

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/9/2021
Identifikačné číslo spisu: 3020200275
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vališ
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200275.1

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: Inžinierske stavby Trenčín, s.r.o. skrátený názov: IST, s.r.o., so sídlom 1. mája 173/11, Trenčín, IČO: 47 593 075, právne zastúpený: JUDr. Martin Bartko, združenie advokátov ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA JUDr. Martin BARTKO - JUDr. Silvia BARTKOVÁ, so sídlom Piaristická 6667, Trenčín, IČO 42 021 626 proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101095544/2020 z 29. júna 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/112/2020-84 z 30. marca 2021, takto

rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Žalobcovi sa voči žalovanému p r i z n á v a právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

Priebeh administratívneho konania a súdneho konania

1. Správca dane, Daňový úrad Trenčín, začal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2017. Predmetom daňovej kontroly boli aj faktúry od dodávateľa spoločnosti TANDEM Slovakia, s.r.o. v súvislosti s reklamnými službami (umiestnením reklamných nálepiek) na návesoch s EČV R. a R.. Z vykonaného dokazovania mal správca dane za preukázané, že spoločnosť TANDEM Slovakia s.r.o. neposkytla žalobcovi službu reklamy na návesoch EČV R. B. R., ale iba na návесе EČV R..

2. Na základe uvedeného správca dane konštatoval, že zo strany žalobcu došlo pri uplatnení práva na odpočítanie dane z deklarovanej faktúry od dodávateľa spoločnosti TANDEM Slovakia s.r.o. k porušeniu základných ustanovení § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej „ZoDPH“), preto mal správca dane za to, že sťažovateľ si v kontrolovanom zdaňovacom období jún

2017 neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti TANDEM Slovakia s.r.o. vo výške
3 000,- €.

3. Voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie o ktorom rozhodol žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutím č. 101095544/2020 z 29. júna 2020, ktoré sťažovateľ napadol podanou správnu žalobou, z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, nesprávneho právneho posúdenia, arbitrárnosti a zmätočnosti a preto, že

a. vytýkal žalovanému, že na základe vykonaného dokazovania dospel k nelogickým záverom o tom, že spoločnosť TANDEM Slovakia s.r.o., neposkytla službu reklamy na návesoch EČV R. B. R.,

b. poukázal na to, že hodnotenie dôkazov zo strany žalovaného, ako aj Daňového úradu Trenčín bolo účelové a tendenčné s cieľom za každú cenu spochybníť nárok žalobcu na nadmerný odpočet DPH,

c. mal za to, že žalovaný abstrahoval z jednotlivých dôkazov len okrajové sporné skutočnosti a opomenul podstatné skutočnosti svedčiace v prospech žalobcu,

d. namietal hodnotenie dôkazov žalovaným, pričom poukázal na to, že žalovaný požaduje, aby dodanie služby bolo zadokumentované a preukázané celou radou dôkazov, vrátane príslušne kvalitnej fotodokumentácie, čo je podľa žalobcu pri výkone bežnej podnikateľskej činnosti nereálne,

e. na spochybnenie plnenia žalovaný nepredložil žiadny relevantný dôkaz (výpoveď svedka, chýbajúci účtovný doklad a pod.), len využil svoje oprávnenie skutočnosť spochybníť a preniesť tak dôkazné bremeno na žalobcu,

f. namietal nevyhodnotenie svedeckej výpovede konateľa žalobcu p. Š., ktorú žalovaný nehodnotil ako dôkaz, nakoľko svedok nepredložil dôkazy o tom, že videl kamióny s reklamou na cestách v Slovenskej republike a poukázal na to, že v rámci logiky dokazovania žalovaný nemôže žiadať svedka, aby predložil na svoje svedectvo dôkazy, avšak musí jeho výpoveď hodnotiť ako dôkaz samostatne i v kontexte ostatných, vo veci vykonaných, dôkazov,

g. uviedol, že spoločnosť TANDEM Slovakia s.r.o., potvrdila, že objednala a zaplatila 3 sady nálepiek na 3 vozidlá - návesy,

h. postup žalovaného, ktorý sa snaží v nepodstatných rozporoch v jednotlivých výpovediach tohto svedka diskvalifikovať ako svedka vierohodného svedka považuje žalobca za nesprávny, účelový a nezákonný,

i. poukázal na výpoveď svedka Q. E., ktorého výpoveď podporili aj iní svedkovia, ako A. K., G. K., S. E. B. Q. S.,

