

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/4/2020
Identifikačné číslo spisu: 3018200293
Dátum vydania rozhodnutia: 25.03.2021
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:3018200293.1

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 žalobkyne (v konaní sťažovateľka): X.. A. H., IČO: 17 746 507, so sídlom Zelená č. 1056/2, 911 01 Trenčín, zast.: Advokátskou kanceláriou JUDr. Danica Birošová, s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 36 837 857, so sídlom Piaristická č. 46/276, 911 01 Trenčín Bajkalská č. 31, 827 25 Bratislava, kontakt: advokat@ak-birosova.sk , proti žalovanému: 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 01. októbra 2019 č.k. 11S/93/2018-132, takto

rozhodol:

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

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti z 20.11.2019 (č.l. 141) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 01. októbra 2019 č.k. 11S/93/2018-132 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 101216081/2018 z 25.06.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 19) vydanému v daňovom konaní zamietol.

2. Kasačná sťažnosť sa výslovne opiera o nasledovné sťažnostné body:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ustanovenia (generálne) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 595/2003 Z.z.“) vo vzťahu k možnosti skutočného a reálneho dodania tovaru od spoločnosti

FENICIA LLC, so sídlom Greentree Drive, Suite 101 160, 19904 Dover Delaware, USA, organizačná zložka, Bratislava (ďalej len „organizačná zložka FENICIA“), spoločnosti MODIFIN STAVBY, s.r.o., Bratislava (ďalej len „spoločnosť MODIFIN“) ako aj spoločnosti DREVOSTYL, s.r.o. (ďalej len „spoločnosť DREVOSTYL“ alebo všetky spoločne ako „dodávateľské spoločnosti“) v spojení s ust. § 24 ako aj § 68 ods. 3 v spojení s § 19 ods. 2 a 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), ako aj - § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, najmä v otázke daňového bremena a zistenia skutkového stavu veci správcom dane (rozsudok sp.zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, rozhodnutie sp.zn. 4Sžf/77/2015, sp.zn. 4Sžfk/43/2018, sp.zn. 4Sžf/7/2011, uznesenia sp.zn. 8Sžf/8/2012 alebo sp.zn. 8Sžf/14/2012, ďalej rozhodnutia sp.zn. 3Sžf/1/2010, sp.zn. 8Sžf/92/2014, sp.zn. 4Sžf/33/2014, poprípade rozhodnutia sp.zn. 4Sžf/30/2014; navyše rozsudok Súdneho dvora Európskej únie sp.zn. C-277/14 zo dňa z 22. októbra 2015 vo veci PPUH Stehcamp).

3. Avšak z obsahu kasačnej sťažnosti je možné dovodiť, že sťažovateľ implicitne poukazoval aj na iný dôvod, a to:

- § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., t.j. správny súd sa opomenul vysporiadať so žalobným bodom, že tak preskúmané rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie trpia vadou nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

4. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 100494106/2018 zo 06.03.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ - č.l. 32).

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.

5. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 žalobkyni ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel na dani z príjmov fyzických osôb (ďalej tiež „daň“) za zdaňovacie obdobie roka 2015 na tom právnom základe, že výdavky na dodávku nižšie uvedených tovarov fakturovaných žalobkyni jej dodávateľmi (obdobne nižšie uvedenými) nespĺňali podmienku preukázateľnosti uvedenú v 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z.z.

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.

Podľa § 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve 1) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 21 ods. 1 predvetie zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, 1) výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej [...].

6. Vyrubenie dane správca dane odôvodnil tým, že počas výkonu daňovej kontroly nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti predložených dokladov. Daňovou kontrolou v zdaňovacom období bolo zistené, že žalobkyňa neuniesla dôkazné bremeno, keď svoje tvrdenia nedoložila dôkazmi preukazujúcimi realitu dodania komodít uplatňovaných v režime daňových výdavkov. Na základe všetkých zistení nemohol byť správcom dane tento výdavok uznaný (viď organizačná zložka FENICIA) za výdavok ovplyvňujúci základ dane, a to aj napriek skutočnosti, že tieto práce boli daňovým subjektom

ďalej vyfakturované odberateľovi.

7. Ďalej z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu za účelom zisťovania, v čom spočíva rozdiel medzi príjmami a výdavkami uvedenými v podanom daňovom priznaní a podiele na príjmoch a výdavkoch zaúčtovaných žalobkyňou v peňažnom denníku za rok 2015.

8. V tejto súvislosti správca dane poukázal (str. 10 prvostupňového rozhodnutia) na vyjadrenie žalobkyne, že

„Daňový subjekt X.. A. H. v Zápisnici o ústnom pojednávaní číslo 100504782/2017 spísanej dňa 21.03.2017 uviedol, že pri podávaní daňového priznania si vylepšil hospodársky výsledok tým, že upravil príjmy aj výdavky, že príjmy upravil nevedome, že výdavky upravil vedome, že urobil to preto, lebo prechádzal zo Slovenskej sporiteľne do Fio banky a potreboval mať kladný základ dane.“

9. Správca dane ukončil daňovú kontrolu s týmto skutkovým zistením, že

- žalobkyňa bola účastníkom združenia s podielom 40% a viedla samostatne jednoduché účtovníctvo s nasledujúcimi zisteniami:

- položky a) + 6.296,88 € a b) + 76.468,25 €,

o ide o aritmetický rozdiel na podiele zdaniteľných príjmov celkom zaúčtovaných v peňažnom denníku a sume zdaniteľných príjmov uvedených v podanom priznaní,

o žalobkyňa potvrdila, že napríklad položka + 6.296,88 € vznikla vyše uvedenou úpravou príjmov a výdavkov (viď bod č. 8 tohto rozsudku v spojení so str. 10 prvostupňového rozhodnutia),

- položka + 1.665,60 € (str. 11 prvostupňového rozhodnutia),

o - ide o nezaplatenú faktúru od organizačnej zložky FENICIA za nákup zásob,

- položka - 52.268,75 € (str. 13 prvostupňového rozhodnutia),

o ide o viacero faktúr od organizačnej zložky FENICIA za nákup rôzneho náradia, materiálov a tovarov so zaplatením v hotovosti,

o na výzvu správcu dane z 10.03.2017 na predloženie dôkazov, že tovar bol skutočne dodaný, žalobkyňa nereagovala,

- položka - 93.673,73 € (str. 42 prvostupňového rozhodnutia),

o ide o viacero faktúr od spoločnosti MODIFIN za nákup rôzneho náradia, materiálov a tovarov so zaplatením v hotovosti,

o na výzvu správcu dane z 10.03.2017 na predloženie dôkazov, že tovar bol skutočne dodaný, žalobkyňa nereagovala,

- položka - 26.306,20 € (str. 75 prvostupňového rozhodnutia),

o ide o viacero faktúr od spoločnosti DREVOSTYL za nákup rôzneho náradia, materiálov a tovarov so zaplatením v hotovosti,

o na výzvu správcu dane z 10.03.2017 na predloženie dôkazov, že tovar bol skutočne dodaný, žalobkyňa nereagovala,

10. Pri preverovaní hore uvedených faktúr, najmä na realizáciu dodania tovaru, správca dane vychádzal z nasledujúcich úkonov:

- odpoveď z 30.11.2015 dožiadaného správcu dane (Daňový úrad Bratislava)

o na adrese sídla organizačnej zložky FENICIA nebolo potvrdené jej reálne sídlo,

o rozhodnutím Daňového úradu Bratislava z 31.03.2015 bola organizačnej zložke FENICIA zrušená registráciu pre daň z pridanej hodnoty,

o zásielky adresované dožiadaným správcom dane organizačnej zložke FENICIA sa vracali s poznámkou adresát neznámy,

