

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/21/2021
Identifikačné číslo spisu: 3020200147
Dátum vydania rozhodnutia: 25. júla 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200147.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu Mgr. Petra Macha, PhD. v právnej veci žalobcu: Ing. Rastislav Heglas, so sídlom 28. októbra 1176/35, 911 01 Trenčín, IČO: 33 909 288, právne zastúpený advokátskou kanceláriou: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., so sídlom Piaristická 46/276, 911 40 Trenčín, IČO: 36 837 857, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100676095/2020 zo dňa 12. marca 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 71/2020-124 zo dňa 27. apríla 2021, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 71/2020-124 zo dňa 27. apríla 2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100676095/2020 zo dňa 12. marca 2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 102375384/2019 zo dňa 22. októbra 2019 z r u š u j e a vec Daňovému úradu Trenčín v r a c i a na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

Odôvodnenie

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 102114020/2018 zo dňa 24. októbra 2018.
2. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane rozhodnutím č. 100413905/2019 zo dňa 8. februára 2019 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za kontrolované zdaňovacie obdobie vo výške 12.661,77 € z dôvodu aritmetických chýb na strane zdaniteľných príjmov v sume 3.148,94 € a daňových výdavkov v sume 38.236,12 €. Ďalej bol základ dane zvýšený z dôvodu zaúčtovania faktúry do daňových výdavkov, ktorá v roku 2015 nebola uhradená a bola k 31. decembru

2015 vykázaná ako záväzok voči dodávateľovi v sume 832,80 € a pre nesplnenie si dôkaznej povinnosti žalobcu v celkovej výške 86.124,33 €.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 101481858/2019 zo dňa 17. júna 2019 zrušil predchádzajúce rozhodnutie správca dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

4. Po doplnení dokazovania správca dane vydal rozhodnutie č. 102375384/2019 zo dňa 22. októbra 2019, ktorým z rovnakých dôvodov vyrubil žalobcovi rovnaký rozdiel dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2015. Správca dane zistil, že žalobca v roku 2015 podnikal na základe zmluvy o združení s Petrom Heglasom a Ing. Danielou Heglasovou. Príjmy a výdavky dosiahnuté spoločnou činnosťou sa medzi členmi združenia delili v pomere 40 % (Ing. Daniela Heglasová) - 40 % (Peter Heglas) - 20 % (žalobca).

5. Účtovníctvo sa viedlo spoločné, pričom poverená vedením účtovníctva bola Ing. Daniela Heglasová. Účtovníctvom žalobcu sa zaoberal správca dane počas daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015 u členky združenia - Ing. Daniely Heglasovej (protokol z daňovej kontroly č. 101829237/2017 zo dňa 24. augusta 2017).

6. Správca dane neuznal žalobcovi jeho podiel na uplatnených daňových výdavkoch a zvýšil základ dane v súvislosti s nákupom rôzneho spotrebného tovaru od spoločnosti FENICIA LLC., organizačná zložka (faktúry uhradené v hotovosti) v sume 26.134,37 € (20 % podiel v združení zo sumy 130.671,87 €), od spoločnosti MODIFIN STAVBY s.r.o. v sume 46.836,86 € (20 % podiel v združení zo sumy 234.184,33 €) a od spoločnosti DREVOSTYL s.r.o. v sume 13.153,10 € (20 % podiel v združení zo sumy 65.765,51 €). Dôvodom zvýšenia základu dane bolo nesplnenie si dôkaznej povinnosti žalobcu, keď tento nepreukázal, že tovar fakturovaný spornými spoločnosťami tieto spoločnosti aj reálne dodali.

7. Žalobca k predmetnej veci počas výsluchu pred správcom dane uviedol, že zmluvu o združení dodržiaval, v združení popri práci vykonával len technické zázemie k počítačovým sieťam, združenie skladovú evidenciu nevedlo a o činnosti verejnej obchodnej spoločnosti nemá vedomosť, keďže sa jej činnosti nezúčastňuje. K sporným obchodom sa vyjadriť nevedel, párkrát videl pána Ferenčíka v kancelárii a aj na rampe vykladať tovar, či bol tovar ďalej fakturovaný nevedel uviesť, keďže sa priamo na obchodnej činnosti združenia nezúčastňoval. O kontakte na dodávateľa nevedel, bol to kontakt jeho mamy - Ing. Daniely Heglasovej. Zmluva uzatvorená nebola, objednávky neriešil, nevedel kto objednával tovar, kto ho prevzal, kto vystavoval faktúry, doklady o úhrade a ani kto preberal peniaze. V danom čase (26. apríla 2018) už pána Ferenčíka poznal, išlo o vyššieho, staršieho, chudého pána v šiltovke, ktorý niekedy nosil okuliare. Úhrady asi vybavovala matka žalobcu, fyzicky stretol len pána Ferenčíka.

