

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/1/2019
Identifikačné číslo spisu: 4016200821
Dátum vydania rozhodnutia: 27.07.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4016200821.1

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 (v konaní sťažovateľ): A. Č. INTERSPEAD, IČO: 17 744 822, s adresou Zdravotnícka č. 15, 940 01 Nové Zámky, zast.: JUDr. Martinom Kanásom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Školská č. 3, 949 01 Nitra, 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 Nitre zo dňa 11. apríla 2018 č.k. 11S/215/2016-94, 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 22.06.2018 (č.l. 110) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Nitre zo dňa 11. apríla 2018 č.k. 11S/215/2016-94 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 1337106/2016 z 19.07.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 28) vydanému v daňovom konaní zamietol.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovný dôvod:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“).

II.

Priebeh a výsledky predchádzajúcich konaní

3. Preskúvaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 102818500/2016 z 23.03.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“). Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb (ďalej tiež „daň“) za zdaňovacie obdobie roka 2013.

4. Vyrubenie dane správca dane ako aj žalovaný odôvodnili tým, že vykonaným šetrením v rámci daňovej kontroly za uvedené zdaňovacie obdobie bolo zistené, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď svoje tvrdenia nedoložil dôkazmi preukazujúcimi realnosť dodania komodít uplatňovaných v režime daňových výdavkov.

5. Proti preskúvanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Nitre žalobu z 05.09.2016. Úlohou Krajského súdu v Nitre ako správneho súdu bolo posúdiť zákonnosť preskúvaného 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.). Na uvedenom základe a po oboznámení sa so spisom správcu dane došiel k záveru (najmä bod č.11 napadnutého rozsudku), že žaloba je nedôvodná. Preto postupom podľa § 190 S.s.p. prostredníctvom napadnutého rozsudku vyslovil, že žalobu zamietla.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenie

6. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ povinne zastúpený advokátom v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť, v ktorej mal postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. vrátane nutnosti zohľadniť povinnosť podľa odseku 2, uviesť sťažnostné body na podporu svojho dôvodu kasačnej sťažnosti o nesprávnom právnom posúdení veci (§ 440 ods. 1 písm. g). Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne vyhodnotil dôkaznú povinnosť správneho orgánu. Naopak s poukazom na vyjadrenie spoločnosti Datapac s.r.o. a splnomocneného zástupcu SLOVNAFT a.s. prijal záver, že dokazovanie v žalobcom požadovanom rozsahu by bolo nadbytočné a nehospodárne, pričom - nezobral do úvahy polohu čerpacej stanice a ani to, že o sťažovateľ doklady o odbere pohonných hmôt nevyrábal sám, resp. o nebolo preukázané, že by náklady na PHM prevyšovali potrebu nákladov vyžadujúcich prevádzku jeho motorových, o nie je oprávnený pri tankovaní skúmať pravosť dokladu a taktiež i subjektu, ktorý mu daňový doklad vydal.

7. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší preskúvané rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. K náhrade trov kasačného konania sa sťažovateľ nevyjadril.

B)

8. Žalovaný sa podaním z 09.10.2018 (č.l. 129) stručne vyjadril ku kasačnej sťažnosti.

IV.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

9. 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 evidentne 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.).

10. 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.

11. Pôvodná úprava súdneho prieskumu rozhodnutí správnych orgánov vrátane inštitútu opravných prostriedkov sa od účinnosti Správneho súdneho poriadku podstatne zmenila s tým, že konanie o kasačnej sťažnosti má zabezpečiť tri rozdielne úlohy, a to rýchlu a efektívnu nápravu najpodstatnejších procesných pochybení, objasnenie otázok zásadného právneho významu ako aj zjednocovanie judikatúry. Je potom na zvážení sťažovateľa vrátane zvýšeného významu úlohy kvalifikovane právneho konania sťažovateľa (§ 5 ods. 5 v spojení s § 449 ods. 1 veta prvá S.s.p.), ktorú z uvedených úloh má ním podaná kasačná sťažnosť v správnom súdnictve plniť.