- ústne pojednávanie so svedkom pánom N. F. (vedúci organizačnej zložky FENICIA a tiež jediný konateľ spoločnosti MODIFIN) dňa 11.01.2016

o menovaný sa vyjadril k existencii viacerých adries organizačnej zložky FENICIA, o ktorých nemal presné vedomosti,

o a rovnako aj o osobe konajúcej v mene firmy FENICIA LLC., t.j. pán Z. I. O., nemal bližšie vedomosti,

o nevedel sa konkrétne vyjadriť k rozsahu predmetu činnosti spoločnosti FENICIA LLC., Bratislava,
o doklady za rok 2014 odmietol predložiť s odôvodnením, že po konflikte so zástupcom (možno S.) mu doklady organizačnej zložky FENICIA odovzdal,
§ podľa preberajúceho protokolu z 01.06.2015 bol preberajúci pán O. N., konateľ spoločnosti NUBIRA GLOBAL LTD, Manchester, Veľká Británia,
- ústne pojednávanie so svedkom pánom N. F. zo dňa 26.01.2016
o oznámil odcudzenie niektorých dokladov a preložil upovedomenie o začatí trestného stíhania v tejto veci,
o informoval aj o zastupovaní spoločnosti NUBIRA GLOBAL LTD,
- prípis Krajského riaditeľstva PZ Trenčín, odboru kriminálnej polície,
o v trestnej veci vedenej na OKP KR PZ Trenčín pod ČVS:KRP-8/2-VYS-TN-2016 bolo uznesením z 05.02.2016 podľa § 199 ods. 1 Trestného poriadku začaté trestné stíhanie pre
§ pokračovací zločin skrátenia dane a poistného spáchaný formou spolupáchateľstva a
§ pokračovací zločin daňového podvodu spáchaný formou spolupáchateľstva, a to
§ doposiaľ nestotožneným páchatel'om vystupujúci pod menom N. F., ktorý ako vedúci organizačnej zložky FENICIA a ako konateľ spoločnosti MODIFIN vyhotovoval fiktívne daňové doklady,
- prípis Krajského riaditeľstva PZ Trenčín, odboru kriminálnej polície, č. ČVS:KRP-8/2-VYS-TN-2016 z 30.01.2017 so zoznamom veľkého množstva zaistených dokumentov,
o pre subjekty:
§ spoločnosť FENICIA LLC.,
§ organizačná zložka FENICIA,
§ spoločnosť MODIFIN a
§ spoločnosť DREVOSTYL,
- ústne pojednávanie so žalobkyňou dňa 08.03.2017
o v kontrolovanom zdaňovacom období skladovú evidenciu tovaru nevedela,
§ tovar bol skutočne dodaný a bol predávaný ďalej odberateľom,
o s pánom F.J. sa ako obyvateľa mesta Trenčín poznajú dlhé roky a podrobne jeho vzhľad opísala,
o jednala vždy iba s ním, neboli potrebné zmluvy či objednávky,
o platby v hotovosti a faktúry riešil pán F. osobne zväčša v jej kancelárii,
o k zamestnancom organizačnej zložky FENICIA, spoločnosti MODIFIN a spoločnosti DREVOSTYL, spôsobu dopravy a subdodávateľom sa nevedela vyjadriť,
- výsluch svedka pána N. F. z 23.03.2017 za prítomnosti žalobkyne,
o vyjadril sa k organizačnej zložke FENICIA, k spoločnosti MODIFIN a spoločnosti DREVOSTYL
§ v danom období organizačná zložka FENICIA vystavila niekoľko tisíc faktúr,
§ opísal, ako sa spoznal so žalobkyňou v minulosti,
§ tovar sa objednával ústne bez písomne uzavretej zmluvy a bez objednávok, následne mu bol dovezený a/alebo on ho dopravil na svojom vozidle VW combi (N.) do garáže žalobkyne,
· tam ho prevzal pán S.,
· pričom na dodanie fakturovaného tovaru žiadne technické vybavenie z jeho strany nebolo treba,
· skladová evidencia tovarových zásob sa pre absenciu skladu nevedela, ,
· účtovníctvo viedol osobne a pán Ing. J.,
§ svedok potvrdil dodanie fakturovaného tovaru a jeho zaplatenie v hotovosti, absenciu zamestnancov a že činnosť najmä vykonával zo svojho domu,
§ ďalej potvrdil svoju účasť na vystavovaní kontrolovaných faktúr vrátane podpisov a prijatia platieb v hotovosti s výnimkou faktúry č. 15/12/48 u organizačnej zložky FENICIA,
§ pri organizačnej zložke FENICIA
· doklady ako aj účtovný software odovzdal v roku 2015 zástupcovi tejto spoločnosti, ktorého osobne nepozná (možno S.) a ktorý hovoril slovensko-anglicko-maďarsky,
§ pri spoločnosti MODIFIN a DREVOSTYL
· doklady ako aj preberacie protokoly uvedených spoločností odovzdal v roku 2016 na audit s odôvodnením možného predaja obchodného podielu, meno audítorskej spoločnosti (asi so sídlom v Prahe) si nepamätá,
§ a s ostatnými dokladmi po zásahu KR PZ Trenčín od dňa 26.10.2016 nedisponuje,
§ priznanie k dani

- z príjmov ako aj k DPH boli podané, daň z príjmov a DPH za rok 2015 boli zaplatené,
- čo však správca dane na základe svojich údajov poprel,

o záverom svedok upozornil na svoj zdravotne ťažké postihnutie,
o svoju povinnosť predložiť mu určené doklady ani dodatočne nesplnil,
- úradný záznam z 24.05.2017 správcu dane
o na adrese sídla spoločnosti MODIFIN nebolo potvrdené jej reálne sídlo,
o rozhodnutím Daňového úradu Bratislava bola spoločnosti MODIFIN zrušená registráciu pre daň z pridanej hodnoty k 10.11.2015,
o zásielky adresované dožiadaným správcom dane spoločnosti MODIFIN sa vracali s poznámkou adresát neznámy,
o v predchádzajúcej daňovej kontrole (2Q 2014) spoločnosti MODIFIN vypovedal iba pôvodný konateľ, pán W. D.,
§ spoločnosť bola založená so zámerom výstavby bytových domov, obdobie krízy ich donútilo postupne zakúpené pozemky predať, nakoľko nebol záujem o nové byty,
- úradný záznam zo 14.06.2017 správcu dane
o na adrese sídla spoločnosti DREVOSTYL nebolo potvrdené jej reálne sídlo,
§ hoci žalobkyňa ako prenajímateľka dotknutej budovy tvrdila, že má so spoločnosťou DREVOSTYL uzatvorenú Zmluvu o nájme nebytových priestorov od 15.02.2016 na dobu neurčitú,
- zamestnanci spoločnosti sídliačich na uvedenej adrese a ani poštová doručovateľka nepoznali spoločnosť DREVOSTYL.

11. Pri všetkých hore uvedených subjektoch správca dane zdôraznil (napríklad str. 70 alebo str. 93 prvostupňového rozhodnutia), že konateľ spoločnosti DREVOSTYL nedisponuje daňovými a účtovnými dokladmi spoločnosti za kontrolované obdobie napriek tomu, že je konateľom spoločnosti doposiaľ. Dôvodom pre neuznanie výdavkov na dodanie tovaru od organizačnej zložky FENICIA, spoločnosti MODIFIN a spoločnosti DREVOSTYL bolo, že žalobkyňa neunesla dôkazné bremeno podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, a to tým, že neodstránila pochybnosti o vierohodnosti a pravdivosti reálneho a materiálneho obsahu uplatnených daňových výdavkov.

12. Žalobca svoje závery o nepreukázaní dodania tovaru dodávateľmi opieral o rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) sp.zn. 5Sžf/97/2009 zo dňa V Bratislave 06. júla 2010, z ktorého citoval nasledujúcu časť:

„Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené.