8. Vedúcim organizačnej zložky FENICIA LLC., jediným konateľom spoločností MODIFIN STAVBY, s.r.o. a DREVOSTYL s.r.o. bol v spornom období pán Peter Ferenčík, Clementisova 664/6, Trenčín. Správca dane v priebehu daňovej kontroly žalobcu 2x predvolal pána Ferenčíka na výsluch (na deň 23. mája 2018 a 1. augusta 2018), ten sa však na výsluch nedostavil. Dňa 26. apríla 2018 pán Ferenčík doručil správcovi dane doklad o práceneschopnosti, podľa ktorého je pán Ferenčík práceneschopný od 26. februára 2018. Na základe pokynu žalovaného, obsiahnutého v zrušujúcom rozhodnutí č. 101481858/2019 zo dňa 17. júna 2019, správca dane opätovne predvolal pána Petra Ferenčíka na výsluch vo vyrubovacom konaní dňa 2. júla 2019 (termín výsluchu 25. júla 2019). Tento si predvolanie prevzal, avšak na výsluch sa z dôvodu choroby nedostavil. Ďalšie predvolanie zo dňa 25. júla 2019 (termín výsluchu 22. augusta 2019) si pán Ferenčík prevzal, ale na výsluch sa bez ospravedlnenia nedostavil, ospravedlnenie zo zdravotných dôvodov doručil až dodatočne dňa 23. augusta 2019, bez predloženia dokladu o PN. Správca dane sa pokúsil aj o predvedenie pána Ferenčíka, ktoré bolo neúspešné (dňa 16. septembra 2019 na adrese trvalého pobytu pána Ferenčíka nikto neotváral a druhý pokus o kontaktovanie menovaného bol neúspešný). Napriek tomu žalobca naďalej trval na požiadavke, že pána Ferenčíka treba vypočuť.

9. Správca dane preto využil zistenia z vykonanej daňovej kontroly dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2015 u členky združenia - Ing. Daniely Heglasovej, kde bol pán Ferenčík vypočutý. Spoločnosti, ktorých bol pán Ferenčík zástupcom/konateľom, v rokoch 2014 a 2015 vykonávali činnosti uvedené vo výpise z obchodného registra. Uviedol tiež, že je samostatne zárobkovo činná osoba, v uvedenom období sa zaoberal svojím zdravotným stavom a rodinou, pritom zastupoval ako konateľ a vedúci organizačnej zložky niekoľko firiem. Potvrdil vystavenie faktúr, podpisy na faktúrach je jeho a pečiatky patrili jednotlivým spoločnostiam. Ani jedna zo spoločností nemala majetok a ani

zamestnancov, v sídle spoločnosti FENICIA LLC., organizačná zložka pán Ferenčík nikdy nebol, obchodný podiel v spoločnosti MODIFIN STAVBY, s.r.o. kúpil od Trenčana a spoločnosť DREVOSTYL, s.r.o. má sídlo v Drietome a od roku 2016 má kanceláriu na Legionárskej v Trenčíne, ktorú sporadicky využíva. Pán Ferenčík potvrdil tiež spoluprácu s Ing. Heglasovou v rokoch 2014/2015. S menovanou sa zoznámili v rokoch 1977-1993, keď mu skončila práca šoféra a s prácou skončila aj Ing. Heglasová. Tá mala predajňu na Družbe, bol tam kúpiť nejaký spotrebič a ona sa ho spýtala, či by vedel zohnať nejaký tovar. Spočiatku tomu nevenoval pozornosť, neskôr však začali spolupracovať. Zmluvy a ani objednávky s pani Heglasovou uzatvorené nemal, všetko prebiehalo ústne. Pri vzájomnej spolupráci zastupovali spoločnosti on a Ing. Heglasová, účtovníctvo viedol pán Ferenčík a V.. Y. mu pomáhal. V účtovníctve boli sporné faktúry zúčtované. Spoločnosti mali aj ďalších odberateľov, skladovú evidenciu nevedeli a nemali ani žiadny sklad. Pán Ferenčík nemohol predložiť žiadne doklady, keď účtovníctvo spoločnosti nemá, keďže mu bolo zaistené KR PZ Trenčín dňa 26. októbra 2016. V roku 2015 odovzdal protokolárne doklady spoločností k auditu. Meno povereného zástupcu si nepamätal, mal sa volať N.. Nepamätal si ani názov spoločností vykonávajúcich audit. Audit dal vykonať z dôvodu záujmu o predaj obchodných podielov. Predmetné spoločnosti podľa pána Ferenčíka daňové priznania na daň z príjmov za rok 2014, resp. 2015 podali a daň zaplatili.

