

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/37/2021
Identifikačné číslo spisu: 1017201265
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vališ
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1017201265.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členiek senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Anity Filovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): Mortreux & Partner, s.r.o., so sídlom Šafárikovo nám. 4, Bratislava, IČO: 35 884 444, právne zastúpený: JUDr. Peter Blaško, PhD., bytom Letná 40/2/211, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100762362/2017 zo 4. mája 2017 spolu s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 100234579/2017/9104402/ŠebM z 8. februára 2017 konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/176/2017-67 zo 7. augusta 2019, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania sa náhrada 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 orgánmi verejnej správy

1. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 100762362/2017 zo dňa 4. mája 2017 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 00234579/2017/9104402/ŠebM zo dňa 8. februára 2017, ktorým bol žalobcovi ako platiteľovi dane určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2015 v sume 22 000,- €, keď mu nebol priznaný nadmerný odpočet DPH v sume 3 900,47 € a bola mu vyrubená DPH v sume 18 099,53 €.

2. Dôvodom, na ktorom daňové orgány zhodne založili svoje rozhodnutia, bolo uplatnenie práva na odpočítanie DPH z faktúry č. 201512084 zo dňa 30. decembra 2015 (ďalej len „sporná faktúra“) v sume 22 000,- € vystavenej dodávateľom, spoločnosťou INTERNATIONAL NETWORK GROUP, s.r.o., toho času so sídlom Laurinská 9, Bratislava, IČO: 46 052 631 (ďalej len „dodávateľ“) za

dodanie reklamných služieb žalobcovi, v rozpore s ustanoveniami § 49 ods. 1 písm. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 a 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“).

II.

Konanie na krajskom súde

3. Žalobca v podanej žalobe kategoricky nesúhlasil s právnym výkladom žalovaného, ktorý považoval za rozporný s realitou. Spochybnil výpoveď konateľa dodávateľa, ktorý mal reklamné služby uvedené na spornej faktúre dodať, z dôvodu, že v spornom období zabezpečoval reklamné služby viacerým obchodným partnerom a pri výpovedi pravdepodobne došlo k ich zámene. Správca dane mal podľa jeho názoru vykonať dokazovanie opätovným predvolaním konateľa dodávateľa na výsluch za účelom preverenia vyššie uvedených rozporov. Zároveň sa správca dane podľa jeho názoru skutočne nezaoberal predloženými dokladmi a nedostatočne ustálili skutkový stav veci. Záverom označil uloženie sankcie v sume 18 099,53 € za likvidačnú, nevymožiteľnú, nereálnu a rozpornú s objektívnou realitou s poukazom na ustanovenie § 157 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“).

4. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) o podanej žalobe rozhodol rozsudkom č.k. 2S/176/2017-67 zo dňa 7. augusta 2019 tak, že ju ako nedôvodnú zamietol. Stotožnil sa totiž so závermi orgánov verejnej správy, ktoré na základe vykonaného dokazovania dospeli k názoru, že žalobca ako daňový subjekt nepreukázal reálne dodanie reklamných služieb od dodávateľa deklarovaného na faktúre, keďže žalobcom predložené doklady nepovažoval za dostatočný a hodnoverný dôkaz preukazujúci opak.

5. Po rámcovom výklade zameranom na hmotnoprávne podmienky priznania práva na odpočítanie DPH a súvisiace okolnosti prenosu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane, spolu s odkazom na rozhodovaciu prax kasačného súdu (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23.02.2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp.zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17.01.2013, sp.zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.09.2016, sp.zn. 8Sžf/22/2014, 8Sžf/23/2014 a 8Sžf/24/2014 zo dňa 17.09.2015, sp.zn. 3Sžf/125/2013 zo dňa 25.11.2014), Ústavného súdu SR ako aj Súdneho dvora Európskej únie, krajský súd v stručnosti zhrnul skutkový stav zistený z pripojeného administratívneho spisu z ktorého vyplynulo, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2015. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 104439364/2016/9104402/Šebm zo dňa 9. decembra 2016. Žalobca si uplatnil nadmerný odpočet na základe spornej faktúry v sume 132 000,- €, vystavenej deklarovaným dodávateľom, ktorý mu mal reklamné služby dodať. Okrem dodávateľskej faktúry žalobca dodatočne predložil správcovi dane aj Zmluvu o spolupráci zo dňa 19. novembra 2015 uzatvorenú s dodávateľom. Dňa 21. septembra 2016 bol správcovi dane predložený Dodatok č. 1 zo dňa 2. decembra 2015 k Zmluve o spolupráci zo dňa 19. novembra 2015, príloha k Dodatku a fotokniha, ktorú však správca dane vyhodnotil ako nemajúcu žiadnu výpovednú hodnotu vo vzťahu k preukázaniu fakturovaných služieb z dôvodu absencie akýchkoľvek časových súvislostí.