Za tejto situácie bol žalobca zaťažovaný dôkazným bremenom v zmysle § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. a mal povinnosť predložiť správcovi niektorý z dôkazných prostriedkov, ktorých prípustný rozsah je príkladmo uvedený v § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb., a to už počas daňovej kontroly.“

13. Žalovaný do preskúmaného rozhodnutia prevzal skutkové zistenia správcu dane a s jeho právnym posúdením vecí sa stotožnil. Najmä žalovaný zdôraznil (str. 20 preskúmaného rozhodnutia), že žalobkyňa splnila iba formálnu podmienku nároku na uplatnenie fakturovaného tovaru ako nákladovej položky, avšak predloženie listinných dôkazov (faktúry a pokladničné doklady) nie sú však postačujúcou podmienkou pre ich uznanie ako daňového výdavku, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia (požiadavka preukaznosti).

14. Podľa žalovaného požiadavka preukaznosti výdavku vyplýva z § 2 písm. i) v spojení s § 21 Daňového poriadku.

III.

Konanie na správnom súde

15. Proti preskúmanému rozhodnutiu podala žalobkyňa postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Trenčíne žalobu zo dňa 17.09.2018.

16. Nakoľko žalobkyňa vo svojej žalobe navrhovala aj priznať odkladný účinok správnej žalobe, Krajský súd v Trenčíne uznesením zo dňa 15. januára 2019 návrh žalobkyne na odkladný účinok správnej žaloby zamietol.

17. 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 (najmä bod č. 45 napadnutého rozsudku), že nezistil dôvodnosť žalobných bodov. Preto postupom podľa § 190 S.s.p. prostredníctvom napadnutého rozsudku vyslovil, že žalobu zamietla z nasledujúcich dôvodov.

Podľa § 190 S.s.p. v citovanom znení platí, že ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

18. S poukazom na relevantné ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 595/2003 Z.z. a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zdôraznil, že medzi účastníkmi konania zostalo sporným právne posúdenie výdavkov na úhradu sporných faktúr od dodávateľských spoločností (spoločnosť MODIFIN, spoločnosť DREVOSTYL a organizačná zložka FENICIA) ako daňových výdavkov vzhľadom na nepreukázanie reálneho a skutočného dodania tovarov týmito dodávateľskými spoločnosťami.

19. Správny súd najmä zdôraznil (č. 28 napadnutého rozsudku), že spoločný konateľ všetkých dodávateľských spoločností bol prevažnú časť z roku 2015 práceneschopný. Aj napriek tomu bol schopný fakturovaný tovar zobchodovať od svojich dodávateľov, manuálne s nim disponovať v rámci fyzickej dodávky a súčasne viesť účtovné podklady troch dodávateľských spoločností.

20. Čo sa týka nevyhnutnej dopravy tovaru, správny súd vyslovil pochybnosti nielen na základe absencie daňových priznaní dodávateľských spoločností k dani z motorových vozidiel ale aj k možnosti začleniť do prevozu vozidla svojich známych, lebo išlo na jednej strane o veľký objem fakturovaného tovaru, a na strane druhej im spoločný konateľ za takto tvrdenú dopravu nič neplatil.

21. V uvedenej súvislosti správny súd zdôraznil (č. 37 napadnutého rozsudku), že:

„V súdnej veci bol však zistený aj ďalší rozmer svedčiaci o vedomosti žalobcu o konaní, ktorého cieľom bolo dosiahnuť neoprávnenú daňovú výhodu. Z vykonaného dokazovania bolo preukázané nielen to, že fakturovaní dodávatelia, ktorí nedisponovali potrebným personálnym a technickým zázemím, ale aj fakt, že žalobca sa dlhodobo a dobre poznal so spoločným zástupcom dodávateľov, pánom N. F., ktorý bol v rozhodnom období dlhodobo práceneschopný. Za týchto okolností muselo byť žalobcovi zrejmé, že dodávateľské spoločnosti uvedené na sporných faktúrach nemohli dodať fakturovaný tovar a ani nedodali, a že v skutočnosti išlo len o fakturačný pohyb tovaru s cieľom dosiahnuť neoprávnenú daňovú výhodu v podobe zníženia daňovej povinnosti. “

22. Ďalej sa správny súd vyjadril (č. 38 až č. 42 napadnutého rozsudku) k námietke žalobcu, že skutkové závery daňových orgánov nemajú oporu v obsahu spisu správcu dane, námietke nepreskúmateľnosti prvostupňového rozhodnutia, námietke nevypočutím osôb - svedkov vrátane použiteľnosti čestného prehlásenia pani S. S. či nevyhodnotenia predložených kontrolných výkazov dodávateľských spoločností.

23. V uvedenej súvislosti tiež správny súd rozhodne nesúhlasil (č. 43 napadnutého rozsudku) s

námietkami o nezákonnosti procesného postupu správcu dane, nakoľko:

„dokazovanie vedie a riadi správcu dane, a je preto na ňom, aby rozhodol na základe náležite zisteného skutkového stavu kedy považuje dokazovanie za ukončené. Preto ak bol správca dane toho názoru, že výsledky dokazovania sú postačujúce na vyvodenie zodpovednosti voči žalobcovi v podobe vyrubenia rozdielu dane, a teda, že skutkový stav bol zistený v rozsahu potrebnom a dostatočnom na riadne posúdenie veci, čo aj podľa názoru správneho súdu bolo splnené, bol oprávnený ukončiť dokazovanie aj proti vôli žalobcu - kontrolovaného daňového subjektu, ktorý mal počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania dostatok času a priestoru na predkladanie dôkazov na preukázanie oprávnenosti spornej fakturácie. Správny súd je preto toho názoru, že procesným postupom správcu dane, ktorý bezprostredne predchádzal ukončeniu dokazovania, nebol žalobca ukrátený na svojich právach na obhajobu.“

24. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenie

A)

25. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľka povinne zastúpená advokátom v zákonnej lehote podala kasačnú sťažnosť, v ktorej mala postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p., vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2, uviesť sťažnostné body, ktoré sú podľa sťažovateľky nasledujúce:

k § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.:

- t.j. správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, a to tým, že

o sa opomenul venovať žalobnému bodu (str. 12 žaloby) týkajúceho sa aplikácie § 68 ods. 3 Daňového poriadku (spísanie opakovanej zápisnice),

§ prostredníctvom zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100451845/2018 z 27.02.2018 vo vyrubovacom konaní,

§ mala byť odopretá sťažovateľke možnosť prekladať svoje pripomienky či námietky k obsahu tejto zápisnice,

§ následne správca dane jednostranne spísal dňa 01.03.2018 úradný záznam o neprihliadaní na poznámky sťažovateľky dopísané do zápisnice,

o správny súd sa opomenul venovať preskúmateľnosti tak prvostupňového ako aj preskúmaného rozhodnutia,

§ hoci sťažovateľka na str. 18 žaloby poukazovala

· na nejasné odôvodnenie spochybnovaných položiek „-52.268,75 €, -“, ako aj „-93.673,73 €“ a „-26.306,20 €“,

k § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.:

- správny súd nesprávne právne posúdil § 24 Daňového poriadku (dôkazné bremeno),

o sťažovateľka ako daňový subjekt má povinnosť preukazovať len skutočnosti, ktoré sa týkajú len jej a nie iných daňových subjektov,

§ iba pripustila možnosť dostávania informácií od subjektu, ktorý obchod realizuje,

o dôkazné bremeno nie je absolútne,

§ správca dane nemôže iba na základe domnienky svoje pochybnosti o dodávateľoch sťažovateľky prenášať na kontrolovaný daňový subjekt,