10. K dodávke tovaru pán Ferenčík uviedol, že tovar bol dodaný, faktúry boli uhradené v hotovosti, peniaze prijali, mali ERP (elektronickú registračnú pokladnicu), na ktorej boli vystavené doklady, v kancelárii Ing. Heglasovej pán Ferenčík prevzal hotovosť. Keďže nemal k dispozícii doklady, nevedel uviesť, kde bol tovar nakúpený a ani akým spôsobom bola uskutočnená preprava. V kontrolných výkazoch však malo byť uvedené IČO subdodávateľa. K preprave tovaru k Ing. Heglasovej uviedol, že prepravu aj on tak, že doviezol tovar priamo do garáže, nákladným výtťahom sa doviezol na konkrétne poschodie, tovar preberal za združenie pán N. v spolupráci s ním alebo vodičom, niekedy chodil syn Ing. Heglasovej. Tovar bol prepravovaný vozidlami Ford Tranzit, Iveco a Volkswagen, vodič bol pán Ferenčík alebo jeho kamarát - U. zo Soblahova alebo C. R., ktorý je priateľom jeho dcéry. Za dopravu nič neplatil, EČV Volkswagenu je C.XXXJ., EČV ďalších vozidiel si nepamätá. Tovar následne odovzdal tak, že zavola Ing. Heglasovej, že je dole v garáži, odovzdal tovar pánovi N. alebo išiel hore peši a oznámil Ing. Heglasovej, že doviezol tovar. Pán Ferenčík uviedol, že nemal žiadne technické vybavenie na zabezpečenie dodávky tovaru a že toto technické vybavenie ani netreba. Nakladalo a vykladalo sa ručne alebo pomocou vysokozdvížneho vozíka Ing. Heglasovej.

11. Pán Ferenčík tiež uviedol, že od roku 1992/3 si denne pichá 4x inzulín, je zdravotne ťažko postihnutý, mimo cukrovky trpí aj neuropatiou, preto ak niečo zamlčal alebo sa pomýlil, nie je to úmysel, ale je to spôsobené jeho zdravotným stavom. Pán Ferenčík nepredložil správcovi dane doklady v určenej lehote.

12. Správca dane využil tiež výpoveď Ing. Heglasovej v rámci kontroly dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2015 u Ing. Heglasovej ako členky združenia. Ing. Heglasová uviedla, že fakturovaný tovar bol dodaný a predávaný ďalej odberateľom. Zmluvu so spornými spoločnosťami v písomnej podobe neuzatvorila, ani objednávky, všetko prebiehalo ústne, niekedy e-mailom (túto komunikáciu už nemala k dispozícii). Vždy jednala s pánom Ferenčíkom, s ktorým sa už dlhšie poznajú. Faktúry vystavoval a podpisoval pán Ferenčík, prijímal peniaze a Ing. Heglasovej dával doklad o úhrade. Tovar objednávala pani Heglasová u pána Ferenčíka, preberala ho ona sama, pán N. alebo Peter Heglas. Platby prebiehali u pani Heglasovej v kancelárii, zvyčajne keď jej priniesol doklad z registračnej pokladnice, tak mu dala peniaze. Tovar vozil pán Ferenčík na bielom aute, niekedy aj na jeho kombiku. Ing. Heglasová sa nezaujímal o činnosť svojich dodávateľov. Ing. Heglasová nevedela, či mali sporné spoločnosti materiálne a personálne podmienky na realizáciu dodávok, či vykonali dodanie subdodávateľsky, kde nakúpili tovar, ako bol prepravovaný a ani typ, model a čísla vozidiel, ktorými jej bol tovar dodávaný. Tovar preberala na nakladacej rampe predajne. Ing. Heglasová žiadne ďalšie dôkazy (okrem faktúr) na preukázanie svojich tvrdení, ani po výzve správcu dane, nepredložila.

