

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/114/2022
Identifikačné číslo spisu: 8019200768
Dátum vydania rozhodnutia: 29. januára 2024
Meno a priezvisko: prof. JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8019200768.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: ASSESSOR o.z., so sídlom: Holländerova 19, 080 01 Prešov, IČO: 42 036 909, zastúpený: JUDr. Jozef Karabaš - advokát, so sídlom: Ružová 10, 083 01 Sabinov, registrovaný v Slovenskej advokátskej komore pod č. 4288, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/78/2019-73 z 2. júna 2022, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky nepriznáva účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vydal rozhodnutie č. 101095367/2019 z 10. mája 2019 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2015 v sume 2.850,- €. Podľa názoru správcu dane si žalobca neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 201521, predmet fakturácie: na základe zmluvy z 30. decembra 2013 vytriedené vrecia big bag, dátum dodania: 31. júla 2015, dodávateľ: XADRAK, s.r.o.

2. Žalobca sa voči rozhodnutiu správcu dane odvolal. Žalovaný rozhodnutím č. 102189666/2019 z 18. septembra 2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II. Konanie pred správnym súdom

3. Žalobca podal aj voči rozhodnutiu žalovaného všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“). Navrhol, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

4. Správny súd rozsudkom č. k. 1S/78/2019-73 z 2. júna 2022 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) žalobu zamietol. V odôvodnení v zmysle § 140 Správneho súdneho poriadku v účinnom znení (ďalej len „SSP“) poukázal v plnom rozsahu na svoj rozsudok vydaný pod sp. zn. 5S/78/2019 totožných účastníkov, totožného predmetu konania (rovnaký zmluvný základ a rovnaký odberateľ služieb) a totožných žalobných námietok.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko účastníkov

5. Žalobca podal voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť. Odôvodnil ju tým, že správny súd nesprávne právne posúdil vec (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok správneho súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Alternatívne navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie. Žalobca namietol, že:

- správny súd v odôvodnení svojho rozsudku odkázal podľa § 140 SSP na jeho rozsudok sp. zn. 5S/78/2019. V danom prípade však v obchodnom vzťahu vystupoval iný subdodávateľ, a preto sa vec mala posudzovať podľa názoru žalobcu samostatne;
- materiálnu existenciu plnenia nespochybnila finančná práva. Skutočnosť, že dodávateľ nepreukázal dodanie služieb od subdodávateľov, nemôže ísť na ťarchu žalobcu. Služby boli riadne poskytnuté a žalobca za ne zaplatil dodávateľovi faktúry;
- správny súd nevyhodnotil žiaden dôkaz, ktorý bol v prospech žalobcu;
- záver správneho súdu v bode 118, že plnenie big bagov vykonali zamestnanci spoločnosti ASSESS s.r.o., ktorá je personálne prepojená so žalobcom, pričom medzi touto spoločnosťou a dodávateľom neexistuje žiaden fakturačný vzťah, je arbitrárny. Nie je podporený zisteným skutkovým stavom;
- žalobca vyčerpal vlastné dôkazné bremeno na preukázanie nároku na odpočítanie dane, pričom prípadné nezrovnalosti a pochybnosti na strane tretích daňových subjektov nemôže predstavovať priťažujúcu okolnosť. Žalobca poukázal v tejto súvislosti aj na závery nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 30/2018 z 30. januára 2019;
- správca dane vykonal miestne zisťovanie v Technické služby mesta Prešov a.s., pričom namiesto miestneho zisťovania malo byť vykonané ústne pojednávanie;
- rozsudok správneho súdu je rámcový, arbitrárny, nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov a nedostatočne sa vysporiadal so žalobnými námietkami.

6. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením uvedeným v rozsudku správneho súdu. Navrhuje kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

7. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu. Jeho príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

8. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

9. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP účinného do 30. júna 2023 kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Súdny poplatok za podanú kasačnú sťažnosť bol uhradený.