§ hoci sťažovateľka akceptovala zásadu objektívnej pravdy, ktorá nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa nepreukázu tvrdenia daňového subjektu (str. 9 kasačnej sťažnosti),

o sťažovateľka nemohla predložiť žiadne účtovné a iné doklady,

§ tieto jej boli zaistené Krajským riaditeľstvom PZ Trenčín,

§ ktorý ich rozsah správcovi dane oznámil,

o sťažovateľka odmietla odôvodnenie o technickej možnosti

§ vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na akékoľvek plnenie,
§ previesť akékoľvek peňažné prostriedky na akýkoľvek účet,
§ pričom jediný svedok pán N. F. sa k veci vyjadril zrozumiteľne a jasne,
· naopak správca dane svoje dôvody účelovo vybral z výpovede svedka,
o zásada zákonnosti a súčinnosti bráni, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali
§ výrobné či obstarávacie procesy u iných subjektov pred a po uskutočnení dodávok tovarov,
§ ich majetok či počty zamestnancov,
§ pričom sťažovateľka má byť zodpovedná za skutočnosti, na ktoré nemá žiaden vplyv,
o správca dane
§ uznal ako zdaniteľný príjem sťažovateľky za dodanie rovnakého tovaru jej odberateľom,
§ avšak ho mal vylúčiť, ak sťažovateľka tovar nekúpila, potom ho nemohla ani predať,
o sťažovateľka odmietla záver správneho súdu, že cieľom konania sťažovateľky bolo dosiahnuť
neoprávnenú daňovú výhodu, pričom
§ dlhodobé obchodovanie s pánom F. odôvodňovala ich zavedenú vzájomnú podnikateľskú prax,
o sťažovateľka spochybňovala názor o nedôveryhodnosti svedka pána F.,
§ že vo vzťahu k jeho osobe je začaté trestné stíhanie,
o zásada prezumpcie nevinny (viď aj článok 6 Dohovoru o ľudských právach a základných slobodách).

k § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p.:

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

o nasledujúce právne závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžf/1/2011:

„Najvyšší súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky 5 Afs 131/2004 zo dňa 25.03.2005, podľa ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Nemožno sa preto stotožniť so záverom žalovaného, ako i krajského súdu v tom, že odvolateľ neunesol dôkazné bremeno, pričom takýto záver je vyvodzovaný z toho, že odvolateľ nepreukázal skutočnosti ohľadne samotného plnenia subdodávateľov jeho dodávateľom, teda osôb, s ktorými on sám žiadne zmluvy neuzatváral.“

o rozhodnutie Najvyššieho súdu sp.zn. 4Sžf/77/2015, sp.zn. 4Sžf/7/2011, sp.zn. 3Sžf/1/2010, sp.zn. 4Sžf/30/2014 a sp.zn. 8Sžf/92/2014 (rozloženie dôkazného bremena), sp.zn. 4Sžfk/43/2018, sp.zn. 4Sžf/33/2014 a sp.zn. 8Sžf/8/2012 (riadne odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia),

o rozsudok Súdneho dvora vo veci sp.zn. C-277/14, pričom sťažovateľka uviedla: „Nezmysly správcu dane uvádzané v tejto súvislosti sú uvedeným rozhodnutím vyvrátené. Ani skutočnosť, že firma je nekontaktná, nemá prostriedky na zhotovenie tovaru alebo služby, zamestnancov ani priestory a pod., nemôžu viesť k tomu, že ide o neexistujúci subjekt, a teda ani k záveru, že nie je preukázané dodanie služby takouto spoločnosťou.“

26. Navyše sťažovateľka k hodnovernosti postupu správcu dane konštatovala (str. 6 kasačnej sťažnosti), že

„Správca dane však pravdepodobne úmyselne zabudol poukázať na časti výpovede svedka F., v ktorých podrobne popisoval, ako dochádzalo k dodávkam tovaru, ako a na akých vozidlách ho dovážal, ako a s kým ho vykladal, že na takúto činnosť netreba žiadne technické vybavenie, že činnosť nevykonával na adresách sídiel predmetných spoločností, ale na adrese svojho trvalého pobytu, kde mu chodila aj pošta, ktorú riadne preberal, že účtovníctvo nevedol sám, ale pomáhal mu Ing. K. J., že mená jeho dodávateľov je možné dohľadať v jeho kontrolných výkazoch a podobne.

[.]...

Svedok F. vo svojich výpovediach ako zástupca spoločností FENICIA LLC, organizačná zložka, MODIFIN STAVBY, s.r.o., DREVOSTYL, s.r.o., uviedol, že s vedením účtovníctva mu pomáhal Ing. K. J. z A., ďalej uviedol, že prepravu tovaru zabezpečoval on osobne, alebo mu ju zabezpečoval kamarát T. zo I., prípadne N. H., následne uviedol, že pri vykladaní tovaru u sťažovateľa býval prítomný priamo sťažovateľ alebo S. alebo N. H. Zhodne uviedol vo svojich vyjadreniach pri ústnom pojednávaní aj sťažovateľ, keď tvrdil, že tovar od svedka F. preberal sťažovateľ, pán S. alebo N. H. Ak mal správca dane pochybnosti o skutočnom dodaní tovaru, tak v nadväznosti na výpoveď svedka F. a vyjadrenia

sťažovateľa mal ako svedkov na ústne pojednávanie predvolať uvedené osoby za účelom overenia, či k dodaniu tovaru skutočne došlo, či tieto osoby boli dodaniu resp. doprave prítomné."

27. Tiež sťažovateľka poukázala na čestné prehlásenie pani S. S. z 22.03.2018, čo správca dane nesprávne bez zváženia § 24 ods. 4 Daňového poriadku vyhodnotil ako neprípustný dôkaz. Toto správca dane odôvodnil jednostrannosťou vyjadrenia, ktoré nie je možné overiť napriek tomu, že mal možnosť svedka - pani S. S. vypočuť.

28. Záverom sťažovateľka navrhla procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, poprípade aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si sťažovateľka uplatnila právo na náhradu trov kasačného konania v celom rozsahu.

B)

29. Prostredníctvom svojho veľmi stručného vyjadrenia z 02.01.2020 (č.l. 252) ku kasačnej sťažnosti sa žalovaný odmietol vyjadriť k sťažnostným dôvodom, týkajúcim sa rozhodovania a postupu správneho súdu, nakoľko nie je na toto oprávnený.

30. V ostatnom žalovaný naďalej v plnom rozsahu zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených ako v preskúmanom rozhodnutí, tak aj vo svojom stanovisku k žalobe.

31. Na tomto mieste musí kasačný súd konštatovať, že mimoriadna strohosť vyjadrenia žalovaného ako verejného orgánu pre správu daní nenaplnila procesné poslanie vyjadrenia, ktoré by napomohlo kasačnému súdu konfrontovať niektoré nejasné sťažnostné body vo vzťahu k preskúmanému rozhodnutiu. Práve vyjadrenie protistrany v konaní o kasačnej sťažnosti je mimoriadne dôležitým nástrojom rovnosti účastníkov a zdrojom možných doplňujúcich informácií pre rozhodnutie o dôvodnosti kasačnej sťažnosti.

32. Záverom žalovaný navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. K náhrade trov konania sa žalovaný nevyjadril.

V.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

33. Senát Najvyššieho súdu 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 25. marca 2021 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

34. 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 preskúmanej 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 preskúmanému

rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

35. 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 dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.: nepreskúmateľnosť

36. Ako prvý dôvod kasačnej sťažnosti, hoc ho sťažovateľka uvádza iba implicitne, musí kasačný súd vyhodnotiť dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., t.j. vytykaný nesprávny procesný postup, ktorým správny súd mal znemožniť účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, nakoľko tento dôvod je zásadnou prekážkou vykonania prieskumu podľa iného vyššie namietaného dôvodu kasačnej sťažnosti. Uvedený dôvod kasačnej sťažnosti o nepreskúmateľnosti však v medziach sťažnostných bodov nepovažuje kasačný súd za naplnený a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov odmietol.

