

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/5/2019
Identifikačné číslo spisu: 3018200017
Dátum vydania rozhodnutia: 27.07.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3018200017.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: MACHINERY GROUP s.r.o., IČO: 44 345 526, so sídlom Tallerova č. 2/4, 811 02 Bratislava, zast.: JUDr. Janou Bezákovou, IČO: 37 915 061, advokátkou so sídlom advokátskej kancelárie Bakalárska č. 6, 971 01 Prievidza, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 20. novembra 2018 č. k. 11S/6/2018-81, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti z 11.01.2019 (č.l. 91) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 20. novembra 2018 č. k. 11S/6/2018-81 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd rozhodnutie žalovaného č. 102299492/2017 zo 06.11.2017 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 8), vydané v daňovom konaní, zrušil.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o explicitne označený nasledovný dôvod:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd nesprávne právne posúdil bližšie nešpecifikované ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“),

- § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, najmä rozsudok sp. zn. 1Sžf/111/2015 zo dňa 11. apríla 2017.

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 101649286/2017 z 27.07.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ - č.l. 17).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2015 v tam uvedenej sume.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

5. Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 a nasl. ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z. správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 100119047/2017 z 19.01.2017 (ďalej len „protokol“).

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

6. Nehodnovernými majú byť podľa správcu dane údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúcich zdaniteľných obchodov žalobcu:

1) zabezpečenie rôznych služieb (napríklad účtovné, poradenské, marketingové alebo služby propagandy) od žalobcom označeného dodávateľa OFN s.r.o., Bratislava (ďalej len „spoločnosť OFN“), za ktorých vykonanie vystavila spoločnosť OFN viacero sporných faktúr v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) konateľ žalobcu (pán T. B.) do zápisnice z 15.01.2014 uviedol, že

i) nemali zriadenú webovú stránku,

ii) preto uvedené marketingové a propagačné služby zabezpečovala pani R. B. s tým,

(1) že reálne ich vykonali popri pani B. aj pán L. Q., pani S. L., pán I. P., pani C. S. a pán T. S.,

(2) tiež dodatočne predložila faktúru č. 1020150012 spoločnosti For Made s.r.o. (ďalej len „spoločnosť For Made“) vystavenú pre spoločnosť OFN vo veci vykonania účtovných, poradenských a školiacich služieb,

b) konateľ spoločnosti For Made (pán C. F.) ako svedok vypovedal, že

i) táto spoločnosť v roku 2015 nevykonávala žiadnu činnosť,

ii) uvedená faktúra č. 1020150012 sa v účtovníctve spoločnosti For Made nenachádza a

iii) nepozná spoločnosť OFN,

c) správca dane zistil, že sporné faktúry neobsahovali, resp. neumožňovali preveriť v rozpore s čl. 218 Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica č. 2006/112“)

i) rozsah a druh dodanej služby, ktorý je vymedzený veľmi všeobecne,

ii) jednotkovú cenu - základ dane, sadzbu dane a daň pre každý druh rôznorodých služieb.

7. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie údajov sporných faktúr v zmysle § 74 ods. 1 písm. f/, g/ h/ a i/ zák. č. 222/2004 Z.z., oneskorené predloženie presného rozsahu a opisy vykonaných služieb formou výkonových listov ako aj osôb konkrétnych vykonávateľov služieb) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u spoločnosti OFN nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z., nakoľko žalobca nepreukázal, že zdaniteľný obchod spoločnosť OFN uvedená ako platiteľ na faktúrach aj zrealizovala, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu.

Podľa § 74 ods. 1 písm. f), g), h) a i) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať

f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby,

g) základ dane pre každú sadzbu dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,

h) uplatnenú sadzbu dane alebo oslobodenie od dane; pri oslobodení od dane sa uvedie odkaz na ustanovenie tohto zákona alebo smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení alebo slovná informácia „dodanie je oslobodené od dane“,

i) výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť, okrem výšky dane uplatnenej podľa osobitnej úpravy v § 66, [...]...

III.

Konanie na správnom súde

8. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Trenčíne žalobu z 12.01.2018.