10. Po meritórnom preskúmaní veci kasačný súd dospel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

11. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie. Kasačný súd do súčasnosti rozhodol v troch ďalších veciach, ktoré boli súčasťou spoločne podanej žaloby. V týchto veciach sú rovnakí účastníci konania, totožné právne problémy, rovnaký dodávateľ i totožný predmet plnenia. Rozdiel je len v zdaňovacom období. Kasačný súd rozhodoval o totožných kasačných námietkach týkajúcich sa aplikácie § 140 SSP pri odôvodnení (táto kasačná námietka bola riešená len v dvoch zo spomínaných rozsudkov), pochybnosti správca dane a žalovaného, obchádzaniu inštitútu ústneho pojednávania miestnym zisťovaním.

12. V zmysle § 464 ods. 1 SSP preto kasačný súd odkazuje na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 5Sfk/114/2022 z 21. novembra 2023 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia august 2015 nasledovne:

IV.A K námietke nesprávnej aplikácie § 140 SSP

39. Podľa § 140 SSP vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správny súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

40. K ustanoveniu § 140 SSP kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol (rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 1Sžfk 117/2020 zo dňa 25. mája 2022, bod 55):

„Sledujúc záujem na hospodárnosti súdneho konania zákonodarca v ustanovení § 140 SSP upravil výnimku z povinnosti správneho súdu v plnom rozsahu odôvodniť svoje rozhodnutie možnosťou použiť skrátenú formu odôvodnenia odkazom na už vydané predchádzajúce rozhodnutie správneho súdu. Zmyslom tohto ustanovenia je, aby pri opakujúcich sa totožných žalobách toho istého žalobcu správny súd nemusel opakovať identické dôvody rozhodnutia. Oba účely odôvodnenia rozhodnutia - či už dovnútra alebo navonok - sú už totiž naplnené predchádzajúcim rozhodnutím, ktoré má poskytovať náležité odpovede na všetky sporné otázky, ktoré mali byť riešené aj v odkazujúcom rozhodnutí. Z takéhoto poňatia následne vyplývajú podmienky pre uplatnenie skráteného odôvodnenia rozhodnutia súdu podľa § 140 SSP. Ide o (i) totožnosť žalobcu a (ii) totožnosť predmetu konania. O totožnosť (obdobnosť) predmetu konania pritom ide, ak sa obe súdne konania týkajú rovnakého právneho problému a vo svojej podstate sa formálne líšia „iba“ spisovou značkou (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk 68/2019 zo dňa 4. novembra 2020).“

41. Kasačný súd poukazujúc na vyššie uvedené úvahy konštatuje, že skrátenú formu odôvodnenia podľa § 140 SSP v zásade možno použiť vtedy, ak v prípade totožného žalobcu ide o obdobné veci vo vzťahu k svojmu predmetu a žalobným námietkam, nemusí ísť však o nevyhnutne identické súdne konania. Odlišnosti medzi vedenými súdnymi konaniami môžu byť v zásade len technického, teda pre vec nie významného, charakteru a odôvodnenie hlavného/odkazovaného rozsudku musí poskytovať odpovede na všetky relevantné námietky nastolené aj v odkazujúcej veci.

42. Kasačný súd sa podrobne oboznámil s napadnutým rozsudkom a jemu predchádzajúcou žalobou ako aj s odkazovaným rozsudkom a jemu predchádzajúcou žalobou. V tomto smere konštatuje, že ide o veci totožných účastníkov, ktoré sa týkajú obdobného/totožného predmetu súdneho konania. V oboch prípadoch ide o rozsudky vo veciach preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného vo veci neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane sťažovateľom (žalobca) z faktúr od spoločnosti XADRÁK, s.r.o. v súvislosti s triedením odpadu. Odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí a pochybnosti žalovaného a správca dane sú formulované v zásade obdobne. Rovnako modus operandi obchodovania sťažovateľa bol v oboch prípadoch zvolený obdobne. I keď obe rozhodnutia stoja na dvoch číselne rozdielnych protokoloch, tieto oba vychádzajú z rovnakých/obdobných vykonaných dôkazov. Rovnako správne žaloby v oboch porovnávaných prípadoch sú formulované obdobne, nastolené boli rovnaké relevantné žalobné námietky. Odlišnosť medzi predmetnými prípadmi tak v podstatnom naozaj spočíva len v uvedení dátumu zdaňovacieho obdobia, spisových značkách a v časti sporného obchodného reťazca. Konkrétne v tom, že zatiaľ čo v napadnutom rozsudku je druhým zisteným, deklarovateľom spoločnosť SER - MAR, s.r.o., v prípade odkazovaného rozsudku sú druhí zistení, deklarovatelia spoločnosti JK&OŠ s.r.o./W.I.S. CONTROL s.r.o.