6. Pokiaľ žalobca rozporoval výpoveď konateľa deklarovaného dodávateľa, krajský súd poznamenal, že nie je úlohou daňových orgánov odstraňovať rozpory vzniknuté v rámci šetrenia správcu dane, ktorým sa overuje pravdivosť tvrdení žalobcu, ako aj pravdivosť skutočností uvedených na dokladoch predložených žalobcom. Je povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z daňových dokladov preukázať relevantnými dôkazmi, že ním uplatnený nárok bol oprávnený. Krajský súd bol toho názoru, že žalovaný postupoval pri otázke rozloženia dôkazného bremena v súlade s vyššie prezentovanou judikatúrou.

7. Z dôkazov založených v administratívnom spise naopak vyplynulo, že zo strany dodávateľa reálne nedošlo k dodaniu reklamnej služby, pričom jej dodanie nevedel preukázať ani sám konateľ dodávateľa predložením akýchkoľvek relevantných dôkazov. Popri uvedenom nemohla obstať ani námietka žalobcu o zámene obchodných partnerov.

8. Krajský súd uzavrel, že nezistil žiadne namietané porušenia zásad daňového konania, daňové orgány vykonali riadne dokazovanie, v zodpovedajúcom rozsahu a náležite zistili skutkový stav veci a žalovaný v napadnutom rozhodnutí prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Skonštatoval, že napadnuté rozhodnutie obsahuje všetky zákonom naň kladené náležitosti a je riadne odôvodnené. Žalovaný sa v rozhodnutí vyrovnal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu, podrobne rozobral predložené dôkazy aj skutkový stav, ktorý správne právne vyhodnotil. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správca dane, je vecne správne

III.

Obsah kasačnej sťažnosti/stanoviská

9. Voči rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), navrhujúc rozsudok zrušiť a vec vrátiť kasačnému súdu na ďalšie konanie.

10. Za kľúčové označil porozumenie podstaty prejednávanej veci, ktorá spočíva v tom, že „hlavná dodávka žalobcu pre odoberateľa, bola dodávka prác, bez ktorej by nemohla existovať žiadna hlavná dodávka odoberateľovi v Bratislave žalobcovi“. Sťažovateľ preto nesúhlasil s právnym posúdením krajského súdu, ktorý označil za abnormálny, nereálny a formalistický, argumentujúc, že správca dane mal overiť reálnosť výdavkov u jeho odoberateľov v Bratislave. Zdôraznil, že žalobca je stabilnou firmou fungujúcou na trhu už od roku 2004, má dobré meno a doposiaľ nebola nikým spochybnená.

11. Ku rozloženiu dôkazného bremena uviedol, že nemôže preukázať skutočnosti, na ktoré sám nemá dosah. Pokiaľ disponuje existenciou plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb od určitého dodávateľa, svoje dôkazné bremeno vyčerpal. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u jeho dodávateľa, resp. subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno správca dane. S poukazom na rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House dodal, že nemôže mu byť pričítaná účasť na dodávateľskom reťazci poznačenom podvodom, pokiaľ o tom nevedel resp. nemohol vedieť. Sťažovateľ ďalej navrhol, aby kasačný súd vyzval žalovaného na vyžiadanie dôkazov od dodávateľa, ktoré preukážu, že argumentácia sťažovateľa je pravdivá.

12. Pochybenie krajského súdu badal aj nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozsudku, čím boli porušené jeho ústavné práva „v plnom slova zmysle“. Zamietnutím žaloby bolo sťažovateľovi zároveň znemožnené uskutočniť jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. V tejto súvislosti odkázal na rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva zo dňa 26. júla 2011, podľa ktorého sú slovenské súdy veci neprípustne uľahčujú, k čomu malo dôjsť aj v predmetnom prípade.

13. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd ustálil rozhodovaciu prax vo veciach preskúmania zákonnosti odvolaní proti rozhodnutiam správca dane vo vzťahu k dodržiavaniu Ústavy SR a práv a právom chránených záujmov daňových subjektov na báze právneho štátu, dohovorov o dodržiavaní ľudských práv a slobôd, ako aj práv Európskej únie a rešpektovaní materialistického výkladu práva, ktoré má prednosť pred tým formalistickým.

14. V ďalšom sťažovateľ poukázal na pochybenie krajského súdu, ktorý v bode 11 napadnutého rozsudku konštatoval, že účastníci konania boli poučení o práve výslovne žiadať nariadenie pojednávania, a že v opačnom prípade ho súd nariaďovať nebude. Sťažovateľ odmietol, že by bol takto poučený a očakával, že krajský súd vo veci pojednávanie nariadi, aby mohli byť vykonaným dokazovaním objasnené namietané skutočnosti. Krajský súd bol povinný pojednávanie nariadiť, keďže alebo splnený ani jeden predpoklad uvedený v ustanovení § 177 ods. 2 zákona č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok (ďalej len „CSP“). V prejednávanej veci sa nemôže jednať o drobný spor, pretože jeho hodnota je vo výške 18 099,53 €, čo vysoko prevyšuje drobný spor, na ktorý pamätal § 200ea

zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok. Tvrdenie krajského súdu, že v tomto spore nejde o žiadne tvrdenia sporných strán nemá oporu v zákone.

15. Na výzvu krajského súdu sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril žalovaný, ktorý navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. Hneď úvodom rezignoval na zaujatie vecného stanoviska k niektorým námietkam sťažovateľa, pretože ani pri vynaložení najväčšej snahy nedokázal pochopiť, čo nimi chcel sťažovateľ povedať. Tvrdenia sťažovateľa označil za zmätočné, v niektorých častiach za zavádzajúce až nepravdivé, no najmä v rozpore s obsahom predloženého administratívneho spisu.

16. Sťažovateľ mal zavádzať keď uviedol, že pokiaľ správcovi dane predložil faktúru s podrobným položkovitým popisom druhu a ceny dodaných služieb, svoje dôkazné bremeno vyčerpal. Takáto faktúra správcovi dane nikdy predložená nebola. Na spornej faktúre bolo uvedené iba „Fakturujem Vám na základe zmluvy zo dňa 31.12.2015 Rozprávkoland“, a nič viac. Faktúra bola navyše vyhotovená v rozpore s § 74 ods. 1 písm. f/ zákona č. 222/2004 Z.z.. Správcovi dane nebola predložená ani zmluva zo dňa 31.12.2015, na ktorú sporná faktúra odkazuje. V priebehu konania, ako aj po jeho skončení, mu boli predkladané ďalšie zmluvy a dodatky, ktoré zásadným spôsobom menili obsah týkajúci sa rozsahu poskytnutých reklamných služieb.

17. Ku rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie, na ktoré sa sťažovateľ odvolával, žalovaný uviedol, že ich nemožno aplikovať, pretože správca dane nebral na zodpovednosť žalobcu za konanie jeho dodávateľa o ktorom nemohol vedieť a jeho dôkazné bremeno nepoňal extenzívne. Žalovaný vyvodil zodpovednosť sťažovateľa za jeho vlastné konanie, ktorým bolo nedoloženie relevantných dôkazov.

18. Za nepravdivé označil tvrdenie sťažovateľa, podľa ktorého podal dodávateľ za zdaňovacie obdobie december 2015 daňové priznanie, daň zo spornej faktúry zaúčtoval a odviezol ju. V prvom rade, skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ zahrnul do daňového priznania a kontrolného výkazu daň zo spornej faktúry nepreukazuje reálnosť dodania reklamných služieb. V druhom rade, deklarovaný dodávateľ vykázal v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2015 nadmerný odpočet v sume 16 445,65 €, ktorý mu správca dane nepriznal a vyrubil mu rozdiel dane v sume 88 804,81 €, ktorý nebol uhradený. Dodávateľ si následne zmenil obchodné meno, nachádza sa v likvidácii a figuruje v zozname daňových dlžníkov.

