľa.

48. Kasačný súd s ohľadom na sťažovateľom predložené dôkazy k preukázaniu oprávnenosti odpočtu DPH poukazuje aj na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 784/2015 zo dňa 02.12.2015, ktoré bolo zverejnené aj v Zbierke nálezov a uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky pod č. 72/2015, citujúc rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, rozsudok sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27.01.2012, z ktorého vyplýva právny názor, že „Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů, či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31.12.2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007-119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010-124, nález Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).“

49. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky dáva do pozornosti, že v daňovom konaní neplatí vyhľadávacia zásada, teda správca dane nevyhľadáva dôkazy, ktoré má predložiť daňový subjekt, ale platí zásada prejednávacia, čo znamená, že správca dane overí a prejedná dôkazy predložené daňovým subjektom. Je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených 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 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. (viď rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 21. apríla 2020, sp.zn. 9 Sžfk/1/2019, zverejnený pod č. R 26/2021 v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a rozhodnutí súdov SR). Obdobne uvádza aj súdna prax najvyšších súdnych autorít napr. Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011.

50. Podstatu kasačných námietok sťažovateľa tvoria zhodné tvrdenia uvedené prostredníctvom žalobných námietok v žalobe. Sťažovateľ zdôraznil, že disponuje existenciou materiálneho plnenia aj faktúrou a preto na neho nemožno prenášať dôkazné bremeno z prostredia dodávateľov, lebo ide o skutočnosti mimo jeho pôsobnosti.

51. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými alebo inými dokladmi a existencia iných listinných dôkazov nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 Zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane.

52. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 „aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie

nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.“

53. Kasačný súd poukazuje na § 24 ods. 1 Daňového poriadku a opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pritom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, GMNT Leusden a Holin groep, C 487/01 a C-7/02, Z.b. s-I-5337 bod 76,

ako aj 21. februára 2006 Halifax a iné, C-255/02, Z.b. s-I.1609, bod 71). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní spočívala jednoznačne na daňovom subjekte žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal.

54. Vzhľadom k uvedenému je preto opodstatnené požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode: „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti“ (Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid). Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

55. Najvyšší správny súd konštatuje, že žalobca v danom prípade nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení tak, ako sú uvedené na predkladaných daňových dokladoch, bude spochybnené. (porovnaj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sžfk/19/2019 zo dňa 02.06.2020).

56. Kasačný súd sa zaoberal aj námietkou sťažovateľa, keď nesúhlasil s názorom správneho súdu, že oprávnená je aj pochybnosť vo vzťahu k cene predmetného obchodu medzi sťažovateľom a dodávateľom CHEOPS production, s.r.o., keď zo spisového materiálu vyplýva, že subdodávateľ LASER media, s.r.o. pre dodávateľa fakturoval za odvysielanie reklamnej kampane v celkovej sume 937,44 eur. Pričom dodávateľ fakturoval žalobcovi 25 440 eur, čo je 27,13 násobok vyššia cena. Ak sťažovateľ tvrdil, že išlo o bežnú trhovú cenu, mal ju správcovi dane preukázať, čo zo spisového materiálu nevyplýva. Kasačný súd má v tejto veci opodstatnenú pochybnosť vo vzťahu k sťažovateľom poukazovanej ekonomickej opodstatnenosti obchodov s dodávateľom CHEOPS production, s.r.o. a v kontexte uvedeného vyvstáva otázka, aký ekonomický zmysel deklarované obchody mali mať (porovnaj Nález Ústavného súdu SR č.k. I.ÚS 241/07-44). Kasačný súd súhlasí s názorom krajského súdu, že ak by bol sťažovateľ dostatočne obozretný a mal záujem o reklamu, bolo jeho povinnosťou preveriť si cenovú dostupnosť týchto služieb priamo u ich poskytovateľa, pretože v opačnom prípade sa pri tak veľkom náraste ceny v podstate za zabezpečenie toho istého produktu (bez preukázania pridanej hodnoty fakturovanej služby) toto konanie dotknutých daňových subjektov javí prinajmenšom ako účelové, a to aj s ohľadom na následné zlúčenie spoločnosti CHEOPS production, s.r.o. do spoločnosti LC Invest s.r.o. (je právny nástupcom viac ako tridsiatich obchodných spoločností), ktorá bola vymazaná z Obchodného registra dňa 27.10.2017.