12. Kasačný súd predovšetkým zdôrazňuje, že zákonodarca v Piatej časti Súdného správneho poriadku zaradil kasačnú sťažnosť medzi jediné dva opravné prostriedky, ktorá má v systéme opravných prostriedkov správno-súdneho prieskumu osobitné poslanie (kasačná sťažnosť je tretím prostriedkom nápravy pochybení v procesoch verejnej správy a kasačný súd je väčšinou štvrtým orgánom štátu konajúcim o právach a povinnostiach jednotlivcov v tejto oblasti).

13. S týmto poslaním korešponduje nielen kvalitatívna požiadavka na obsah kasačnej sťažnosti, ktorú na prvom mieste realizuje neodpušiteľne povinné právne zastúpenie (§ 449 S.s.p. s výnimkami tam uvedenými), ale aj právna úprava jej prípustnosti. S tým súvisí aj právny záver (čl. 46 ods. 4 v spojení s čl. 51 ods. 1 ústavy Slovenskej republiky), že právo na súdnu ochranu a s tým spojené právo na prístup k súdu nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha obmedzeniam či splneniu podmienok.

14. Z uvedeného pre kasačný súd vyplýva, že zákonodarca označením určitých typov kasačných sťažností, čo do ich obsahu za neprípustné (§ 439 ods. 3 S.s.p.), implicitne vyjadril svoju vôľu, aby ich kasačný súd nepreskúmvaval. To platí modifikovane v prípade plurality dôvodov kasačnej sťažnosti aj na jej jednotlivé časti, kedy kasačný súd neprihliadne na neprípustné dôvody. Otázka posúdenia, či sú alebo nie sú splnené podmienky na preskúmanie časti kasačnej sťažnosti, patrí do výlučnej právomoci kasačného súdu. Pri tomto posúdení sa však naďalej uplatňuje ustálený záver vyplývajúci zo zásady rovnosti zbraní, že ak by kasačný súd bez ohľadu na neprípustnosť dôvodu kasačnej sťažnosti pristúpil k posúdeniu jeho dôvodnosti a s jeho podporou by rozhodol, porušil by základné právo na súdnu ochranu protistrany (obdobne aj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 172/03 zo dňa 27. mája 2004).

B) K obmedzenej prípustnosti prieskumu:

15. Z vyššie uvedených sťažnostných bodov (viď body č. 2 a č. 6 tohto rozsudku) pre kasačný súd vo všeobecnosti vyplýva generálna argumentácia sťažovateľa, že správny súd nesprávne právne posúdil ustanovenia Daňového poriadku a ich aplikáciu nielen prvostupňovým orgánom ale aj sťažovateľom pri vyhotovovaní oboch rozhodnutí. Uvedený dôvod je podľa kasačného súdu relevantný iba, ak je

uvedená nesprávnosť aplikácie procesného práva správnym súdom zapríčinená chybným právnym názorom, ktorý nemá oporu v použitej právnej norme.

16. Ak sťažovateľ prípustnosť kasačnej sťažnosti vymedzuje pojmom nesprávne právne posúdenie, potom musí uvedený dôvod v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p. vymedziť tak, že uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a ďalej prezentuje, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia.

Podľa § 440 ods. 2 S.s.p. v znení relevantnom v preskúmvanej 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.

17. Z hľadiska vecnej dôvodnosti a tým aj prípustnosti kasačnej sťažnosti v zmysle citovaného ustanovenia nie je významný subjektívny názor sťažovateľa tvrdiaceho, že sa správny súd dopustil vady nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle tohto ustanovenia. Preto k následnému posúdeniu dôvodnosti kasačnej sťažnosti (či sťažovateľom napadnutý rozsudok skutočne spočíva na nesprávnom právnom posúdení) môže kasačný súd pristúpiť len po prijatí svojho záveru o prípustnosti uvedeného dôvodu kasačnej sťažnosti.

18. Hoc sťažovateľ iba v úvode naznačil, že správny súd nesprávne vyhodnotil dôkaznú povinnosť zaťažujúcu obidva daňové orgány, v zmysle doterajšej rozhodovacej praxe senátov správneho kolégia najvyššieho súdu, ide o najminimálnejšie naplnenie predpokladov pre vykonanie prieskumu v konaní o kasačnej sťažnosti. Za právne posúdenie veci je treba považovať činnosť správneho súdu spočívajúcu v podradení (subsumácii) skutkového stavu príslušnej právnej norme, ktorá vedie správny súd k záveru o zákonnosti či nezákonnosti verejnoprávneho konania a jeho výsledku na práva a povinnosti jeho účastníkov či jednotlivcov. Správny súd pri tejto činnosti rieši právne otázky (quaestio iuris). Ich riešenie vychádza z riešenia skutkových otázok (quaestio facti).