43. Pri posudzovaní tejto odlišnosti kasačný súd zdôrazňuje, že nejde o odlišnosť týkajúcu sa priameho dodávateľa (XADRÁK, s.r.o.) a ani prvého subdodávateľa (MARFI, s.r.o.), títo sú v oboch veciach identickí. Zistenia týkajúce sa druhých subdodávateľov neboli pre predmetné veci rozhodujúce, rozhodujúcou bola skutočnosť, že k faktúram od sťažovateľa pre Technické služby mesta Prešov, a.s. bol priložený zoznam zamestnancov, ktorí boli prihlásení v Sociálnej poisťovni ako zamestnanci spoločnosti ASSESS, s.r.o. V oboch prípadoch správca dane cez Sociálnu poisťovňu zistil obdobné skutočnosti, a teda že deklarovaná dodávateľská, subdodávateľská a druhé subdodávateľské spoločnosti nemali prihlásených žiadnych zamestnancov (prípadne vlastných zamestnancov v takom množstve), ktorí by mohli vykonávať deklarované práce pre sťažovateľa. Tiež výpovede konateľov a zástupcov predmetných spoločností boli len všeobecné, nekonkrétne a bez potenciálu preukázať reálnosť deklarováných obchodných reťazcov. Kasačný súd poukazuje aj na skutočnosť, že ani samotný sťažovateľ, či už v podaných správnych žalobách (v oboch) alebo v kasačnej sťažnosti, neargumentuje, že by niektoré zo zistení týkajúce sa druhých subdodávateľov boli relevantné či zle vyhodnotené. Práve naopak, s odkazom na ustálenú rozhodovaciu činnosť sťažovateľ len vo všeobecnosti namieta, že rozhodnutia žalovaného nemôžu byť postavené na pochybnostiach

týkajúcich sa subdodávateľov a tieto pochybnosti ani nemožno zohľadňovať. Inými slovami, sám relativizuje zistenia týkajúce sa druhých subdodávateľov v predmetných veciach.

44. Po zvážení vyššie uvedených skutočností, najmä (i) identity reťazca pri dodávateľovi a prvom subdodávateľovi, (ii) povahy a rozsahu pochybností správcu dane a žalovaného, (iii) rozsahu žalobných námietok a (iv) charakteru argumentácie sťažovateľa v správnej žalobe, kasačný súd zastáva názor, že odlišnosť napadnutého a odkazovaného rozsudku v zistených obchodných reťazcov vo vzťahu k identite druhých subdodávateľov je len nevýznamnou technickou odlišnosťou. Nejde teda o takú zásadnú odlišnosť, ktorá by si vyžadovala osobitnú argumentáciu správneho súdu a vo vzťahu ku ktorej by bolo možné konštatovať, že napadnutý a odkazujúci rozsudok nie sú obdobné, a teda ani dostatočne odôvodnené. Kasačný súd preto uzatvára, že v predmetnej veci boli (napriek sťažovateľom akcentovanej odlišnosti) splnené podmienky pre aplikáciu § 140 SSP a kasačná sťažnosť je v tejto časti nedôvodná.

IV.B K pochybnostiam správcu dane a žalovaného

45. Kasačný súd konštatuje, že podstatou v predmetnej veci bolo spochybenie skutočného dodávateľa služieb/prác (triedenia odpadu do big bagov) pre sťažovateľa, resp. pre jej konečného odberateľa - Technické služby mesta Prešov, a.s. Správca dane a žalovaný v podstatnom tvrdia, že skutočným dodávateľom prác pre sťažovateľa bola personálne spriaznená spoločnosť ASSESS, s.r.o., nie deklarovaný dodávateľ XADRÁK, s.r.o. Sťažovateľ v správnej žalobe a v kasačnej sťažnosti spochybňuje v zásade len tento záver a tvrdí, že skutočným dodávateľom bola spoločnosť XADRÁK, s.r.o.