19. Ku namietanej pasivite, keď mal rozhodnúť na základe „ne-dôkazov“ uviedol, že rozhodoval na základe dôkazov predložených samotným sťažovateľom, ktoré boli nedostatočné a nesúvisiace, majúce za následok, že sťažovateľ dôkazné bremeno neuniesol.

20. Záverom stručne dodal, že zo správnej žaloby nevyplýva, že by bol sťažovateľ žiadal o nariadenie pojednávania a preto sa nemôže dovolávať jeho neuskutočnenia.

21. Ku vyjadreniu žalovaného sa v krátkosti vyjadril sťažovateľ, ktorý tvrdil, že daňová kontrola javila od začiatku znaky „prezumpcie viny“ a teda správca dane od začiatku vedel, ako daňová kontrola skončí. Jeho postup označil za cielený, subjektívny, tendenčný a rozporný s princípmi zákonnosti, o čom svedčí skutočnosť, že daňová kontrola nebola zahrnutá do Plánu kontrol za rok 2015. Sťažovateľ vyjadril presvedčenie, že je postihovaný za konanie iného daňového subjektu, ktorý si svoje daňové povinnosti nesplnil. Zopakoval, že ako obchodná spoločnosť funguje od roku 2004 a jediný konateľ a spoločník je honorárnym konzulom Francúzskej republiky na Slovensku, čo svedčí o jeho dôveryhodnosti.

IV.

Právne názory kasačného súdu

22. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od

1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP), je prípustná (§ 439 SSP) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

24. Kasačný súd hneď úvodom konštatuje, že hoci je sťažovateľ zastúpený podľa § 449 ods. 2 písm. a/ SSP a kasačná sťažnosť bola spísaná osobou s vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa (čo krajský súd dodatočne zisťoval pred jej predložením kasačnému súdu na vecné prejednanie) bolo preň mimoriadne náročné ju uchopiť z dôvodu jej neorganizovanej až chaotickej formulácie. Sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti vymedzoval sťažnostné body a im prislúchajúce námietky vnútorne nejasnými až nezrozumiteľnými vetami, ktoré na seba gramaticky ani logicky nenadväzovali. Do veľkej miery tým ovplyvnil možnosť a schopnosť kasačného súdu ju vecne posúdiť.

25. Z kasačnej sťažnosti musí byť jasné nielen to, z akých dôvodov [§ 440 ods. 1 písm. a/ až j/ SSP] sa rozhodnutie krajského súdu napadá, ale sťažovateľ musí zároveň uviesť aj to, na základe akých skutočností má za to že tento dôvod kasačnej sťažnosti je daný. Pritom nestačí len označenie domnelých väd rozhodnutia, z ktorých nevyplýva, ktorý dôvod kasačnej sťažnosti má sťažovateľ na mysli. Tieto dôvody by mali byť dostatočne individualizované a špecifikované. Tak ako v základnom konaní krajský súd, ani kasačný súd nie je povinný vyhľadávať za sťažovateľa dôvody kasačnej sťažnosti a vyvodzovať jej dôvody z kasačnej sťažnosti zložitou interpretáciou, na základe ktorej by mohol dospieť aj k záverom sporným alebo pochybným. (BARICOVÁ, Jana. § 445 [Náležitosti kasačnej sťažnosti]. In: BARICOVÁ, Jana, FEČÍK, Marián, ŠTEVČEK, Marek, FILOVÁ, Anita a kol. Správny súdny poriadok. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2017, s. 1651.)

26. Kasačný súd len okrajovo dodáva, že zhrnutie kasačnej sťažnosti v bodoch 9 až 14 predmetného rozsudku je len v tom rozsahu, v akom bol schopný z kasačnej sťažnosti vyextrahovať relevantné námietky spôsobilé byť predmetom súdneho prieskumu. Vo zvyšnom rozsahu boli námietky natoľko nezrozumiteľné alebo neurčité, že by musel za kasačného sťažovateľa intuitívne korigovať jeho myšlienky, čo však kasačnému súdu nie len že neprislúcha, ale je výslovne neprípustné. Takými boli napríklad vágne a opakované námietky o odňatí práv, ktoré sťažovateľovi patria, nezohľadnenie objektívnej reality, spôsobenie škody a podobne.