13. Zo spisu spoločnosti FENICIA LLC., organizačná zložka, zo spisu Ing. Heglasovej a z kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie roka 2014 u členky združenia Ing. Heglasovej správca dane zistil, že spoločnosť FENICIA LLC., organizačná zložka bola nekontaktná, na deklarovanom sídle spoločnosti sa nenachádzala schránka predmetnej spoločnosti a podľa vyjadrenia správkyni budovy sa tam predmetná spoločnosť nezdržiavala. Pán Ferenčík, jej zástupca v spornom období, nevedel presne

uviesť sídlo predmetnej spoločnosti, prenajatie priestorov mal zariadovať majiteľ firmy - pán Gartanne Scharon Antat zo Seychel, s ktorým sa stretol raz na letisku. Akú činnosť spoločnosť vykonávala na adrese sídla, čo sa v priestoroch nachádza a prečo sa na adrese nepreberá pošta, pán Ferencík uviesť nevedel. Predložil správcovi dane protokol, podľa ktorého odovzdal preberajúcemu, konateľovi britskej spoločnosti - pánovi Andreasovi Pinterovi, účtovné doklady, uzávierkové dokumenty a účtovníctvo. Správca dane o nástupnickej britskej spoločnosti zistil, že je insolventná.

14. Pri súvisiacej kontrole na DPH bol pán Ferencík opakovane predvolaný (neúspešne), z miestneho zisťovania vyplýva, že na deklarovanom sídle sa spoločnosť FENICIA LLC., organizačná zložka nenachádzala. Z pojednávania sa pán Ferencík ospravedlnil, pričom správcovi dane telefonicky oznámil, že je práceneschopný, doklad o práceneschopnosti bol vystavený na obdobie od 25. februára 2015 do 24. februára 2016. Rovnako bolo neúspešné predvedenie, keďže pán Ferencík príslušným orgánom predložil potvrdenie o práceneschopnosti s dokladom, že počas práceneschopnosti nie je plne spôsobilý na samostatné právne úkony a relevantné výpovede, a preto nebolo predvedenie uskutočnené. Trvanie práceneschopnosti pána Ferencíka v období od 25. februára 2015 do 24. februára 2016 overil správca dane aj v Sociálnej poisťovni, ale potvrdenie o jeho nespôsobilosti na právne úkony nebolo vydané spôsobilým lekárom.

15. Zo spisu spoločnosti MODFIN STAVBY s.r.o. správca dane zistil, že táto spoločnosť je nekontaktná, nenachádzala sa na adrese deklarovanejho sídla.

16. Zo spisu spoločnosti DREVOSTYL, s.r.o. správca dane zistil, že spoločnosť nie je na deklarovanom sídle označená na poštovej schránke, vlastníčkou priestorov bola Ing. Heglasová. Tá potvrdila, že so spoločnosťou DREVOSTYL, s.r.o. má zmluvu o nájme nebytových priestorov na dobu neurčitú, túto aj predložila. Ing. Heglasová bola prekvapená, že spoločnosť DREVOSTYL, s.r.o. nemá viditeľne označenú poštovú schránku, keďže pán Peter Ferencík má prenajaté nebytové priestory na 3. poschodí a zdržiava sa v objekte DAPA. Pri následnom miestnom zisťovaní (dňa 30. januára 2017) už na poštovej schránke bolo uvedené označenie spoločnosti DREVOSTYL, s.r.o. I napriek tomu však správca dane nikde nenašiel priestory tejto spoločnosti a podľa vyjadrenia zamestnancov okolitých prevádzok táto spoločnosť DREVOSTYL, s.r.o. nepoznali a nevedeli uviesť, či sa spoločnosť nachádza v budove. Správca dane tiež zaslal Krajskému riaditeľstvu Policajného zboru Trenčín (ďalej len „KR PZ TN“) žiadosť o nahliadnutie do spisu týkajúceho sa spoločnosti DREVOSTYL, s.r.o., kde mali byť zaistené účtovné, daňové a iné doklady. Z odpovede KR PZ TN správca dane zistil, že v predmetnej veci bolo začaté trestné stíhanie pre pokračovací zločin skrátenia dane a poisťného a pre pokračovací zločin daňového podvodu, spáchané formou spolupáchateľstva preto, že nestotožnený páchatel', vystupujúci pod menom Peter Ferencík, ako vedúci organizačnej zložky spol. FENICIA LLC, a konateľ spoločnosti MODIFIN STAVBY, s.r.o. v období najmenej od januára 2014 do januára 2016 vyhotovoval fiktívne daňové doklady na zdaniteľné plnenia, dodanie tovaru a služieb v mene dotknutých spoločností, pričom k uskutočneniu takto deklarovanych plnení nedošlo. Ako odberatelia vystupujú rôzne daňové subjekty, vrátane Ing. Daniely Heglasovej, ktoré si dotknuté doklady neoprávnene zahrnuli do svojho účtovníctva za účelom zníženia ich daňovej povinnosti, čím zadovážili sebe alebo inému neoprávnený prospech.