19. Otázkou relevantnou podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. však môže byť len otázka právna (nie skutková otázka - vid' aj § 454 v spojení s § 441 S.s.p.) bez ohľadu na to, či ide o otázku hmotnoprávnu či procesnú. Vždy však ide o právnu otázku, ktorú správny súd riešil a na ktorej založil napadnutý rozsudok. Preto nesprávnosť právneho posúdenia veci nemožno argumentačne vymedziť nesprávnym či nedostatočným zistením skutkového stavu (bližšie rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/56/2018 zo dňa 28. apríla 2020).

Podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. v citovanom znení kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, [...]

20. Pokiaľ sťažovateľ vytýka správne súdu, že spôsob obstarávania pohonných hmôt interpretoval nesprávne (vid' bod č. 6 tohto rozsudku) v rozpore s jej skutočným obsahom, ide o sťažnostný bod, ktorý vedie k argumentácii o nesprávnom právnom posúdení veci vzhľadom k aplikácii ustanovení o dôkaznej povinnosti správcu dane. Toto však kasačný súd môže preskúmať iba vo všeobecnej rovine vzhľadom na hore uvedenú absenciu opisu sťažovateľa právneho posúdenia napadnutého dokazovania, ktoré z určitého dôvodu pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia.

21. Najvyšší súd vo svojej rozhodovacej praxi nespočetne (napríklad rozsudok sp.zn. 1 So 57/2012 zo dňa 13.08.2013) vymedzoval procesný stav, keď zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci. S prevzatím tejto argumentácie aj do súčasného právneho stavu kasačný súd konštatuje, že Správny súdny poriadok medzi zrušovacie dôvody správneho súdnictva spojené so skutkovým stavom zaraďuje najmä také zistenie skutkového stavu, ktoré je zákonodarcom prezentované ako nedostačujúce na posúdenie veci (vid' § 191 ods. 1 písm. c/ S.s.p.).

22. Uvedená vada v zistení skutkového stavu (t.j. nie riadne zistený skutkový stav) môže kolísať v

rôznych medziach, a to:

- i. neúplne zistený, tzn. s riadnou oporou v právnom poriadku neboli zistené všetky potrebné skutočnosti (napríklad prehliadnutie konkrétnej skutočnosti alebo odmietnutie vykonania predkladaného alebo požadovaného dôkazu a iné),
- ii. nedostatočne (kvázi úplne) zistený, tzn. bez riadnej opory v právnom poriadku (napríklad následkom omylu pri výbere ustanovenia) boli zistené celkom iné a teda nepotrebné skutočnosti, poprípade s riadnou oporou v právnom poriadku boli predložené alebo získané dôkazné prostriedky nesprávne vyhodnotené (napríklad nesprávne vyhodnotený podnikateľský úmysel, a to aj na základe nepravdivých, falšovaných či pozmenených informácií alebo dokumentov, alebo zamľčaním podstatných údajov dôležitých pre daňové konanie a iné vady skutkového stavu), alebo
- iii. nelegálne zistený skutkový stav, tzn. v rozpore s právnym poriadkom (najmä v rozpore s právnym predpisom upravujúcim oprávnené používanie rôznych zisťovacích, dohľadových či kontrolných metód a postupov).

22. V súvislosti s uvedeným však musí kasačný súd zdôrazniť, že je nemysliteľné bez znalosti konkrétnej právnej oblasti (v preskúmvanej veci ustanovenia platných predpisov daňového práva, a to nielen z pohľadu vnútroštátneho ale aj medzinárodnoprávneho) vymedzovať skutkový stav. Z uvedeného vyplýva vzájomná (recipročná) previazanosť skutkového stavu a právnej subsumcie v tom duchu, že skutkový stav má minimálne tak významný vplyv na voľbu konkrétneho právneho ustanovenia ako právne ustanovenie na riadne posúdenie skutkového stavu.