27. Neuniklo pozornosti kasačného súdu, že rovnakými nedostatkami trpela už správna žaloba, čo sa odrazilo aj na odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorému viac menej nezostalo nič iné iba odkázať na právnu úpravu odpočítania DPH a skonštatovať správnosť úvah a záverov správcu dane a žalovaného vo vzťahu k jeho nepriznaniu. Nemožno preto vyčítať krajskému súdu, že odôvodnenie rozsudku neodráža vysporiadanie sa s námietkami sťažovateľa v takom rozsahu a kvalite, ako sťažovateľ očakával. Námietku o nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozsudku preto nebolo možné považovať za dôvodnú.

28. V prvom rade sťažovateľ brojil voči jeho nezákonnému zaťaženiu dôkazným bremenom vo vzťahu k preukázaniu vzniku práva na odpočítanie DPH.

29. K otázke dôkazného bremena pritom existuje početná a v zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu vyjadrená napríklad v rozsudkoch 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. Z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že z dôvodu ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet DPH je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok prioritne zaťažený práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou a zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp.zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

30. 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). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom 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 spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“ (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).

31. Nebolo možné dať za pravdu sťažovateľovi, ktorý sa snažil nastoliť situáciu, kedy by bol správca dane povinný mu právo na odpočítanie DPH priznať už iba z dôvodu predloženia faktúry [ktorá navyše nespĺňala formálne podmienky vymedzené v § 74 ods. 1 písm. f/ zákona č. 222/2004 Z.z.] a zmluvy s dodatkami, a to bez zohľadnenia ďalších skutočností, ktoré vykonaným šetrením vyšli najavo. Sťažovateľ po tom, ako správca dane nadobudol pochybnosti o reálnosti poskytnutia plnenia deklarovaným dodávateľom, rezignoval na ďalšie preukazovanie uplatneného nároku na odpočítanie DPH, keď, de facto, považoval za dostatočné jeho samotné uplatnenie. Správca dane v tomto smere nemohol suplovať povinnosti sťažovateľa na preukázanie jeho nároku a vyhľadávať dôkazy svedčiace v jeho prospech.

32. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane kasačný súd konštatuje, že iba pochybnosť dôvodná, teda taká, 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, môže zapríčiniť, že dôkazné bremeno sa prinavráti daňovému subjektu (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019).

33. Tak tomu bolo aj v prejednávanej veci, kedy správca dane výsluchom konateľ a dodávateľa, ktorý nebol schopný potvrdiť a predovšetkým akokoľvek preukázať, že deklarovaný obchod skutočne prebehol tak, ako bolo uvedené na ním vystavenej faktúre resp. na pripojenej zmluve o spolupráci zo dňa 19. novembra 2015, dospel k dôvodným pochybnostiam o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane. Dôvodné pochybnosti správcu dane vzbudilo aj dodatočné predkladanie zmluvnej dokumentácie zo strany sťažovateľa, ktorá podstatne menila rozsah poskytnutých reklamných služieb a rozporovala doterajšie skutkové zistenia. Konateľ dodávateľa na ústnom pojednávaní totiž uviedol,

že reklamné služby v rámci podujatia Rozprávkoland 2015 prebehli v zmysle zmluvy o spolupráci zo dňa 19. novembra 2015 v televízii, na billboardoch a na predstaveniach, prostredníctvom plagátov a letákov a na LED obrazovkách pričom zo sťažovateľom dodatočne predloženého Dodatku č. 1 zo dňa 2. decembra 2015 k Zmluve o spolupráci zo dňa 19. novembra 2015 vyplynulo, že rozsah poskytnutých služieb bol následne obmedzený iba na prezentáciu reklamného spotu na LED veľkoplošných obrazovkách na štyroch miestach v Bratislave.