17. Správca dane, s ohľadom na všeobecné vyjadrenia pána Petra Ferencíka, keď nevedel uviesť subdodávateľov svojich spoločností, vykonal zisťovanie prostredníctvom kontrolných výkazov. Jediným dodávateľom spoločnosti FENICIA LLC., organizačná zložka v spornom období bola spoločnosť MODIFIN STAVBY, s.r.o., táto však vo svojich výkazoch nevykázala všetky dodania, z ktorých si spoločnosť FENICIA LLC., organizačná zložka uplatnila odpočítanie dane. Dodávateľmi spoločnosti MODIFIN STAVBY, s.r.o. boli spoločnosti AGRAV, s.r.o., EMOP V.J., s.r.o., CEPAR s.r.o., PLEXO s.r.o., FRENAT s.r.o. a TECH-ONE s.r.o. Deklarovaní dodávatelia vo svojich výkazoch dodania pre spoločnosť MODIFIN STAVBY, s.r.o. nevykázali. Predmetné spoločnosti nepodávali daňové priznania na dani z príjmov právnickej osoby, len dve spoločnosti vykazovali ekonomickú činnosť - FRENAT, s.r.o. a TECH-ONE s.r.o.

18. Dodávateľmi spoločnosti DREVOSTYL, s.r.o. mala byť spoločnosť KIARA-EU, s.r.o. a Igor Hrušovský, ktorí vo svojich kontrolných výkazoch nevykázali dodanie tovaru či služby spoločnosti DREVOSTYL, s.r.o.

19. Správca dane oznámil svoje pochybnosti žalobcovi a vyzval ho na preukázanie realizácie dodania tovaru spornými spoločnosťami. Žalobca v nasledujúcom vyjadrení uviedol, že kamerový záznam z vykládok tovaru z roku 2015 nemá (ten sa archívuje len 15 dní), tovar bol dodaný na firmu a ďalej

predávaný. Predložil správcovi dane zoznam dodaných tovarov podľa jednotlivých dodávateľských faktúr, ako aj čestné vyhlásenia C. Q. (syna Petra Ferenčíka staršieho), C. R., ktorí prehlasujú, že v rokoch 2013 - 2016 pomáhali pánovi Ferenčíkovi pri práci pre pani Heglasovú vo firmách FENICIA LLC., organizačná zložka, MODIFIN STAVBY, s.r.o. a DREVOSTYL, s.r.o., pri dodávkach tovaru do jej firmy aj pri vykládkach tovaru. Predložil tiež čestné vyhlásenie pani N., že bola svedkom, ako pán Peter Ferečník niekoľkokrát doniesol tovar pre Ing. Heglasovú do kancelárie, kde ona pracovala ako pomocná účtovníčka v rokoch 2015 - 2017.

20. Správca dane s ohľadom na už uvedené uzavrel, že zistení subdodávateľa nepriznali dodávky tovaru dodávateľom žalobcu a súčasne dodávateľa žalobcu nemali žiadnych zamestnancov (neboli registrovaní na závislú činnosť a nepodali daňové priznanie k dani z príjmov), preto nemohli byť reálnymi dodávateľmi deklarovaných plnení pre žalobcu.

21. Keďže sa správcovi dane nepodarilo so žalobcom skontaktovať, s výsledkami kontroly ho oboznámil listom zo dňa 20. septembra 2018. Vo vyjadrení uviedol žalobca námietky, s ktorými sa správca dane vysporiadal v protokole z daňovej kontroly. Protokol z daňovej kontroly spolu s výzvou na vyjadrenie bol žalobcovi doručený dňa 13. novembra 2018. K protokolu sa žalobca vyjadril listom zo dňa 4. decembra 2018, pričom správca dane prerokoval so žalobcom jeho pripomienky na ústnom pojednávaní dňa 8. januára 2019. Keďže žalobca nepredložil nové dôkazy, správca dane zotrval na svojich pôvodných zisteniach. Žalobca so zisteniami správcu dane nesúhlasil, odmietol sa podrobne oboznámiť so spísanou zápisnicou a požiadal o nový termín ústneho pojednávania. Dňa 23. januára 2019 podal ďalšie vyjadrenie. Správca dane vyhovel žalobcovi a uskutočnil ďalšie pojednávanie dňa 6. februára 2019. Žalobca naďalej trval na svojich návrhoch na vypočutie svedkov a na tvrdení, že pripomienky neboli prerokované. Správca dane zotrval na výsledkoch daňovej kontroly.