j. uviedol, že žalovaný, ako aj Daňový úrad Trenčín, sa zamerali na nepodstatné detaily, ktoré vzhľadom na odstup času mohli byť svedkom interpretované rôzne, avšak vo svojej podstate je jeho výpoveď ucelená, konzistentná a v hlavných rysoch jednoznačne pravdivá, podporená ďalšími dôkazmi a výpoveďami ostatných svedkov,

k. namietal neprímerané prenášanie dôkazného bremena na žalobcu, ako aj skutočnosť, že žalovaný si nemôže vyberať, akým konkrétnym dôkazom sa preukáže sporná skutočnosť, a

l. namietal, že žalovaný, ako aj Daňový úrad Trenčín, bez odborného názoru, len laickým posúdením, spochybňujú pravosť resp. reálnosť predloženej fotodokumentácie.

4. Žalovaný v písomnom vyjadrení žiadal žalobu zamietnuť a v plnom rozsahu zotrval na skutočnostiach a prijatých záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí. Žalovaný zdôraznil, že zo strany ako žalobcu tak aj jeho dodávateľa (TANDEM Slovakia, s.r.o.) neboli preukázané a predložené relevantné vecné dôkazy - argumenty (reálnosť dodávky služby uvedeným dodávateľom), ktoré preukazovali alebo potvrdzovali skutočné dodanie služby práve uvedeným dodávateľom a neboli len tvrdeniami o týchto udalostiach uvedených na dodávateľských faktúrach. Poukázal i na rozpory vo výpovediach svedkov.

5. Uviedol, že tvrdenia žalobcu súvisiace s preukázaním dodania predmetného zdaniteľného plnenia spoločnosťou TANDEM Slovakia s.r.o. neboli ním podporne predložené žiadne relevantné dôkazy, ktoré by dodanie predmetných reklamných služieb preukázali. Podľa žalovaného predložených dokladov nemožno s určitosťou uviesť, kto, resp., či bola vôbec boli nálepky s predmetnou reklamou umiestnené, teda aj poskytnutá reklamná. Taktiež uviedol, že správca dane postupoval v súlade s

Uznesením Ústavného súdu SR III. 401/09-17 a preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených žalobcom.

6. Správny súd sa stotožnil so žalobnými bodmi žalobcu a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je potrebné zrušiť z dôvodu, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci [§ 191 ods. 1 písm. e/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej „SSP“)] a súčasne aj z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP).

7. Správny súd skonštatoval, že jedinou podstatnou spornou skutočnosťou bolo, či skutočne boli nalepené reklamné sety nálepiek na návesy dodávateľa reklamnej služby, alebo nie. Žalovaný aj správca dane uznali, že všetky tri sety nálepiek boli jednoznačne vyrobené spoločnosťou GAMAR TM, s.r.o., boli dodané spoločnosti TANDEM Slovakia, s.r.o., pričom jeden set bol aj nalepený na náves s EČV R. XXXYI. Pri setoch nálepiek, ktoré mali byť nalepené na návesy EČV R. B. R. žalovaný dospel k záveru, že k dodávke reklamnej služby nalepením setov nálepiek na návesy nedošlo, čo vyvodil z predložených fotografií a svedeckých výpovedí, ktoré neposúdil ako dôveryhodné.

8. Správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalobcu, že hodnotenie dôkazov zo strany žalovaného, ako aj Daňového úradu Trenčín, nebolo komplexné a správne. Pri hodnotení svedeckých výpovedí sa podľa správneho súdu nemožno držať prepjatého formalizmu a predpokladať, že každá ďalšia svedecká výpoveď bude rovnaká a bez rozdielov a poskytne odpovede na všetky otázky do najmenších detailov a pochybností v prípade, že svedkom niekto kladie otázky na nepodstatné okolnosti, ktoré vznikli v minulosti, a ktoré nepredstavovali primárny predmet ich záujmov alebo činností.

9. Nestotožnil so správcom dane a žalovaným vykonaným hodnotením výpovede svedka Q. E., ktorý síce menil čiastočne výpoveď, ale pre konanie v nepodstatných bodoch, ktoré neboli rozhodujúcou okolnosťou pre posúdenie veci. Zdôraznil, že v prejednávanej veci nešlo o nekontaktné spoločnosti, ale fungujúce podniky, ktoré reálne vykonávajú činnosť, ktoré v rámci svojich možností uvádzali všetky potrebné skutočnosti, poskytli súčinnosť, predkladali dôkazy v rámci svojich možností. Skutočnosť, že výpovede konateľa dodávateľa sa v detailoch nezhodovali, prípadne tam boli aj drobné rozpory nemôžu byť bez ďalšieho dôvodom na označenie takejto výpovede za účelovú a nedôveryhodnú, zvlášť ak správca dane a žalovaný dospeli k záveru, že nálepky boli vyrobené a dodané.