37. Iba v súvislosti s častou kolíziou rozsahu sťažnostných bodov podporujúcich argumentáciu, a tiež aj u sťažovateľky v preskúmvanej veci, o uplatniteľnosti dôvodu podľa písmena f) popri dôvode podľa písmena g) - nesprávne právne posúdenie veci, musí kasačný súd na úvod zdôrazniť (rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 28. júla 2020 sp.zn. 1Sžfk/23/2019), že nepreskúmateľné je také rozhodnutie správneho súdu, ktoré ho neumožňuje spochybníť na základe dôvodu podľa písmena g). To, že sa sťažovateľka v preskúmvanej veci pokúsila aj za pomoci dôvodu podľa písmena g) spochybníť rozhodnutie správneho súdu tým, že v ňom našla prvky pre svoju argumentáciu o nesprávnom právnom posúdení veci, to iba potvrdzuje nedôvodnosť predloženého dôvodu podľa písmena f).

38. Kasačný súd vychádza z toho, že sťažovateľ označuje napadnutý rozsudok ako nedostatočne odôvodnený a niektoré jeho závery sú nezrozumiteľné, nakoľko si navzájom odporujú (napríklad str. 14 kasačnej sťažnosti) a že tento postup správneho súdu mu odňal právo na spravodlivý proces. Najmä zdôraznila, že správny súd sa opomenul venovať žalobnému bodu (str. 12 žaloby) týkajúceho sa aplikácie § 68 ods. 3 Daňového poriadku (t.j. spísanie opakovanej zápisnice), pričom sťažovateľke mala byť odopretá možnosť predkladať svoje pripomienky či námietky k obsahu zápisnice č. 100451845/2018. Ďalej správny súd nevenoval pozornosť upozorneniu sťažovateľky na nejasné odôvodnenie spochybňovaných položiek „-52.268,75 €“ ako aj „-93.673,73 €“ a „-26.306,20 €“.

39. S poukazom na skoršiu judikatúru Najvyššieho súdu (najmä rozsudok sp.zn. 1Sžfk/72/2019 zo dňa 26. januára 2021) kasačný súd zastáva naďalej názor, že sťažovateľom tvrdená nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, nakoľko predstavuje neprijateľnú výnimku z výkonu súdnej moci a týka sa výlučne len celkom ojedinelých (extrémnych) prípadov, musí byť testovaná preukázaním absencie zásadného vysvetlenia dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu. Samotná subjektívna nespokojnosť sťažovateľa s formou, štruktúrou a obsahom odôvodnenia napadnutého rozsudku je v tomto prípade nepostačujúca.

40. Prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej tiež „ESLP“) je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

41. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).

42. Podľa stanoviska č. R 2/2016 občianskoprávneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 3. decembra 2015, ktoré je v zmysle konzistentnej judikatúry aplikovateľné aj na podmienky Správneho súdneho poriadku platí, že:

„Nepreskúmateľnosť rozhodnutia zakladá inú vadu konania v zmysle § 241 ods. 2 písm. b) Občianskeho súdneho poriadku.

Výnimočne, keď písomné vyhotovenie rozhodnutia neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu, môže ísť o skutočnosť, ktorá zakladá prípustnosť dovolania podľa § 237 ods. 1 písm. f) Občianskeho súdneho poriadku.“

43. Kasačný súd po preskúmaní obsahu, štruktúry a logických nadväzností vyhodnotenia jednotlivých skutkových dôvodov v napadnutom rozsudku dospel k záveru, že správny súd postupoval v intenciách ust. § 139 ods. 2 S.s.p., t.j. odôvodnenie napadnutého rozsudku umožňuje jeho preskúmateľnosť. Iba pre úplnosť kasačný súd k forme a štruktúre odôvodnenia využitým správnym súdom konštatuje, že v úvode napadnutého rozsudku (č. 4 až 20 napadnutého rozsudku) sa nachádza stručný priebeh daňového konania a stručné zhrnutie preskúmaného rozhodnutia. Nasleduje podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného (č. 2 a č. 3 napadnutého rozsudku). Po všeobecnej časti odôvodnenia svojej právomoci a prehľade dotknutých právnych ustanovení (č. 21 až č. 26 napadnutého rozsudku) už správny súd prezentoval posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov (č. 27 až č. 44 napadnutého rozsudku). V preskúmanej veci je dostatočne zrejmé, čoho a z akých dôvodov sa účastníci domáhali, čo navrhovali, z ktorých skutočností a dôkazov správny súd vychádzal, akými úvahami sa riadil a aké závery zaujal k právnemu posúdeniu preskúmaného rozhodnutia.

44. Čo sa týka vyššie uvedených sťažnostných bodov (viď bod č. 38 tohto rozsudku), t.j. argumentácia o spísaní opakovanej zápisnice (§ 68 ods. 3 Daňového poriadku), pričom sťažovateľke mala byť odopretá možnosť prekladať svoje pripomienky či námietky k obsahu zápisnice č. 100451845/2018, kasačný súd odkazuje na č. 43 napadnutého rozsudku, prostredníctvom ktorého sa správny súd (citované kasačným súdom v bode č. 23 tohto rozsudku) vysporiadal s uvedenou námietkou. Navyše sťažovateľka nespresnila, kedy mala byť táto námietka uplatnená v daňovom konaní, a tiež kasačný súd pri vynaložení obvyklej starostlivosti ani v prvostupňovom a ani v preskúmanom rozhodnutí o tejto námietke nenašiel zmienku. Preto je nutné vychádzať z vyššie uvedeného odôvodnenia správneho súdu pod č. 43 napadnutého rozsudku.

45. Rovnako aj ďalší sťažnostný bod, že správny súd nevenoval pozornosť upozorneniu sťažovateľky na nejasné odôvodnenie spochybňovaných položiek „-52.268,75 €“ ako aj „-93.673,73 €“ a „-26.306,20 €“ v prvostupňovom rozhodnutí, nemohol kasačný súd vyhodnotiť na ťarchu správneho súdu, lebo zo zápisnice z 01.10.2019 vyplýva, že na vykonanom pojednávaní sa účastníci sústredili iba na hodnovernosť formálnych dôkazov týkajúcich sa zdaniteľných plnení sťažovateľky (kontrolné výkazy). Navyše predmetom žalobného prieskumu bolo preskúmané rozhodnutie a nie prvostupňové. Preto záveru správneho súdu (č. 27 napadnutého rozsudku), že sa sústredí iba na právne posúdenie výdavkov na úhradu sporných faktúr od dodávateľských spoločností ako daňových výdavkov vzhľadom na nepreukázanie dodávok fakturovaných tovarov dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach, nie je možné nič vytknúť.

46. Na základe uvedeného je pre kasačný súd odôvodnenie napadnutého rozsudku v zmysle § 139 ods. 2 S.s.p. dostatočne presvedčivé. Za procesnú vadu konania podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. nemožno považovať to, že správny súd neodôvodnil svoje rozhodnutie podľa predstáv sťažovateľky. Preto je možné napadnutý rozsudok podrobiť prieskumu ohľadom navrhnutého dôvodu v zmysle písmena g), resp. písmena h).

Podľa § 139 ods. 2 S.s.p. v citovanom znení v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

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

47. Sťažovateľka prostredníctvom ďalšieho dôvodu namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmanú vec, t.j. meritum sporu [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.]. Najvyšší súd konštatuje, že základnou otázkou mu v kasačnej sťažnosti predloženou je to, či medze dokazovania daňových výdavkov na účel dane z príjmov sú splnené preukázaním hodnovernosti daňových dokladov alebo je nutné dokazovať aj iné skutočnosti. S touto otázkou potom súvisia aj závery, či sťažovateľka uniesla dôkazné bremeno v tom smere, že dodávky rôznych tovarov, za ktoré žalobkyňa mala zaplatiť hore uvedené sumy (viď bod č. 9 tohto rozsudku), reálne vykonali dodávateľské spoločnosti. Uvedený druhý dôvod kasačnej sťažnosti v medziach sťažnostných bodov opätovne nepovažuje kasačný súd za naplnený a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov odmietol.