22. Žalovaný rozhodnutím č. 100676095/2020 zo dňa 12. marca 2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný zdôraznil, že žalobca svoj nárok na zníženie základu dane z príjmov z dôvodu uplatnenia daňových výdavkov v spojení s dodávkami tovaru od sporných dodávateľov preukázal len listinnými dokladmi, ktoré síce sú formálnou podmienkou pre uplatnenie predmetného daňového oprávnenia, avšak nie postačujúcou. Na žalobcovi ležalo dôkazné bremeno preukázania toho, že predložené listinné doklady sú odrazom reálneho plnenia, pričom je povinnosťou žalobcu preukázať aj to, že plnenia boli uskutočnené, a to osobou uvedenou na faktúre.

23. Podľa názoru žalovaného správca dane kvalifikovane spochybnil, že napriek dodaniu tovaru, dodávateľmi tovaru boli subjekty deklarované na vystavených faktúrach. Tieto pochybnosti podľa žalovaného spočívali v tom, že pán Peter Ferenčík, ako predstaviteľ spoločností FENICIA LLC., organizačná zložka, MODIFIN STAVBY, s.r.o. a DREVOSTYL, s.r.o. v rozhodnom období, vo svojej výpovedi v daňovej veci Ing. Heglasovej potvrdil spoluprácu so žalobcom, vystavenie sporných dokumentov a dodanie tovaru, ale nevedel uviesť presne, akou činnosťou sa jeho spoločnosti zaoberajú, bol dlhodobo v rozhodnom období práceneschopný, jeho spoločnosti nemali zamestnancov, ktorí by dokázali dodávky tovaru v tak veľkom rozsahu realizovať, nemali žiaden majetok, sklady či technické vybavenie. Napriek ním tvrdenému zlému zdravotnému stavu (ťažko zdravotne postihnutý, diabetik trpiaci neuropatiou) mal zabezpečovať dodávky tovaru, nakupovať tovar od svojich dodávateľov, ručne ho nakladať, dovážať, vykladať, vystavovať faktúry a viesť účtovníctvo vo vzťahu k všetkým trom spoločnostiam. Neboli pritom uzatvorené žiadne písomné zmluvy, objednávky, pán Ferenčík nedisponoval žiadnymi listinnými či účtovnými dôkazmi a správcovi dane poskytol rôzne vysvetlenia, kde sa tieto doklady nachádzajú. Tvrdil, že dopravu tovaru vykonal vlastným vozidlom, ale dotknuté spoločnosti nepodali priznanie k dani z motorových vozidiel, pričom napriek relatívne veľkému objemu dodávaného tovaru, pán Ferenčík za dodávky nič neplatil. Daňové priznania k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015 dotknuté spoločnosti nepodali. Pán Ferenčík bol pritom za nedôveryhodnú osobu označený v rozhodnutiach Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 12/2017 zo dňa 18. mája 2018, v rozsudkoch Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 83/2018-109 zo dňa 11. decembra 2018 a č. k. 11 S 93/2018-132 zo dňa 1. októbra 2019.

24. Pochybnosti správcu dane podporili aj miestne zisťovania, keď o deklarovaných dodávateľoch zistil, že tieto nemajú reálne, fungujúce sídla. Ako aj skutočnosť, že z kontrolných výkazov deklarovaných dodávateľov žalobcu (preverením subdodávateľov) sa nepotvrdilo, že by boli reálnymi dodávateľmi deklarovaných plnení.