9. Úlohou Krajského súdu v Trenčíne ako správneho súdu bolo posúdiť zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup daňových orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p. Po oboznámení sa so spisom správcu dane dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie je nesprávne právne posúdené a zistenie skutkového stavu orgánmi daňovej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (najmä bod. č. 28 napadnutého rozsudku). Preto postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c) a e) S.s.p. v napadnutom rozsudku vyslovil, že preskúmané rozhodnutie zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa § 191 ods. 1 písm. c) a e) S.s.p. v citovanom znení správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak

c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,

e) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, [...]...

10. S poukazom na niektoré ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zdôraznil, že žalovaný nespochybnil existenciu predmetu zdaniteľného obchodu, teda služby boli dodané, avšak podľa žalovaného žalobca neunesol dôkazné bremeno, že by fyzické osoby podľa výkonových listov konali v mene spoločnosti OFN.

11. S odkazom na postup správcu dane, kedy nevypočul svedkov, správny súd ustálil, že daňové orgány odmietli žalobcovi právo na spravodlivé konanie pred správcou dane a vlastným procesným postupom mu znemožnili preukázať jeho tvrdenia o splnení podmienok na odpočet DPH (č. 25

napadnutého rozsudku).

12. V tejto súvislosti správny súd zdôraznil (č. 26 napadnutého rozsudku), že výnimkou z pravidla, že zistené skutočnosti správcom dane nemohol žalobca ovplyvniť, je prípad, ak by správca dane na základe objektívnych skutočností dospel k záveru o vedomosti žalobcu o svojej účasti na daňovom podvode alebo inom zneužívajúcom konaní. Potom je vecou správcu dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ, resp. subdodávateľ služby dopustil vyššie opísaných konaní alebo nie a či žalobca o tomto protiprávnom konaní vzhľadom na všetky zistené skutočnosti vedel alebo mohol vedieť.

13. Ďalej sa správny súd zaoberal vplyvom faktúry na uplatnenie práva žalobcu na odpočítanie DPH (č. 27 napadnutého rozsudku). Tu konštatoval, že faktúrou, ktorá nie je právnym titulom (dôvodom) na obchodné plnenie, sa preto len deklaruje obchod, ktorý sa v skutočnosti udial, resp. sa má ešte len uskutočniť. Preto aj prípadné obsahové nedostatky faktúry ešte nezakladajú dôvod na odopretia nároku na odpočet DPH.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenia

A)

14. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť spísanú zamestnancom žalovaného s požadovaným vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa, v ktorej mal postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p., vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedené povinnosť podľa odseku 2, uviesť sťažnostné body, ktoré sú podľa sťažovateľa nasledujúce:

k § 440 ods. 1 písm. g):

- nesprávne konštatoval nepreskúmateľnosť preskúmaného rozhodnutia a že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, nakoľko

o správca dane v tomto konaní vychádzal z nespornej skutočnosti, že služby uvedené na faktúre vykonali pani S. L., pán I. P., pani C. S. a pán T. S.,

§ všetci uvedení okrem pani R. B. neboli zamestnancami spoločnosti OFN, pričom spoločnosť OFN nemala materiálo-technické, technologické, personálne a logistické predpoklady na jej vykonanie,

§ čo aj sťažovateľ uznal, že toto nevyklučuje však, že uvedené služby môže spoločnosť OFN vykonať aj subdodávateľsky,

§ avšak ide o príbuzných panej R. B.,

§ pričom práce boli vykonané na jej počítači a tlačiarňi,

o z tohto dôvodu nie sú opodstatnené námietky žalobcu,

o v dôsledku zániku spoločnosti OFN zlúčením táto nebola schopná predložiť účtovníctvo,

o nevypočutie svedkov správca dane mal ospravedlniť nedostatkom identifikačných údajov potrebných na predvolanie uvedených osôb,

§ preto nemohol zabezpečiť ich predvolanie na výsluch svedkov,

§ správca dane mal k dispozícii čestné prehlásenia uvedených osôb, že na požiadanie pani R. B. zanesli ňou vytlačené letáky na propagáciu firiem bez nároku na honorár,

o správny súd neprihliadal na blízky vzťah konateľa žalobcu pána T. B. a pani R. B.,

k § 440 ods. 1 písm. h):

- sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, tým že

o nerešpektoval procesné a hmotnoprávne postupy daňového konania, ktoré vyplývajú z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (viď napríklad rozsudok sp.zn. 1Sžf/111/2015 zo dňa 11. apríla 2017,

o preto žiada, aby o kasačnej sťažnosti rozhodoval veľký senát.

15. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie. K právu na náhradu trov kasačného konania sa sťažovateľ nevyjadril.

B)

16. Z vyjadrenia žalobcu z 25.01.2019 (č.l. 100) ku kasačnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ uvádza skutočnosti, ktoré v daňovom konaní žiadnym spôsobom neboli preukázané. Pritom žalovaný v daňovom konaní dôkazy na preukázanie svojich tvrdení nevykonal a žalobcovi neumožnil vykonanie navrhnutých dôkazov na vyvrátenie týchto tvrdení.

17. Záverom žalobca navrhol, aby kasačný súd (nesprávne právna zástupkyňa ho označila ako odvolací súd ako aj trovy odvolacieho konania) sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol a napadnutý rozsudok potvrdil. Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil trovy kasačného konania.

IV.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

18. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež ako „Najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. júla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

19. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmvanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

20. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že právo na súdnu ochranu (čl. 46 a nasl. Ústavy Slovenskej republiky) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (čl. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím správneho súdu a ktorej aplikácia môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

B) K nesprávnemu právnemu posúdeniu veci - písm. g):

21. Z vyššie uvedených sťažnostných bodov (viď bod č. 14 tohto rozsudku) pre kasačný súd vo všeobecnosti vyplýva všeobecná argumentácia sťažovateľa, že správny súd nesprávne právne posúdil ustanovenia Daňového poriadku a ich aplikáciu správcom dane na niektoré hmotnoprávne ustanovenia zák. č. 222/2004 Z.z.

22. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje v zmysle svojej ustálenej rozhodovacej praxe (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/10/2018 zo dňa 13. septembra 2019) na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez vád zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, v medziach a vo väzbe na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a

contrario písmeno h/ citovaného odseku 1).

23. Sťažovateľ svoj postoj k nevykonanému dokazovaniu obhajuje argumentáciou, že :

„Žalovaný je toho názoru, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. V tejto súvislosti sťažovateľ považuje za potrebné opakovane k veci uviesť, že v tomto konaní nie je sporné, že služby uvedené na faktúrach spoločnosti OFN s.r.o. fyzicky vykonali osoby R. B., L. Q., S. L., I. P., C. S. J. T. S., ktorí okrem R. B. neboli zamestnancami tohto dodávateľa, pričom spoločnosť OFN s.r.o. nemala materiálno-technické, technologické, personálne a logistické predpoklady na vykonanie služieb uvedených na jej faktúrach, ale táto skutočnosť nie je pre posúdenie podstaty sporu rozhodujúca, pretože dodávateľ si môže vykonanie fakturovaných prác (služieb) zabezpečiť rôznym spôsobom, nielen svojimi zamestnancami, okrem iného aj subdodávateľský.

To znamená, že správca dane nerozporuje, že služby neboli pre daňový subjekt vykonané, ale všetky zistenia správcu dane v tomto smere (predložené čestné prehlásenia osôb L. Q. - synovec R. B., S. L., I. P. - synovec S. L., C. S. - neter R. B. a T. S., vyjadrenie R. B. - Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100565818/2017, že práce boli vykonané na jej vlastnom počítači a tlačiarni a za pomoci uvedených osôb) nepreukazujú, že uvedené osoby vykonali fakturované služby podľa predložených výkonových listov v mene označenej dodávateľskej spoločnosti OFN s.r.o. Práce teda boli reálne vykonané osobami (väčšina v príbuzenských vzťahoch), ktoré keby tieto práce fakturovali, daňový subjekt by si na základe takýchto faktúr nemohol oprávnenne uplatniť odpočet DPH na vstupe (ako by to bolo v prípade spoločnosti OFN s.r.o., ako platcu DPH).