10. Rovnako bolo podľa správneho súdu potrebné hodnotiť aj svedecké výpovede ostatných svedkov, ako bol A. K., S. E. B. Q. S.. Skutočnosť, že svedok A. K. je v spoločnostiach personálne prepojený s konateľom dodávateľa neznamená, že jeho výpoveď je nedôveryhodná, rovnako ako zamestnancov dodávateľa S. E. B. Q. S.. Skutočnosť, že A. K. poskytol kamarátsku pomoc pri osadení reklamných nálepiek na návesy vo vlastníctve jeho spoločnosti, tiež nemožno považovať za nedôveryhodnú pokiaľ k uvedenému nepristúpi ďalšia skutočnosť. V prejednávanej veci sa v podstatných bodoch sa svedecké výpovede zhodovali, pričom vzhľadom na odstup času nemožno spravodlivo od svedkov požadovať detailné odpovede na otázku spôsobu realizácie osadenia setov reklamných nálepiek s detailným popisom postupu.

11. Správny súd poukázal na závery vyslovené v náleze Ústavného súdu SR z 9. júna 2015, sp. zn. III. ÚS 276/2014-29, ktorý k hodnoteniu svedkov uviedol, že: „spochybňovanie objektivnosti výpovedí svedkov a účastníkov konania iba na základe ich kolegiálneho alebo iného rodinného či spoločenského vzťahu bez toho, aby vierohodnosť výpovedí spochybňovali aj iné, objektívne zadokumentované skutočnosti a dôkazy, by v prípadoch, kedy jediným dostupným dôkazom je práve iba výpoveď účastníkov konania či svedkov majúcich medzi sebou takýto vzťah, viedlo k nemožnosti uniesť dôkazné bremeno navrhovateľom a zároveň by viedlo k vytvoreniu neakceptovateľnej „prezumpcie nepravdivosti“ svedeckých výpovedí či tvrdení účastníkov konania.“

12. Záver žalovaného a správcu dane o tom, že vizualizáciu návrhu reklamných nálepiek nebolo možné vykonať na existujúcich vozidlách považoval správny súd za nesprávny, vychádzajúci zo subjektívneho názoru žalovaného (správcu dane), nepodložený žiadnou reálnou skutočnosťou - dôkazom. Z predložených fotografií (návrhov) je podľa správneho súdu zrejmé, že časť vizualizácii bola realizovaná 05.012.2016, časť fotografií bola vyhotovená 28.12.2016, pričom podľa názoru správneho súdu správca dane ani žalovaný nemôžu prijať odborný záver, že konkrétne fotografie sú upravované, aj keď sa im to na prvý pohľad javí ako dôvodný záver, avšak za týmto účelom by bolo nevyhnuté odborné posúdenie súdnym znalcom z príslušného odboru.

13. Vzhľadom na celý popísaný priebeh obchodnej transakcie, kde sporným je len nalepenie setov reklamných nálepiek na návesy, pri vyhodnotení svedeckých výpovedí svedkov, kde všetci svedkovia zhodne tvrdili, že sety nálepiek na návesoch nalepené boli a nemožnosti posúdiť predložené fotografie ako účelový kompilát, bol správny súd toho názoru, že žalovaný a správca dane dospeli na základe vykonaných dôkazov v dôsledku ich nesprávneho vyhodnotenia týchto dôkazov (nesprávnym právnym posúdením) k nesprávnym skutkovým zisteniam a v dôsledku toho aj k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

14. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný - sťažovateľ - kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok zrušil a vec správneému súdu vrátil na ďalšie konanie.

15. Sťažovateľ sa nestotožnil so závermi správneho súdu uvedenými v napadnutom rozsudku, trvá na záveroch uvedených v rozhodnutí správcu dane (č. 100656655/2020 zo dňa 11.03.2020) a tieto považuje za opodstatnené. Namíeta, že závery správneho súdu sú v rozpore s rozhodnutím žalovaného, nakoľko správca dane dostatočne zistil skutkový stav a žalovaný ho posúdil a vyhodnotil v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Podľa žalovaného vykonaným dokazovaním správcu dane nebolo preukázané, že spoločnosť TANDEM Slovakia s.r.o. bola reálne dodávateľom časti služieb (návesy R. B. R.), čo preukazoval zopakovaním argumentácie uvedenej v napadnutom rozhodnutí.