46. Súc viazaný vymedzením spornej právnej otázky zo strany sťažovateľa kasačný súd konštatuje, že pochybnosť správcu dane a žalovaného je postavená na tom, že zamestnanci uvedení na zozname, ktorý bol prílohou faktúry od sťažovateľa pre spoločnosť Technické služby mesta Prešov, a.s., boli podľa evidencie Sociálnej poisťovne vedení ako zamestnanci spoločnosti ASSESS, s.r.o. ... Skutočnosť, že práce mali vykonávať práve osoby uvedené na prílohe odberateľskej faktúry potvrdil vo svojom vyjadrení aj konateľ sťažovateľa ... Pochybnosť správcu dane a žalovaného je posilnená tiež zistením, že spoločnosti XADRÁK, s.r.o., MARFI, s.r.o. a SER - MAR, s.r.o. nemali evidovaných žiadnych zamestnancov, ktorými by mohli deklarované práce vykonávať...

47. Kasačný súd sa nestotožňuje s názorom sťažovateľa, že takto formulovanú pochybnosť vyvrátil. Pokiaľ sťažovateľ poukazuje na vyjadrenia konateľov spoločností XADRÁK, s.r.o. a MARFI, s.r.o. kasačný súd v zhode so správcom dane a žalovaným uvádza, že tieto sú príliš všeobecné a nie sú podporené účtovníctvom predmetných spoločností. I keď konatelia predmetných spoločností potvrdzovali dodávanie deklarovaných plnení, nevedeli uviesť zamestnancov, ktorí tieto plnenia vykonávali, v akom type pracovného pomeru (či obdobného pomeru), kto im zabezpečoval materiálne a technické podmienky pre výkon práce či osoby, ktoré nad pracovníkmi vykonávali dohľad. Nešlo pritom o veľké spoločnosti, pri ktorých by bola pochopiteľná delegácia pracovných úloh a zástupcovia predmetných spoločností ani neuviedli iné osoby, ktoré by mali na zodpovednosti predmetné obchodné vzťahy.

48. Pochybnosti správcu dane a žalovaného nebolo spôsobilé vyvrátiť ani vyjadrenie vedúcej prevádzky Technických služieb mesta Prešov, a.s., že triedenie odpadu do big bagov vykonávali zamestnanci sťažovateľa. Zo zistení a údajov od Sociálnej poisťovne totiž vyplýva, že osoby vykonávajúce práce podľa prílohy odberateľskej faktúry neboli zamestnanci sťažovateľa, ale zamestnanci spoločnosti ASSESS, s.r.o.

49. Kasačný súd dáva do pozornosti, že „daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládavacej a

zásady prejednávanej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

50. Lahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

51. V súlade s vyššie uvedeným kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane a žalovaný v daňovom konaní vzniesli pochybnosti o splnení podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane (bod 46 tohto rozsudku), bolo dôkazným bremenom sťažovateľa tieto dôkazy vyvrátiť buď priamo predložením relevantných dôkazov alebo návrhom vykonania ďalších dôkazov.