Zodpovednosť žalobcu ako daňového subjektu teda spočíva v preukázaní, že spoločnosť OFN s.r.o. uvedená na predložených faktúrach ako dodávateľ, ich vystavila na základe touto spoločnosťou reálne uskutočnených zdaniteľných obchodov a odpočítanie dane bolo daňovým subjektom následne uplatnené v súlade so zákonom o DPH. Tieto skutočnosti však v tomto konaní neboli preukázané."

24. Naopak správny súd (viď bod č. 11 tohto rozsudku) poukazuje na odmietnutie práva žalobcovi na spravodlivé konanie pred správcou dane. Takýto záver má oporu v rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu. Najvyšší súd najmä pri konflikte medzi čestným prehlásením jednotlivca a možnosťou vykonať jeho svedeckú výpoveď s umožnením prítomnosti kontrolovaného daňového subjektu jednoznačne uprednostnil druhú v poradí spomenutú procesnú inštitúciu. Nakoľko v prípade ustanovení týkajúcich sa procesu daňového dokazovania tak podľa pôvodného zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov ako aj Daňového poriadku je badateľných množstvo obdobných, resp. totožných procesných prvkov, Najvyšší súd aj na novšie prípady aplikuje svoju staršiu rozhodovaciu prax.

25. V zmysle hore uvedeného názoru napríklad prostredníctvom svojho rozsudku sp.zn. sp.zn. 2Sžf/40/2011 zo dňa 18. apríla 2012 Najvyšší súd konštatoval, že:

„Aj keď v ustanovení § 29 ods. 4 citovaného zákona [zák. č. 511/1992 Zb. -poznámka kasačného súdu] ide o demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov, z vymenovaných dôkazných prostriedkov vyplýva, že musí ísť o listinné dôkazy a výpovede svedkov založené na overiteľných skutočnostiach. Čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to zákon č. 511/1992 Zb. v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky nedovoľuje.

Čestné vyhlásenie môže nahradiť dôkaz len za výnimočnej procesnej situácie a za splnenia striktných podmienok, ktoré sú upravené v Správnom poriadku (čestné vyhlásenie nemôže byť v rozpore so všeobecným záujmom, ani ním nemôže byť porušená rovnosť medzi účastníkmi konania), ktorý sa však na daňové konanie nevzťahuje (§ 101 zákona 511/1992 Zb.), preto predloženie čestných vyhlásení je v daňovom konaní právne irelevantné."

26. V inom svojom rozhodnutí (rozsudok sp.zn. 1Sžf/84/2016 zo dňa 12. decembra 2017) Najvyšší súd upriamil pozornosť na význam svedeckej výpovede nasledujúcim textom:

„43. V súvislosti s dôkazným bremenom žalobcu však nemožno prehliadnuť, že žalobca navrhol vypočuť ako svedka osobu (pani P.), ktorú označil za obchodnú zástupkyňu dodávateľskej spoločnosti W., s.r.o., ktorá mala podľa žalobcu predmetné obchody organizovať. Správca dane túto osobu

nevypočul a ani sa o to nepokúsil, pričom dôkazný význam tohto nevykonaného dôkazu vyhodnotil pre celkové závery ako nepodstatný.

44. Napriek tomu, že žalobca konkrétnymi skutočnosťami nedoložil nutnosť jej výsluchu, je odvolací súd v zhode s názorom krajského súdu, že ak správca dane považoval dodanie tovaru žalobcovi predloženými dôkazmi za nepreukázané, mal mu umožniť preukázať pochybné skutočnosti vykonaním aj tohto dôkazu. Aj keď dokazovanie nepochybne vedie správca dane, ktorý je oprávnený rozhodnúť, ktoré dôkazy vykoná a ktoré nie, bolo za daných okolností v záujme čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu pokúsiť sa o zabezpečenie predmetnej svedeckej výpovede a jej presvedčivosť a dôkazný význam pre celkové posúdenie veci vyhodnotiť v súvislosti s ostatnými vykonanými dôkazmi."