25. Podľa názoru žalovaného žalobca, napriek výzve správcu dane, nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktorými by rozptýlil pochybnosti správcu dane. Žalobca nemal a nepredložil žiadne záznamy o pohybe tovaru, jediným dôkazom bolo, že tovar predával ďalej svojim odberateľom. Pochybnosti správcu dane nemohli rozptýliť ani vyjadrenia samotného žalobcu, ktorý nevedel k uskutočneným obchodom nič uviesť. Pokiaľ žalobca predložil čestné vyhlásenia, tieto žalovaný považoval len za jednostranné a nepreukázané tvrdenia, na ktoré nemožno prihliadať. Vypočutie žalobcom navrhovaných svedkov prítomných pri nakládke/vykládke tovaru, preprave či v kancelárii, kde bol doručený tovar, nepovažoval žalovaný za účelné, keďže v predmetnej veci nebolo sporné tvrdenie svedkov, že tovar bol dodaný, ale to, či tovar skutočne dodali deklarovani dodávateľa.

26. K požiadavke žalobcu na vypočutie pána Petra Ferenčíka, potvrdenej aj predchádzajúcim zrušujúcim rozhodnutím žalovaného, žalovaný zopakoval procesnú genézu neúspešného predvolávania a predvedenia pána Ferenčíka v daňovej kontrole a vo vyrubovacích konaniach (bod 8 tohto rozsudku). V nadväznosti na toto skonštatoval, že správca dane neúspešne využil všetky zákonné možnosti zabezpečenia výpovede pána Ferenčíka, pričom zásada objektívnej pravdy nepredstavuje povinnosť správcu dane viesť dokazovanie až dovedy, dokedy sa jednoznačne a bez pochyb nepreukáza tvrdenia daňového subjektu. Pán Ferenčík sa dlhodobo, napriek prevzatiu predvolaní, výsluchov nezúčastňuje, ak výpovede podá, tieto sú nepresné a nespoľahlivé. Žalovaný preto odobril postup správcu dane a pokyn uvedený v prechádzajúcom zrušujúcom rozhodnutí považoval za splnený.

27. Správca dane podľa žalovaného dôvodne a zákonne využil zistenia z iných daňových konaní. Rovnako bol žalovaný toho názoru, že pripomienky a vyjadrenia žalobcu boli riadne správcom dane prerokované.

28. Žalovaný uzavrel, že žalobca v predmetnej veci nepreukázal vystavenie faktúr tým, kto je na nich uvedený ako osoba, ktorá ich vystavila, preto nesplnil podmienku preukaznosti daňového výdavku podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) v spojení s § 24 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Žalobca teda nepreukázal, že spoločnosti FENICA LLC., organizačná zložka, MODIFIN STAVBY, s.r.o. a DREVOSTYL, s.r.o. boli skutočnými dodávateľmi tovaru, ktorým žalobca disponoval.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

29. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.

30. Žalobca namietal, že v prvom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného č. 101481858/2019 zo dňa 17. júna 2019 bol pre správcu dane vydaný záväzný pokyn vykonať výsluch svedka - pána Petra Ferenčíka, konateľa sporných dodávateľských spoločností. Z napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že tento výsluch vykonaný nebol, napriek tomu žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. V porušení kasačného pokynu odvolacieho orgánu a v ďalšom upustení od tohto pokynu zo strany žalovaného vidí žalobca porušenie jeho práva na právnu istotu, a teda aj § 3 a § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“).

31. Žalobca tiež namietal, že v daňovom konaní v predmetnej veci neboli vykonané žiadne výsluchy svedkov. Správca dane v podstatnom prevzal ako listinné dôkazy výsluchy svedkov z iných daňových konaní, ktorých však žalobca nemohol byť účastný a svedkom nemohol klásť otázky. Žalobca pritom trval na tom, aby boli výsluchy uskutočnené (napr. v prípade pána Petra Ferenčíka). V tomto vidí žalobca porušenie jeho práva podľa § 45 ods. 1 písm. c) a f) Daňového poriadku.

32. Procesnú vadu videl žalobca aj v tom, že prerokovania pripomienok a návrhov žalobcu boli uskutočnené čisto formálne. Hoci bol žalobca predvolaný na ústne pojednávania, na týchto mu bola predložená zápisnica, vopred pripravený text veľkého rozsahu, bez možnosti žalobcu prispieť k jeho zmene. Preto podľa jeho názoru k prerokovaniu jeho pripomienok nedošlo, keďže nebola zachovaná zásada „ústnosti“ - s odkazom na § 68 ods. 3 a § 19 ods. 2 a 3 Daňového poriadku.