57. Sťažovateľ ďalej namietal tú skutočnosť, že v predmetnej veci sťažovateľa išlo o daňovú kontrolu začatú na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 100406325/2018 zo dňa 19.02.2018 za zdaňovacie obdobie január 2016 až december 2016 s výsledkom kontroly v podobe vydania jedného Protokolu z daňovej kontroly č. 100537889/2019 zo dňa 28.02.2019 a následným vyrubovacím konaniam, v ktorom bolo vydaných dvanásť samostatných rozhodnutí. Sťažovateľ napáda takýto procesný postup správcu dane, keď rozhodnutia správcu dane vychádzajú z rovnakých skutkových okolností, a takýto procesný postup správcu dane nepovažuje za efektívny. Kasačný súd v zhode s názorom správneho súdu uvádza, že uvedený procesný postup správcu dane je efektívne zaužívaný - v praxi obvyklý spôsob rozhodovania správcu dane vo vyrubovacom konaní, keď sa sám daňový subjekt môže

rozhodnúť, proti ktorým rozhodnutiam, v akom rozsahu a z akých dôvodov bude napádať. Nemožno odhliadnuť od skutočnosti, že predmetom daňovej kontroly sú jednotlivé zdaňovacie obdobia, pričom správca dane je povinný výsledky zistení z každého zdaňovacieho obdobia posúdiť samostatne - nie zovšeobecňovať. Opačný postup by bol v príkrom rozpore so zásadami Daňového poriadku. Každé zdaňovacie obdobie, za ktoré bolo následne vydané rozhodnutie, nesie odlišujúce črty čo do skutkových okolností (napr.: minimálne je daná iná výška odpočtu), preto nie je možné stotožniť sa s názorom sťažovateľa o neefektívnom procesnom postupe správcu dane, ak na základe jednej daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania vydá za každé zdaňovacie obdobie samostatné rozhodnutie.

58. Podľa § 439 ods. 3 písm. b/ Správneho súdneho poriadku, kasačná sťažnosť nie je prípustná, ak sa opiera o dôvody, ktoré sťažovateľ neuplatnil v konaní pred krajským súdom, v ktorom bolo vydané napadnuté rozhodnutie, hoci tak urobiť mohol. Z obsahu kasačnej sťažnosti na str. 5 sťažovateľ uviedol, že zo spisu nevyplýva, že by správca dane sťažovateľa v administratívnom konaní vyzval podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, t.j. na objasnenie pochybností o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených sťažovateľom. Kasačný súd uvádza, že na uvedený sťažnostný bod nie je možné prihliadnúť, keďže sťažovateľ túto skutočnosť nenamietal v správnej žalobe, pričom tak urobil mohol.

59. Najvyšší správny súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku krajského súdu, po preskúmaní napadnutého rozsudku 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. Z tohto dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

60. Najvyšší správny súd dospel s poukazom na vyššie uvedené skutočnosti k záveru, že námietky sťažovateľa obsiahnuté v kasačnej sťažnosti nie sú opodstatnené, nakoľko Krajský súd v Trnave (resp. predtým žalovaný a správca dane) svoje rozhodnutie vydal na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu, použil správny výklad a aplikáciu príslušných ustanovení zákona o DPH, pričom postupoval zákonne, vychádzajúc zo skutkového stavu zisteného v procese dokazovania pri správe daní.

61. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

62. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP v spojení s ustanovením § 463 SSP).

P o u č e n i e :

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