16. Zdôraznil postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalaťuje zistený skutkový stav a daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať skutočnosti podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku.

17. Poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR vo vzťahu k dôkaznému bremenu žalobcu, s tým, že bolo povinnosťou žalobcu v prípade kvalifikovaných pochybností správcu dane predložiť ďalšie dôkazy, ktoré by preukazovali jeho tvrdenie. Ak takého dôkazy predložiť nevie alebo neexistujú, dostáva sa žalobca do stavu dôkaznej núdze.

18. Uviedol, že má za to, že zo strany žalobcu, ako aj jeho dodávateľa (TANDEM Slovakia, s.r.o.) neboli preukázané a predložené relevantné vecné dôkazy preukazujúce reálnosť dodávky služby uvedeným dodávateľom. Žalobca svoje tvrdenie, že zmluvné podmienky uzatvorené v Zmluve o zabezpečení reklamy zo dňa 1. januára 2017 so spoločnosťou TANDEM Slovakia s.r.o., boli v plnom rozsahu splnené, že tri návesy s EČV R., R. B. R. boli v zmluvnom období január 2017 - máj 2017 v cestnej premávke, v súvislosti s návesmi s EČV R. B. R. nedoložil žiadnym relevantným, jednoznačným a nezameniteľným dôkazom, tak ako túto skutočnosť preukázal u návesu s EČV R., ktorú správca dane nemal dôvod spochybniť.

19. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 12. júla 2021 s kasačnou sťažnosťou nesúhlasil a považuje ju za nedôvodnú. Stotožnil sa so záverom správneho súdu, že požiadavky

žalovaného na predkladanie dôkazov a ich hodnotenie boli arbitrárne. Nesúhlasil s tým, ako žalovaný i v kasačnej sťažnosti hodnotil vykonané dôkazy a ako spochybnil skutočnosti vyplývajúce z vykonaného dokazovania absolutizujúc dôkaznú povinnosť až do výšky, ktorá ju robí reálne neuskutočiteľnú.

20. Podľa žalobcu tento poskytol žalovanému úplné a pravdivé listinné dôkazy a ich úplnosť a pravdivosť nebola zo strany žalovaného dôvodne spochybnená a teda listinné dôkazy ako také preukazujú sami o sebe reálnosť uskutočneného plnenia.

21. Žalobca sa nestotožnil s názorom žalovaného, že daňový subjekt je povinný nespochybniteľne a jednoznačne preukázať reálnosť daňového plnenia. Tvrdenia daňového subjektu musia byť preukázané spoľahlivo a za spoľahlivé preukázanie žalobca v tomto smere považuje preukázanie reálnosti plnenia bez opodstatnených (dôvodných) pochybností.

22. V danom prípade je podľa žalobcu spor v tom, že žalovaný bez racionálneho dôvodu neuznával žalobcom i daňovým úradom vykonané dokazovanie, hoci tieto vykonané dôkazy zdaniteľné plnenie bez dôvodných pochybností preukazujú. Na základe toho tak záver žalovaného o neunesení dôkazného bremena považuje za arbitrárny a nezákonný a nesprávny.

III.

Posúdenie kasačného súdu

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. h/ SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 453 ods. 1 a 2 SSP a kasačnú sťažnosť prejednal postupom bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky <<http://www.nssud.sk>> (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky po posúdení dôvodnosti kasačnej sťažnosti dospel k záveru, že je nedôvodná.

25. Podstatou kasačných bodov žalovaného je rozsah dôkazného bremena daňového subjektu a otázka, či v prejednávanej veci žalobca svoje dôkazné bremeno uniesol.

26. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (napr. C-409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). Právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty a v zásade nemôže byť obmedzené a toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (napr. C-110/98 až C-147/98 Gabalfrisa a i., C-465/03 Kretztechnik, C-438/09 Dankowski a C-285/11 Bonik). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých ich hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (napr. C-285/11 Bonik). Z judikatúry Súdneho dvora EÚ taktiež vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (napr. C-267/15 Gemeente Woerden).

27. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva.

28. V prejednávanom prípade správca dane spochybnil, či fakturované reklamné plnenie vo vzťahu k návesom EČV R. B. R. bolo reálne, t.j. spochybnil splnenie hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane. Splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane zaťažuje daňový subjekt - žalobcu.