48. 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).

49. Sťažnostné dôvody je možné sumárne zhrnúť tak, že sťažovateľka na podporu svojho dôvodu najmä brojí proti jednotlivým skutkovým záverom správca dane o daňovej neuznatelnosti jednotlivých sporných výdavkov, ktoré si osvojil žalovaný a následne aj správny súd. Najmä im vytýka s poukazom na výpoveď pána F. ako aj iné dôkazy, že uniesla dôkazné bremeno vymedzené v § 24 Daňového poriadku, ktoré podľa sťažovateľky nie je absolútne v tom zmysle, že na základe svojich pochybností správca dane dôkazné bremeno prenáša na ňu ako kontrolovaný daňový subjekt. Takisto sťažovateľka zdôraznila, že v čase daňovej kontroly jej schopnosť predkladať účtovné a iné doklady bola limitovaná zásahom Krajského riaditeľstva PZ Trenčín, ktorý uvedené dokumenty zaistil.

50. V uvedenej súvislosti kasačný súd znovu opakuje, že rozsah zisťovania skutkového stavu predurčuje relevantná právna norma (viď bod č. 48 tohto rozsudku), ktorej aplikácia je preverovaná daňovou kontrolou. Z napadnutého rozsudku vyplýva, že správca dane svoje pochybnosti smeroval k daňovej uzatelnosti výdavkov sťažovateľky.

51. Základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle § 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z.z. hore uvedeného zákonného ustanovenia sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne, a to: a) podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov), b) podmienka preukázateľnosti (daňovník musí vedieť materiálne preukázať, že výdavok mu skutočne vznikol) a c) podmienka zaúčtovania (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1 Sžf 74/2016 zo dňa 12. decembra 2017).

52. Zo skutkového stavu zachyteného správnym súdom aj pre kasačný súd vyplýva, že prvé dve podmienky nie sú predmetom sporu medzi účastníkmi. Naopak posledne uvedená podmienka nie je podľa žalovaného, vzhľadom na sporný skutkový stav, splnená. Ústavný súd Slovenskej republiky, obdobne aj Najvyšší súd v časti svojej judikatúry, konštatoval (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II. ÚS 325/2020-25 zo dňa 07. júla 2020):

„14. Podstatou sťažnostnej argumentácie sťažovateľky je arbitrárnosť odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu spočívajúca v nesprávnom právnom posúdení mobility dôkazného bremena v daňovom konaní.

15. K tomu ústavný súd konštatuje, že správca dane nie je povinný preukazovať, že údaje k jednotlivému účtovnému prípadu boli daňovníkom zaznamenané v rozpore so skutočnosťou. Jeho povinnosťou je len preukázať, že o súlade účtovníctva so skutočnosťou existujú vážne a dôvodné pochyby. Na ten účel musí identifikovať a preukázať konkrétne skutočnosti, na základe ktorých možno mať reálne pochybnosti o dôveryhodnosti, úplnosti či správnosti účtovníctva (k tomu porovnaj napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 2 Afs 24/2007 z 30. januára 2008, č. 1572/2008 Sb. NSS alebo nález Ústavného súdu Českej republiky z 29. októbra 2002, sp.zn. II. ÚS 232/02). Pokiaľ správca dane unesie takto vymedzenú dôkaznú povinnosť, je opäť na daňovom subjekte, aby preukázal pravdivosť svojich tvrdení o vierohodnosti, preukaznosti a správnosti účtovníctva vo vzťahu k predmetnému obchodnému prípadu alebo svoje tvrdenia korigoval. Daňový subjekt pritom tieto skutočnosti preukazuje už spravidla inými dôkaznými prostriedkami ako vlastným účtovníctvom.

16. [...].... V daňovom konaní sťažovateľka doložila svoje tvrdenia dôkazmi - účtovníctvom (zaevidovanou faktúrou od dodávateľa, pozn.) a zmluvou o poradenskej činnosti, ale po prechode dôkazného bremena na správcu dane tento uniesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu dôvodnosti jeho pochyb o tom, že deklarované plnenie uskutočnil subjekt, ktorý vystavil faktúru ([...]....). Sťažovateľka následne nepredložila žiadne ďalšie dôkazné prostriedky, preukazujúce rozhodujúcu skutočnosť, že plnenie skutočne vykonal deklarovaný dodávateľ, čo je jej povinnosťou, aby bolo možné považovať deklarované výdavky za oprávnený náklad na daňové účely. [...]...."

53. Preto bolo základnou dôkaznou povinnosťou sťažovateľky preukázať, že vedenie jej účtovníctva je v súlade so zákonom č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej tiež „zák. č. 431/2002 Z.z."). Čo má zákonodarca na mysli pod pojmom zaúčtovaný výdavok (t.j. účtovný výdavok), to čiastočne objasňujú ust. § 6, § 10 a najmä § 7 zák. č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1 Sžf 65/2016 zo dňa 24. októbra 2016) a následne aj v Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva.

Podľa § 6 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi (§ 10).

Podľa § 10 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovný doklad je preukázateľný účtovný záznam, ktorý musí obsahovať

- a) označenie účtovného dokladu,
- b) obsah účtovného prípadu a označenie jeho účastníkov,
- c) peňažnú sumu alebo údaj o cene za mernú jednotku a vyjadrenie množstva,
- d) dátum vyhotovenia účtovného dokladu,
- e) dátum uskutočnenia účtovného prípadu, ak nie je zhodný s dátumom vyhotovenia,
- f) podpisový záznam osoby (§ 32 ods. 3) zodpovednej za účtovný prípad v účtovej jednotke a podpisový záznam osoby zodpovednej za jeho zaúčtovanie,
- g) označenie účtov, na ktorých sa účtovný prípad zaúčtuje v účtovných jednotkách účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, ak to nevyplýva z programového vybavenia.

Podľa § 10 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovná jednotka je povinná vyhotoviť účtovný doklad bez zbytočného odkladu po zistení skutočnosti, ktorá sa ním preukazuje, a to tak, aby bolo možno určiť obsah každého jednotlivého účtovného prípadu spôsobom podľa § 8 ods. 5.

Podľa § 7 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom

účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Podľa § 7 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení zobrazenie v účtovnej závierke je verné, ak obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Zobrazenie v účtovnej závierke je pravdivé, ak sú pri ňom použité účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré vedú k dosiahnutiu verného zobrazenia skutočností v účtovnej závierke.

54. Zákonnodarca rozdiel medzi účtovnými a daňovo uznateľnými výdavkami premietol do § 17 zák. č. 595/2003 Z.z. pod podmienkou (§ 20), že ide o výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely je dostatočne preukázané. Preto nasledujúci odsek 2 citovaného ustanovenia zákona už ukladá povinnosť odčleniť z výsledku hospodárenia (ideálny základ dane z pohľadu výkazníctva) tie účtovné výdavky, ktoré zákon č. 595/2003 Z.z. eliminuje (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf 11/2007 zo dňa 13. decembra 2007).

Podľa § 17 ods. 2 písm. c) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa

c) upraví o sumy, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sa nezahrnú do základu dane.

55. Aby správca dane mohol posúdiť oprávnenosť uplatnenia výdavkov sťažovateľkou v zmysle vyššie uvedených ustanovení, mal preveriť (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5 Sžf 95/2008 zo dňa 20. októbra 2009) nasledovné skutočnosti :

- existenciu materiálne zachyteného výsledku aktivity (väčšinou obchodná transakcia), ktorá nezvratne osvedčuje, že je využiteľná pre dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov sťažovateľky ako daňového subjektu,

- s týmto výsledkom je identifikovateľne spojený iný daňový subjekt (dodávateľ), ktorý má z výsledku finančný prospech, a

- výška uvedeného finančného prospechu, tzn. príjmu je dôsledkom realizácie aktivity vykonanej iným daňovým subjektom (dodávateľom).