27. Preto neobstojí sťažnostný bod citovaný kasačným súdom vyššie (viď bod č. 23 tohto rozsudku). Rovnako je irelevantná argumentácia sťažovateľa o príbuzenskom vzťahu hore uvedených osôb k pani R. B., resp. pre kasačný súd v právnych dôsledkoch dostatočne neobjasnený vzťah konateľa žalobcu pána T. B. a pani R. B. Ak chcel sťažovateľ poukázať na tieto skutočnosti, bolo jeho povinnosťou objasniť z toho právne následky pre preskúmanú vec, čo sa však nestalo.

28. Avšak pozornosti kasačného súdu neuniklo, že sťažovateľ sa ani neriadil dôsledne ustanoveniami Správneho súdneho poriadku a svoju snahu o formuláciu sťažnostných bodov nepodriadil ust. § 440 ods. 2 S.s.p. Preto kasačný súd upozorňuje sťažovateľa, že naďalej platí jeho povinnosť precízne demonštrovať, ktoré konkrétne právne posúdenie veci správnym súdom pokladá za nesprávne, a naopak právne opíše, a to aj s odkazom na podpornú rozhodovaciu činnosť vyšších súdov, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia.

Podľa § 440 ods. 2 S.s.p. v znení relevantnom v preskúmanej veci dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

C) K dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p.: odklon

29. Ďalej sťažovateľ v kasačnej sťažnosti výslovne namietal odklon od rozhodovacej praxe kasačného súdu krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p. Pre právnu otázku, ktorú má na mysli § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., je charakteristický „odklon“ jej riešenia, ktorý zvolil správny súd, od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Ide tu teda o situáciu, v ktorej sa už rozhodovanie kasačného súdu ustálilo na určitom riešení právnej otázky, správny súd sa však svojím rozhodnutím odklonil od „ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu“. Tento dôvod kasačnej sťažnosti však kasačný súd s prihliadnutím na argumentáciu uvedenú vyššie (viď najmä bod č. 28 tohto rozsudku) nepovažuje za naplnený a na základe už uvedených právnych argumentov dospel k záveru o zákonnosti a správnosti napadnutého rozsudku.

30. Navyše pri vymedzení pojmu „ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu“ (napríklad uznesenie Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/68/2018 zo dňa 28. apríla 2020) kasačný súd naďalej vychádza zo stanovísk správneho kolégia alebo rozhodnutí senátov správneho kolégia, ktoré sú publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. Súčasťou ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu je tiež prax vyjadrená opakovane vo viacerých nepublikovaných rozhodnutiach senátov správneho kolégia Najvyššieho súdu, alebo dokonca aj v jednotlivom, dosiaľ nepublikovanom rozhodnutí, pokiaľ niektoré neskôr vydané (nepublikované) rozhodnutia Najvyššieho súdu názory obsiahnuté v skoršom rozhodnutí nespochybnili.

31. Do tohto zákonného rámca sťažovateľom všeobecne uvedený rozsudok 1Sžf/111/205 zo dňa 11. apríla 2017 by spadal iba za predpokladu, ak by sťažovateľ pri jeho predkladaní zväžil a naplnil hore citované ustanovenie § 440 ods. 2 S.s.p.

32. Na základe uvedeného musel kasačný súd vyhodnotiť dôvody kasačnej sťažnosti ako aj samotnú kasačnú sťažnosť, že nie je dôvodná (§ 461 S.s.p.), a preto ju v zmysle svojho oprávnenia zamietol.

VI.

33. Kasačný súd vzhľadom na dôvody kasačnej sťažnosti uplatnenej sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok má všetky formálne i obsahové náležitosti súdneho rozhodnutia požadované v zmysle § 139 S.s.p. Preskúmané rozhodnutie vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré následne bolo logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Kasačný súd sa preto stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými správnym súdom, že orgán verejnej správy dodržal požiadavku zákonnosti pri priebehu a následnom vydaní preskúmaného rozhodnutia.

34. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a vyjadrenia žalobcu ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 1Sžfk/68/2018 zo dňa 28. apríla 2020, pri ktorom kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od jeho obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty ako aj svojej úlohy zjednocovateľa súdnej judikatúry (§ 20 S.s.p.) odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

35. Kasačný súd v preskúmanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania bolo potrebné.

36. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nenastalo, a naopak žalobca ako protistrana bol úspešný. Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).