52. Podľa názoru kasačného súdu pochybnosti správcu dane nevyvracia ani sťažovateľom akcentovaný dôkaz - rekapitulácia miezd zamestnancov spoločnosti ASSESS, s.r.o. za rok 2015. Kasačný súd dáva do pozornosti, že k nezrovnalostiam ohľadne formálne deklarovaných odpracovaných hodín zamestnancami pre spoločnosť ASSESS, s.r.o. a reálne vykonanými prácami môže dôjsť z rôznych dôvodov, napr. z dôvodu administratívnej chyby či z dôvodu tzv. „čiernej práce“ alebo z dôvodu porušenia pracovnoprávných predpisov (vyplácanie mzdy „na ruku“, odpracovanie väčšieho množstva hodín, ako je deklarované na výplatnej páske a pod.). Samotná rekapitulácia miezd spoločnosťou ASSESS, s.r.o. preto podľa názoru kasačného súdu bez ďalšieho nedokazuje faktické množstvo vykonanej práce a ani to, či boli práce vykonané dotknutými osobami uskutočnené pre spoločnosť ASSESS, s.r.o. ako oficiálneho, legálneho zamestnávateľa alebo pre inú spoločnosť. Takýto dôkaz preto bez ďalšieho nemá potenciál vyvrátiť pochybnosť správcu dane a žalovaného v tejto veci postavenú na (i) zozname zamestnancov, ktorý tvorí prílohu odberateľskej faktúry, (ii) o ktorých konateľ sťažovateľa vyhlásil, že vykonali práce, ktoré mali byť dodávané spoločnosťou XADRAK, s.r.o., (iii) pričom boli evidovaní ako zamestnanci spoločnosti ASSESS, s.r.o. a (iv) deklarovaní dodávateľia a subdodávateľia nemali evidovaných v Sociálnej poisťovni žiadnych zamestnancov. Rekapitulácia miezd predložená sťažovateľom teda nie je dôkazom, ktorým by sťažovateľ uniesla svoje dôkazné bremeno a vyvrátil relevantné pochybnosti/nezrovnalosti zistené správcou dane.

53. Kasačný súd si uvedomuje, že samotná skutočnosť, že určité osoby sú evidované ako zamestnanci spoločnosti ASSESS, s.r.o. bez ďalšieho neznamena, že nemohli vykonávať aj ďalšie práce pre iný subjekt, ktorý si nemusel plniť svoje zákonné povinnosti k Sociálnej poisťovni. V tomto smere by preto nepochybne mohli byť ako dôkaz relevantné svedecké výpovede zúčastnených pracovníkov, ktorí by najlepšie vedeli popísať, s kým mali uzatvorené dohody, pre koho vykonávali práce, kto im zabezpečoval materiálne podmienky (ochranné a iné pracovné prostriedky), prípade výpoveď osoby vykonávajúcej nad nimi dohľad. Takýto dôkaz však sťažovateľ na obhajobu ňou uplatneného nároku nenavrhol vykonať. Nie je pritom úlohou administratívnych orgánov, správneho súdu a ani kasačného súdu nahrádzať procesnú pasivitu sťažovateľa, na ktorej ležalo dôkazné bremeno - teda procesnú zodpovednosť za vysvetlenie relevantných nezrovnalostí zistených správcou dane a žalovaným.

54. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že pochybnosti správcu dane a žalovaného nie sú postavené len na skutočnostiach týkajúcich sa subdodávateľov sťažovateľa. Pochybnosti správcu dane a žalovaného

sú postavené na zisteniach týkajúcich sa priamo vyjadrení a dôkazov predkladaných sťažovateľom - odberateľské faktúry pre Technické služby mesta Prešov, a.s. a ich príloha (zoznam zamestnancov), vyjadreniach konateľa sťažovateľa a zisteniach, že osoby, ktoré mali vykonávať práce sú zamestnancami spoločnosti ASSESS, s.r.o., s ktorou sťažovateľ nemal zmluvný vzťah. V záujme objektívneho zistenia skutkového stavu správca dane rozšíril svoje zisťovanie aj na dodávateľov a subdodávateľov sťažovateľa, v snahe obnoviť hodnovernosť jeho tvrdení. Avšak žiadne zo zistení týkajúce sa jeho dodávateľa (spoločnosti XADRÁK, s.r.o.) a jeho subdodávateľov (spoločnosti MARFI, s.r.o. a SER - MAR, s.r.o.) nemalo potenciál vyvrátiť správcu dane zadefinované pochybnosti, skôr tieto pochybnosti posilnili (body 46 až 48 tohto rozsudku).