29. Nie je sporné, že dodávateľ žalobcu TANDEM Slovakia, s.r.o. od svojho subdodávateľa GAMAR TM, s.r.o. obstaral tri sety nálepiek, pričom jeden set bol aj subdodávateľom GAMAR TM, s.r.o. nalepený na náves s EČV R. XXXYI. Sporným ostalo nalepenie a realizácia reklamných služieb pri návesoch EČV R. B. R..

30. Žalobca v prejednávanej príhode splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukazoval prostredníctvom písomných podkladov (zmluva), reálneho dodania nálepiek a viacerých svedeckých výpovedí. Správca dane však tieto dôkazy pri návesoch EČV R. B. R. nepovažoval za preukazné.

31. 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 hmotnoprávných 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).

32. 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 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 spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcou dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou 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).

33. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje i na Nález Ústavného súdu SR I. ÚS 259/2022-37 ktorý v bode 14 uviedol, že „Neúmerné prenášanie dôkazného bremena na daňový subjekt zo strany orgánov finančnej správy je potrebné považovať za ústavne neudržateľný postup. Neprimerané dôkazné bremeno sa môže prejavovať v dvoch rovinách, a to (i) zaťažením daňového subjektu predkladaním dôkazov nad rozsah nevyhnutne postačujúci na preukázanie rozhodujúcich skutočností alebo (ii) požiadavkou na preukázanie takého okruhu skutočností, ktoré netvorí dôkazné bremeno daňového subjektu. Dôkazné bremeno by mal daňový subjekt znášať v rozumne akceptovateľnom rámci, resp. do tej miery, do ktorej to od neho možno rozumne požadovať. Od daňového subjektu možno na daňové účely požadovať štandardné a v obchodnej praxi obvyklé dôkazy, pri ktorých je rozumné predpokladať, že ich daňový subjekt bude uchovávať; samozrejme, musí ísť o dôkazy, ktoré sú postačujúce na preukázanie skutočného dodania tovaru, ktoré sa javí ako

dostatočne pravdepodobné.“ A taktiež v bode 15 uviedol, že „Pri posudzovaní miery dôkazného bremena daňového subjektu je potrebné vychádzať z toho, že 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).“

34. Vyššie uvedené je možné plne aplikovať i na prejednávaný prípad. Kasačný súd rovnako ako správny súd uvádza, že pri hodnotení svedeckých výpovedí sa nemožno držať prepjatého formalizmu a predpokladať, že každá ďalšia svedecká výpoveď bude rovnaká a bez rozdielov.

35. Kasačný súd rovnako poukazuje na skutočnosť, že jediným dôvodom na odmietnutie výpovede svedka ako nedôveryhodnej nemôže byť príbuzenský alebo pracovný vzťah svedka, čo vyplýva i zo záverov vyslovené v nálezze Ústavného súdu SR z 9. júna 2015, sp. zn. III. ÚS 276/2014-29 citovanom už správnym súdom.

36. Premietnuc na prejednávaný prípad, nalepenie a realizáciu reklamných služieb pri návessoch EČV R. B. R. žalobca preukázal písomnými dokladmi (Zmluva o zabezpečení reklamy zo dňa 1. januára 2017 a fotodokumentácia) a ich realizácia bola potvrdená i výpoveďou svedka Q. E., ktorého výpoveď podporili aj iní svedkovia, a to A. K., S. E. B. Q. S..

37. Svedok Q. E. vo svojej výpovedi z 28. februára 2018 realizáciu reklamy pre žalobcu potvrdil (zápisnica z ústneho pojednávania č. 100462370/2018 z 28. februára 2018). Svedok Q. E. vo výpovedi počas vyrubovacieho konania z 15. novembra 2018 realizáciu reklamy pre žalobcu opäť potvrdil (zápisnica z ústneho pojednávania č. 102257548/2018 z 15. novembra 2018) s doplnením, že pri nalepovaní sporných nálepiek bol špeditér p. A. K., s ktorým po ukončení spolupráce so žalobcom nálepky odlepili.

38. Svedok A. K. vo výpovedi počas vyrubovacieho konania z 20. decembra 2018 realizáciu reklamy pre žalobcu taktiež potvrdil (zápisnica z ústneho pojednávania č. 102644914/2018 z 20. decembra 2018) a rovnako potvrdil, že bol pri odstraňovaní nálepiek.

39. Svedok A. K. v následnej výpovedi počas vyrubovacieho konania z 8. februára 2019 realizáciu reklamy pre žalobcu opätovne potvrdil (zápisnica z ústneho pojednávania č. 100407798/2019 z 8. februára 2019) a rovnako opäť potvrdil, že bol pri ich odstraňovaní.