34. Kasačný súd nemôže dať za pravdu sťažovateľovi, pokiaľ namieta, že správca dane ho neprimerane zaťažil dôkazným bremenom vo vzťahu k skutočnostiam u dodávateľa, na ktoré nemá dosah. Od sťažovateľa bolo spravodlivé požadovať, aby preukázal materiálne podmienky uplatneného práva na odpočet DPH zo spornej faktúry. Správca dane ani žalovaný od neho pritom nevyžadovali vykonávanie komplexných šetrení spoločnosti dodávateľa, ale len dodržiavanie primeranej obozretnosti spočívajúcej v zabezpečení primeraného množstva dôkazných prostriedkov pre preukázanie splnenia podmienok uplatňovaného nároku. Sťažovateľ nebol schopný riadne splniť ani toto minimum.

35. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že krajský súd nenariadil vo veci pojednávanie, na ktorom by bolo možné vykonaným dokazovaním objasniť sporné skutočnosti dodania reklamných služieb, kasačný súd uvádza, že správne súdy nie sú súdmi skutkovými a dokazovanie na pojednávaní vykonávajú iba výnimočne, v zákonom presne vymedzených prípadoch (§ 120 SSP), o ktorých nemožno hovoriť v prejednávanej veci. Naopak, účelom správneho súdneho konania je predovšetkým preskúmanie zákonnosti rozhodnutí alebo opatrení orgánov verejnej správy a teda na rozdiel od civilného procesu, ktorý je konaním nachádzacím, správne súdne konanie je konaním (až na taxatívne stanovené výnimky) preskúmacím. Správny súd preto pri rozhodovaní o správnej žalobe nevychádza z poznatkov ktoré získal na ústnom pojednávaní ale primárne z obsahu administratívneho spisu (ktorý sa nepovažuje za dôkaz) a z písomných podaní účastníkov konania.

36. V tomto smere je koncipovaná aj úprava nariadenia a vedenia pojednávania pred správnym súdom. Zatiaľ čo pojednávanie v civilnom sporovom konaní súd v zásade nariaďuje vždy ak neexistujú dôvody uvedené v § 177 ods. 2 CSP pre ktoré pojednávanie nariaďovať netreba, v správnom súdnictve sa naopak pre rozhodnutie vo veci pojednávania nenariaďuje, ak nenastane niektorá zo situácií predpokladaných v § 107 ods. 1 SSP. S konkretizáciou na prejednanú vec, žalobca ani žalovaný o nariadenie pojednávania v prvom úkone ktorý im patril nepožiadali (čím bolo ich právo skonsumované) a krajský súd taktiež nevidel dôvod na to, aby doplnil dokazovanie, v dôsledku čoho pojednávanie pred rozhodnutím vo veci nenariaďoval.

37. Nemožno uznať ani výhradu sťažovateľa, že krajský súd ho nepoučil o práve žiadať nariadenie pojednávania, pretože toto právo v procesnom postavení žalobcu môže uplatniť najneskôr v rámci podanej správnej žaloby. V prípade žalobcu, podávajúceho všeobecnú správnu žalobu podľa § 177 a nasl. SSP, teda krajský súd nemá priestor, aby ho pred podaním žaloby o tomto práve poučil, čo je vyvážené povinnosťou byť už pri podaní takejto správnej žaloby kvalifikovane zastúpený podľa § 49 ods. 1 SSP (poučovacia (manudukčná) povinnosť súdu tu totiž odpadá). Navyše, nedostatok žiadosti o nariadenie pojednávania správny súd nemusí odstraňovať ani ako vadu správnej žaloby. Absencia žiadosti o nariadenie pojednávania má potom za následok, že správny súd môže vec prejednať a rozhodnúť bez nariadenia ústneho pojednávania, tak, ako tomu bolo aj v prejednávanej veci.

38. Kasačný súd s ohľadom na uvedené konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd sa v napadnutom rozsudku, podľa možnosti a vychádzajúc zo správnej žaloby, zaoberal všetkými relevantnými námietkami, preskúmal zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodnil, pričom neponechal otvorenú žiadnu spornú otázku, ktorej riešenie by bolo relevantné pre posúdenie prejednávanej veci. Kasačný súd preto v nadväznosti na uvedené konštatuje, že námietky sťažovateľa obsiahnuté v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé

spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, ani rozhodnutí správnych orgánov a preto tieto vyhodnotil ako nedôvodné. Vzhľadom na vyššie uvedené tak kasačnú sťažnosť zamietá ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.

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

40. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.