55. Aj v tejto časti bola preto kasačná sťažnosť sťažovateľa nedôvodná.

IV.C K relevancii námietky týkajúcej sa obchádzania inštitútu ústneho pojednávania miestnym zisťovaním

56. Ostatnou námietkou sťažovateľa bolo, že správca dane vykonaním miestneho zisťovania v priestoroch odberateľa Technických služieb mesta Prešov, a.s. a kladením otázok prítomným zamestnankyniam obchádzal inštitút ústneho pojednávania a neprizval naň sťažovateľa.

57. Sťažovateľ v tejto časti namieta procesné pochybenie. Reflektujúc zmysel a význam procesných pravidiel je na mieste zdôrazniť, že procesné nedostatky v postupoch správneho orgánu môžu byť dôvodom na zrušenie rozhodnutia len v prípade, ak mohli mať vplyv na jeho správnosť a zákonnosť. Rozhodnutie nemožno zrušiť len preto, aby sa zopakoval proces v záujme odstránenia jeho formálnych nedostatkov, pokiaľ by takýto postup nemohol privodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka konania (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sž 98-102/02 zo dňa 17. decembra 2002, publikované ako R 122/2003; sp. zn. 8Sžh 1/2010 zo dňa 20. mája 2010, publikované ako R 103/2011 a iné).

58. Kasačný súd dáva v súvislosti s nastolenou námietkou do pozornosti, že správca dane a žalovaný nespochybnili reálnosť vykonaných služieb/prác pre Technické služby mesta Prešov, a.s. Pochybnosti správcu dane a žalovaného sa v predmetnej veci vôbec netýkali Technických služieb mesta Prešov, a.s. a v podstatnom neboli postavené ani na zisteniach správcu dane zo sporného miestneho zisťovania. Pochybnosti správcu dane v predmetnej veci boli založené na skutočnostiach zistených z podkladov priamo od sťažovateľa a na zisteniach týkajúcich sa evidencie konkrétnych zamestnancov (bod 46 tohto rozsudku).

59. Zohľadňujúc už uvedené východiská týkajúce sa procesných nedostatkov, bez záveru o tom, či spochybnené miestne zisťovanie bolo alebo nebolo zákonným dôkazom, kasačný súd konštatuje, že nejde o rozhodujúci dôkaz v predmetnom konaní. Aj po jeho vylúčení by naďalej v plnom rozsahu obstáli závery správcu dane a žalovaného, ako aj podstatné skutkové zistenia, na ktorých sú ich závery postavené (týmto zisteniam sa kasačný súd venoval bližšie v časti IV.B tohto rozsudku). Podľa názoru kasačného súdu preto nejde o takú vadu, ktorá by mala negatívny dopad na právnu situáciu sťažovateľa a mohla by mu, v prípade zrušenia napadnutého rozhodnutia, priniesť priaznivejšie rozhodnutie vo veci. Kasačný súd preto aj v tejto časti považoval kasačnú sťažnosť sťažovateľa za nedôvodnú.

13. Kasačný súd totožne rozhodol aj v rozsudkoch sp. zn. 5Sfk/137/2022 z 21. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie 2015) a sp. zn. 5Sfk/69/2022 z 30. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie august 2016). S ohľadom na uvedené závery, ktoré pokrývajú aj sťažnostné body kasačnej sťažnosti žalobcu prejednávanej v tomto konaní, vyhodnotil kasačný súd vznesené kasačné námietky ako nedôvodné.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

14. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná. Kasačný súd, pretože vyhodnotil kasačné námietky za nedôvodné a nevzhladol vady, na ktoré by mal prihliadať z vlastnej iniciatívy (uznesenie sp. zn. 19SVs/1/2022 z 29. marca 2023), rozhodol podľa predmetného ustanovenia. Podľa § 3 ods. 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení výkon súdnictva v predmetnej veci prešiel od 1. júna 2023 zo správneho súdu na Správny súd v Košiciach. Z tohto dôvodu bude aj tento rozsudok doručovaný cestou Správneho súdu v Košiciach.

15. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. (1) v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 druhej vety SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd žalobcovi náhradu trov kasačného konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a

kasačný súd nevzhliadol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania priznané (§ 168 druhá veta SSP).

16. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.