40. Svedok Q. E. vo svojej výpovedi z 2. októbra 2019 (realizovanej vo vyrubovacom konaní po zrušení pôvodného rozhodnutia správcu dane sťažovateľom) realizáciu reklamy pre žalobcu tretí krát potvrdil (zápisnica z ústneho pojednávania č. 102275444/2019 z 2. októbra 2019).

41. Svedok S. E., vodič kamióna, vo svojej výpovedi z 18. februára 2020 (realizovanej vo vyrubovacom konaní po zrušení pôvodného rozhodnutia správcu dane sťažovateľom) až na doplňujúcu otázku zástupkyne žalobcu, po predložení snímok reklamy, potvrdil, že na návese bola reklama žalobcu (opoznal logo žalobcu) (zápisnica z ústneho pojednávania č. 100457373/2020 z 18. februára 2020).

42. Svedok Q. S., vodič kamióna, vo svojej výpovedi z 21. februára 2020 (realizovanej vo vyrubovacom konaní po zrušení pôvodného rozhodnutia správcu dane sťažovateľom) taktiež až na doplňujúcu otázku zástupkyne žalobcu, po predložení snímok reklamy, potvrdil, že na návese bola reklama žalobcu (opoznal logo žalobcu) (zápisnica z ústneho pojednávania č. 100486663/2020 z 21. februára 2020).

43. Z uvedeného je zrejmé, že všetky realizované výsluchy svedkov s určitou významnou mierou istoty potvrdili, že reklamné plnenie vo vzťahu k návesom EČV R. B. R. bolo reálne. Je pravdou, že počas výsluchov svedkov sa objavili isté rozpory a nekonzistentnosti a že svedkovia S. E. B. Q. S. logo žalobcu opoznali až na doplňujúcu otázku zástupkyne žalobcu, po predložení snímok reklamy, tieto rozpory alebo nekonzistentnosti sa však netýkali samotnej podstaty prejednávanej veci - či bola preukázaná materiálna existencia plnenia, t.j. či bolo preukázané, že reklamné plnenie vo vzťahu k návesom EČV R. B. R. bolo reálne. V tejto otázke boli výpovede svedkov konzistentné a toto potvrdzovali.

44. Skutočnosť, že svedkovia sú vo vzťahu nadriadenosti a podriadenosti (zamestnanec/zamestnávateľ), spoločne podnikajú, alebo sú osobami blízkymi, sama o sebe neznamena, že ich výpovede by mali byť účelovými. Účelovosť výpovede, a teda jej spochybnenie z hľadiska kritéria pravdivosti, musí byť podložené napríklad poukázaním na iné relevantné opak preukazujúce dôkazy. Svedkovia taktiež nie sú povinní svoje výpovede preukázať (podložiť dôkazmi), keďže dôkazom v daňovom konaní je samotná výpoveď svedka, ktorú musí správca dane riadne vyhodnotiť, to i z pohľadu kritéria pravdivosti.

45. Kasačný súd sa preto nestotožňuje s tvrdením sťažovateľa, že z výpovedí svedkov nevyplývali také skutočnosti, ktoré by preukazovali reálne uskutočnenie reklamných služieb a že tento kvalifikovaným spôsobom spochybnil nielen dôkazy predložené žalobcom, ale i výpovede svedkov.

46. Kasačný sa stotožňuje i s hodnotením správneho súdu pokiaľ ide o spochybnenie fotografií. Pokiaľ správca dane konštatuje neautentickosť fotografií ako písomného dôkazu (t.j. namietne tento dôkaz z pohľadu kritéria pravdivosti), je potrebné toto tvrdenie správcu dane nielen uviesť, ale i riadne odôvodniť (poukázať na jednoznačné vnútorné rozpory tohto dôkazu preukazujúce jeho nepravdivosť) a prípadne aj inak preukázať (napr. odborným vyjadrením).

47. Kasačný súd s ohľadom na uvedené konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchytil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku správneho súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Kasačný súd konštatuje, že správny súd sa v napadnutom rozsudku zaoberal všetkými relevantnými námietkami, preskúmal zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodnil, pričom neoponechal 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 spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu a preto tieto vyhodnotil ako nedôvodné. Vzhľadom na vyššie uvedené tak kasačnú sťažnosť zamieta ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.

48. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v konaní mu priznal náhradu trov kasačného konania.

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