56. Tak aj postupoval správny súd, keď sa v odôvodnení (pod č. 28 a nasl. napadnutého rozsudku) zaoberal preukaznosťou skutočného a reálneho dodania tovarov dodávateľskými spoločnosťami. Hoci sťažovateľka brojila proti záverom správneho súdu, ktoré vyhodnotenie skutkového stavu správcom dane akceptovali, tak kasačný súd nezistil žiadne pochybenie správneho súdu pri preverovaní zákonnosti aplikácie § 24 Daňového poriadku. Podstatou konania o kasačnej sťažnosti je totiž odstrániť iba najpodstatnejšie právne pochybenia správneho súdu bez novej prípustnosti skutkovej zmeny (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) pri posudzovaní zákonnosti daňového dokazovania, t.j. procesných noriem aplikovateľných na postup správcu dane, resp. žalovaného.

57. Aj pre kasačný súd je nepochybné, že sťažovateľka ako daňový subjekt mala preukazovať (dôkazné prostriedky sú príkladmo uvedené v odseku 4) v zmysle § 24 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku vierohodnosť, správnosť a úplnosť účtovníctva, a to aj v zmysle zásady zakotvenej v rozsudku sp.zn. 5Sžf/97/2009 (viď bod č. 12 tohto rozsudku), s čím je počas daňovej kontroly spojené oprávnenie správcu dane vyzvať sťažovateľku na predloženie s tým súvisiacich skutočností. Preto neobstojí argumentácia sťažovateľky o neprípustnosti absolútneho dôkazného bremena podporené jej námietkami, že nie je spôsobilá sledovať a kontrolovať výrobné či obstarávacie procesy u iných subjektov pred a po uskutočnení dodávok tovarov, či majú postačujúci majetok, či počty zamestnancov na dodanie objednaného tovaru, nakoľko by potom mala byť zodpovedná za skutočnosť, na ktoré nemá žiaden vplyv.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení daňový subjekt preukazuje

a) skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočností, 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.

58. V uvedenej súvislosti Najvyšší súd v svojej doterajšej judikatúre (napríklad rozsudok sp.zn. 5Sžf 97/2009 zo dňa 06. júla 2009 alebo rozsudok sp.zn. 1Sžf 61/2016 zo dňa 12. decembra 2017) dlhodobo upozorňoval, že procesná povinnosť znášať dôkazné bremeno u podnikateľov (viď napríklad § 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku) v spojení so zásadou poctivého obchodného styku, ku ktorej neodmysliteľne patrí aj podnikateľská obozretnosť a primeraná starostlivosť o získanie všetkých dostupných informácií, vrátane právnych a daňových, týkajúcich sa dodávky tovaru či poskytnutia služieb (napríklad preventívne overenie spôsobilosti svojho dodávateľa na dodanie požadovaných tovarov), pozitívne pôsobí na odstránenie rizika podnikateľa už v čase každého jeho právneho vzťahu, ktorého plnenie podlieha priamej či nepriamej dani.

59. Preto je v zmysle ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu (rozsudok sp.zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22. septembra 2020) rozumné očakávanie, že najmä v zmluvných vzťahoch vzhľadom na nevyklúčenie možnosti uplatnenia daňovej kontroly po relatívne dlhom časovom úseku (napríklad ustanovenie § 69 Daňového poriadku) si sťažovateľ ako daňový subjekt „a priori“ zabezpečí od druhej zmluvnej strany nielen dostatok hodnoverných (t.j. takých, ktoré zodpovedajú možnému priebehu dodávky tovaru) dôkazných prostriedkov ale aj jej budúcu procesnú spoluprácu (napríklad kontakty na zodpovedné osoby dodávateľa), aby vierohodne preukázal oprávnenosť svojich daňových nárokov, a to aj za situácie, keď správca dane počas daňovej kontroly adresuje daňovému subjektu pochybnosti, či samotné dodanie tovaru a služieb sa zrealizovalo spôsobom opísaným v účtovníctve. Toto je nepriamy vplyv daňových predpisov na dispozitívne vytváranie zmluvných vzťahov vytváraných pod vplyvom najmä súkromného práva a v žiadnom prípade nie je modifikovaný zásadou zákonnosti a súčinnosti daňového konania.

60. S prihliadnutím na vyššie uvedené bolo základnou úlohou sťažovateľky v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv pri tvrdenom dodaní tovaru na správne určenie dane vzhľadom na údaje, ktoré uviedla v daňovom priznaní na DPH, vrátane vierohodnosti, správnosti a úplnosti účtovnej a inej (napríklad skladovej evidencie alebo evidencie prepravných služieb). Preto predovšetkým neobstojí argumentácia sťažovateľky o neprípustnosti absolútneho dôkazného bremena podporené jej námietkami, že nie je spôsobilá sledovať a kontrolovať výrobné či obstarávacie procesy u iných subjektov pred a po uskutočnení dodávok tovarov, či majú postačujúci majetok, či počty zamestnancov na dodanie objednaného tovaru, nakoľko by potom mala byť zodpovedná za skutočnosti, na ktoré nemá žiaden vplyv. Obrana, že pri podnikaní konala s riadnou odbornou starostlivosťou, keď preverila existenciu dodávateľa a overila, či za spoločnosť koná zodpovedná osoba, tomuto nezodpovedá a je nepostačujúca.

61. Správny súd pri vyhodnotení procesu dokazovania a samotných skutočností, ktoré správca dane zisťoval riadne postupom v zmysle § 24 ods. 3 Daňového poriadku, poukázal na logické závery, ktoré mu vyplývajú z porovnaní výpovedí svedka pána F. (napríklad č. 38 a č. 39 napadnutého rozsudku), ako spoločného konateľa všetkých dodávateľských spoločností. Najmä správny súd vyhodnotil absenciu ich zamestnancov a materiálno-technického zázemia, ktoré objektívne nenasvedčovali existencii obchodnoprávneho vzťahu dodávateľskými spoločnosťami a sťažovateľkou. Pritom správny súd vyslovil opodstatnené pochybnosti (najmä č. 28 napadnutého rozsudku) o schopnosti spoločného konateľa dodávateľských spoločností fyzicky zabezpečiť realizáciu dodávok, keď bol prevažnú dobu roka 2015 práceneschopný. Tiež odôvodnil, prečo akceptoval postup správcu dane týkajúci sa čestného prehlásenia pani S. S. zo dňa 22.03.2018. Preto sťažnostný bod, že správca dane a následne aj správny súd pristupovali k hodnoteniu dôkazov selektívne a následne skutkový stav nevyhodnotili dostatočne (viď bod č. 26 tohto rozsudku), je neopodstatnený.

Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku v citovanom znení 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.

62. Pokiaľ sťažovateľka ďalej poukazovala v kasačnej sťažnosti na to, že nemohla predložiť žiadne účtovné a iné doklady, nakoľko tieto jej boli zaistené Krajským riaditeľstvom PZ Trenčín, a preto sa

mohla ocitnúť v dôkaznej núde, tak kasačný súd zdôrazňuje, že už prostredníctvom prvostupňového rozhodnutia sa sťažovateľka dozvedela, že správca dane s ich rozsahom bol oboznámený.