23. Potom ak sťažovateľ za tejto situácie vytyka správne súdu, že dostatočne nezohľadnil dôkaznú silu jednotlivých dokumentov na podporu jeho argumentov (vyjadrenie spoločnosti Datapac s.r.o., splnomocneného zástupcu spoločnosti SLOVNAFT, poloha čerpacej stanice) ako aj nedostatok dôkazov na rôzne závery (najmä že sťažovateľ si doklady o odbere vyrábal, náklady na PHM neprevyšovali náklady potrebné na prevádzku či nutnosť skúmať pravosť dokladov o čerpaní PHM), ide všetko o sťažnostné body nevystihujúce podstatu § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.. Tieto sťažnostné body spochybňujú skutkové otázky vyhodnotené správnym súdom, čo bolo vyššie zdôraznené, že kasačný súd nie je oprávnený riešiť.

24. Navyše z č. 4 a 6 ako aj z č. 18 a 19 napadnutého rozsudku pre kasačný súd vyplývajú jasné dôvody, prečo správny súd dospel k rovnakému záveru, ako správca dane a žalovaný. Najmä je z textu č. 18 a 19 napadnutého rozsudku potrebné zopakovať, že :

„18. [...] Podľa vyjadrenia splnomocneného zástupcu spoločnosti SLOVNAFT, a. s. pri miestnom zisťovaní vykonanom dožiadaným správcom dane dňa 12. 11. 2015, spoločnosť SLOVNAFT, a. s. ako dodávateľ dodala žalobcovi ako odberateľovi pohonné hmoty podľa dokladov, ktoré má zaúčtované vo svojom účtovníctve v kontrolovanom období roku 2013, a to na čerpacej stanici v Nových Zámkoch na Komárňanskej ulici, ktorú mal v prenájme R. O.. Tento je vlastníkom elektronickej registračnej pokladnice DKP č. 6311020416265002 a jej výrobcom a vlastníkom nainštalovaného programuje spoločnosť Datapac s.r.o. Údaje z tankovacieho stojana pohonných hmôt sa prenášajú okamžite po natankovaní pohonnej hmoty do elektronickej registračnej pokladnice, ktorá pracuje on-line a bez toho by nebolo možné vytlačiť doklad z pokladnice. Na čerpacej stanici sa nachádzala jedna nádrž motorového paliva TEMPO PLUS DIESEL a stojany na čerpanie tejto pohonnej hmoty boli napojené na jednu palivovú nádrž a na jednu elektronickej registračnú pokladnicu.

[...] Túto skutočnosť mal správca dane preukázanú i spoločnosťou Datapac s.r.o. na základe dožiadania oznámila správcovi dane v podaní zo dňa 30. 10. 2015 a zo dňa 23. 02. 2016, že zaslané doklady neboli vytvorené, ani vytlačené na elektronickej registračnej pokladnici DKP č. 6311020416265002 a nie sú zhodné s údajmi na kontrolných záznamoch z tejto pokladnice.

19. [...] V danom prípade doklady, ktoré žalobca predložil v rámci daňovej kontroly dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2013 neboli vystavené a vyhotovené elektronickej registračnou pokladnicou DKP č. 6311020416265002 umiestnenou na čerpacej stanici v Nových Zámkoch na Komárňanskej ulici, prevádzkovateľom ktorej bol R. O., v dôsledku čoho potom ani nemohlo dôjsť k dodaniu pohonných hmôt od dodávateľa, t. j. spoločnosti SLOVNAFT, a. s. Žalobca v daňovom ani v súdnom konaní nepreukázal, že ním predložené doklady zodpovedajú reálnemu plneniu."

25. Na základe uvedeného musel kasačný súd vyhodnotiť dôvod kasačnej sťažnosti ako aj samotnú kasačnú sťažnosť, že nie je dôvodná (§ 461 S.s.p.).

V.

26. Kasačný súd vzhľadom na dôvod kasačnej sťažnosti uplatnený 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.

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

28. 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 sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nenastalo. Naopak žalovaný ako protistrana bol úspešný, avšak jeho právo sa priznáva iba za mimoriadnych podmienok, ktoré neboli 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.).