63. Hoci sťažovateľka namietala (str. 7 kasačnej sťažnosti), že

„Žalovaný paradoxne uznal ako zdaniteľný príjem sťažovateľa existenciu materiálneho plnenia dodaním tovaru odberateľom sťažovateľa, teda toho plnenia, ktoré malo pochádzať z neuznaných daňovo odpočítateľných výdavkov zo strany sťažovateľa. Máme za to, že ak správca dane spochybnil a neuznal daňové výdavky daňového subjektu, tak potom mal vylúčiť aj zdaniteľné príjmy uskutočnené a súvisiace s týmito výdavkami, nakoľko ak sťažovateľ tovar nekúpil, nemohol ho ani predat' a daňová povinnosť by potom bola stále rovnaká."

tak kasačný súd má preukázané, že žalovaný sa aj s touto argumentáciou sťažovateľky vysporiadal (na str. 23 preskúmaného rozhodnutia), a správny súd aj toto svojou generálnou argumentáciou potvrdil.

64. Kasačný súd nezistil pochybenie správneho súdu, že by napadnutým rozsudkom spochybnil dôveryhodnosti svedka pána F. iba z dôvodu, že vo vzťahu k jeho osobe je začaté trestné stíhanie. Naopak, správny súd vychádzal zo všetkých skutkových okolností, a až na ich súhrnnom základe vyjadril svoju pochybnosť o dôveryhodnosti uvedeného svedka. Preto sťažnostný bod o možnom porušení zásady prezumpcie neviny (napríklad článok 6 Dohovoru o ľudských právach a základných slobodách) musel kasačný súd vyhodnotiť ako nedôvodný.

65. Taktiež sťažovateľka nesúhlasila so záverom správneho súdu, že cieľom konania sťažovateľky bolo dosiahnuť neoprávnenú daňovú výhodu (č. 37 napadnutého rozsudku), pričom dlhodobé obchodovanie s pánom F. odôvodňovala ich zavedenú vzájomnú podnikateľskú prax. Kasačný súd vzhľadom na všetky vyššie uvedené závery sa stotožňuje s právnym záverom o snahe sťažovateľky svojím konaním naplniť sledovaný cieľ, a to dosiahnuť uplatnenými výdavkami neoprávnenú daňovú výhodu.

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

66. Ďalej sťažovateľka v kasačnej sťažnosti výslovne namietala 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 nepovažuje za naplnený.

67. 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.

68. Sťažovateľkou uvedené rozhodnutia Najvyššieho súdu (viď bod č. 3 tohto rozsudku), napríklad rozsudok sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, rozhodnutie sp.zn. 4Sžf/77/2015, sp.zn. 4Sžf/43/2018, sp.zn. 4Sžf/7/2011, uznesenia sp.zn. 8Sžf/8/2012 alebo sp.zn. 8Sžf/14/2012, ďalej rozhodnutia sp.zn. 3Sžf/1/2010, sp.zn. 8Sžf/92/2014, sp.zn. 4Sžf/33/2014, poprípade rozhodnutia sp.zn. 4Sžf/30/2014 ako aj uvádzané nálezy a rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky nepochybne spadajú pod vyššie vymedzený rozsah.

69. Predovšetkým je sťažovateľka presvedčená, že správny súd sa pri posudzovaní dôkazného bremena odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu vyjadrenej v rozsudku Najvyššieho súdu

sp.zn. 3Sžf/1/2011, konkrétne od jeho záveru, že disponovanie s materiálnym plnením, ktoré je podporené existenciou faktúr a podrobných príloh v prípade zdaniteľných obchodov prenáša dôkazné bremeno na správcu dane. Ďalej k odklonu správneho súdu od ustálenej rozhodovacej praxe došlo podľa názoru sťažovateľa tiež vo vzťahu k právnym záverom vyjadreným Najvyšším súdom v rozhodnutí sp.zn. 4Sžf/77/2015, v zmysle ktorého je využitie inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov správcu dane limitované dôslednou aplikáciou práva kontrolovaného daňového subjektu, t.j. aj sťažovateľky vykonať navrhnuté dôkazy vo vzťahu k potrebným zisteniam.

70. V tejto súvislosti sťažovateľka na podporu svojho tvrdenia o daňovej uznateľnosti uplatnených výdavkov poukazovala na svedecké výpovede pána F., a najmä na ním opísané činnosti pána Ing. J. alebo kamaráta T. zo I., resp. pánov N. H., S. či N. H.

71. K uvedenému musí kasačný súd, popri vyššie konštatovanej správnosti záverov o neunesení dôkazného bremena, uviesť, že sťažovateľka pri sťažnostných bodoch prezentovaných k tomuto dôvodu sa však nedôsledne pridržiavala ustanovenia § 440 ods. 2 S.s.p. Aj v tomto prípade kasačný súd zotrúva na právnych názoroch (vid bod č. 66 tohto rozsudku), že otázkou relevantnou podľa § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p. však môže byť len právna otázka, ktorú kasačný súd alebo Najvyšší súd riešil a na ktorej je založený sťažovateľom uvádzaný rozsudok. Uvedenej požiadavke zákonodarcu nemôže byť učinené zadosť ani reštriktívnou citáciou jednej či niekoľkých viet odôvodnenia rozsudku vybraného sťažovateľom bez uvedenia, prečo citovaný text vzhľadom na skutkový stav, tvoril riešenie základnej právnej otázky hodnotenej citovaným súdom.

Podľa § 440 ods. 2 S.s.p. v citovanom znení 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.

72. Čo sa týka podpornej citácie judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (v preskúmvanej veci ide o rozsudok sp.zn. C-277/14) však kasačný súd odkazuje na svoju doterajšiu rozhodovaciu prax, že pokiaľ sa sťažovateľka v daňovom konaní, alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolávala na niektoré rozsudky Súdneho dvora Európskej únie, bolo jej dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jej daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie, a nie len uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 2Sžf/19/2011 zo dňa 25. januára 2012).

73. Rovnako Najvyšší súd v inej svojej judikatúre (rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf/80/2016 zo dňa 25. apríla 2017) zdôraznil, že režim dane z pridanej hodnoty ako dane patriacej do skupiny nepriamych daní, vrátane judikatúry súdov rozhodujúcich v tejto právnej oblasti, vychádza z celkom odlišných princípov ako je režim dane z príjmov. Navyše v oblasti harmonizácie priamych daní je Európska únia veľmi zdržanlivá, a samotnú právnu úpravu ponecháva najmä na jednotlivých členských štátoch.

74. V odôvodnení napadnutého rozsudku (vid č. 27 až č. 37) je posúdenie skutkového stavu a vykonania navrhnutých dôkazov dostatočne objasnená bez možnosti akceptovať sťažnostné body sťažovateľky, že pri svojich úvahách sa na tomto mieste správny súd neriadil sťažovateľkou namietanými textami rozsudkov Najvyššieho súdu. Preto kasačný súd vyhodnotil uvedený dôvod kasačnej sťažnosti.

75. 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.

76. Kasačný súd vzhľadom na dôvody kasačnej sťažnosti uplatnené sťažovateľkou 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.

77. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľky a stručného vyjadrenia žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 5Sžf/95/2008, sp.zn. 1Sžfk/23/2019, sp.zn. 1Sžfk/72/2019 ako iné kasačným súdom vyššie citované, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od ich 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.) odchýlil (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.

78. Kasačný súd k žalobcom citovanému rozsudku sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, konkrétne k jeho záveru, že disponovanie s materiálnym plnením, ktoré je podporené existenciou faktúr a podrobných príloh v prípade zdaniteľných obchodov prenáša dôkazné bremeno na správcu dane, môže uviesť, že bol prekonaný vývojom rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu so zdôraznením zodpovednosti daňového subjektu za výkon práva s primeranou odbornou starostlivosťou (napríklad už raz citovaný rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf/97/2009).

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

80. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 2 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľky, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nenastalo. Naopak žalovaný ako protistrana bol úspešný, avšak jeho právo sa priznáva iba za mimoriadnych podmienok, ktoré v preskúmanej veci nemohli byť, vzhľadom a strohosť jeho vyjadrenia ani naplnené.

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.).