33. V podanej správnej žalobe žalobca tiež namietal, že bol neprimerane zaťažovaný dôkazným bremenom. Správca dane, pokiaľ mal pochybnosti o dodávateľoch žalobcu, nemohol tieto bez ďalšieho prenášať na žalobcu. Zdôraznil, že podal riadne vyplnené daňové priznanie, mal k dispozícii

všetky písomné doklady, čím uniesol svoje dôkazné bremeno. Správca dane pritom nemal pochybnosti o existencii tovaru, ale len o tom, či tento tovar dodali dodávatelia označení na sporných faktúrach. Žalobca však nemá povinnosť a ani možnosť vyhladávať a zhromažďovať informácie o vnútornom fungovaní jeho dodávateľov a žiadny právny predpis žalobcovi ani neukladá povinnosť preukazovať pôvod dodaného tovaru. Rovnako nebolo jeho povinnosťou preukazovať prepravu tovaru, ktorú nezabezpečoval, a už vôbec nebolo jeho povinnosťou preukazovať prepravu či skladovanie tovaru dodávateľmi jeho dodávateľov.

34. Poukazoval tiež na to, že správca dane viedol dokazovanie účelovo, keď žalobcovi neumožnil uniesť jeho dôkazné bremeno tým, že nevykonal návrhy na dokazovanie prezentované žalobcom - išlo najmä o svedecké výpovede pána Petra Ferenčíka, C. Q. I., pani N. N. a pána C. R.. Išlo pritom o osoby, ktoré mali byť prítomné pri dodávkach tovaru od pána Petra Ferenčíka, resp. jeho spoločností, a ktoré označil aj pán Peter Ferenčík a Ing. Daniela Heglasová. Rovnako žalobca poukázal na fakt, že z výpovedí pána Ferenčíka vyplýva, že mu s účtovníctvom pomáhal V.. I. Y. z S. a pri preprave mali byť jeho kamarát U. zo Soblahova a pán C. R., pri vykládke tovaru mali byť prítomní aj pán N. alebo Peter Heglas. Žiadnu z týchto osôb správca dane nevypočul. Rovnako sa správca dane, podľa názoru žalobcu, nevysporiadal s obsahom čestných vyhlásení predložených žalobcom. Išlo pritom o účelné návrhy na vykonanie dokazovania, keďže išlo o osoby, ktoré mali svojimi zmyslami vnímať dodávky tovaru.

35. Žalobca tiež namietal nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia žalovaného v nadväznosti na ním vyššie pomenované výhrady.

36. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe v podstatnom zopakoval argumentáciu uvedenú vo svojom rozhodnutí, priradiac ju k jednotlivým žalobným bodom správnej žaloby.

37. Správny súd rozsudkom č. k. 11 S 71/2020-124 zo dňa 27. apríla 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu žalobcu zamietol.

38. Správny súd sa stotožnil s názorom správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, resp. nebolo preukázané reálne dodanie tovarov dodávateľmi označenými na týchto faktúrach. Odkazujúc na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci dôkazného bremena v daňovej oblasti skonštatoval, že je to primárne daňový subjekt, ktorého ťaží dôkazné bremeno, pričom na preukázanie reálneho uskutočnenia obchodnej transakcie nie je postačujúca iba formálna existencia faktúry. Ak správca dane oznámi daňovému subjektu svoje pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu, tento je procesne povinný obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie.

39. Správny súd považoval v predmetnej veci za rozhodujúce skutočnosti, z pohľadu vznesenia dôvodných pochybností, nasledujúce zistenia:

- správcovi dane sa nepodarilo zabezpečiť účtovníctvo žiadnej z dodávateľských spoločností,
- miestnym zisťovaním bolo zistené, že deklarované sídla dodávateľských spoločností nie sú reálne,
- predstaviteľ dodávateľských spoločností - Peter Ferenčík, nevedel uviesť názvy svojich dodávateľov tovaru, ktorý mal následne sám dodávať žalobcovi; nevedel sa vyjadriť k činnosti dotknutých dodávateľských spoločností, teda nedisponoval informáciami, ktorými by konateľ mal disponovať,
- nepotvrdilo sa, že správcom dane vystopované subdodávateľské spoločnosti dodávali tovar deklarovaným dodávateľom,
- deklarovaní dodávatelia nemali v čase realizácie dodávok žiadnych zamestnancov, neboli registrované na závislú činnosť, za rok 2015 nepodali daňové priznania na daň z príjmov právnických osôb, teda nevykonávali reálnu ekonomickú činnosť,
- Peter Ferenčík o sebe tvrdil, že je ťažko zdravotne postihnutý, diabetik, trpiaci neuropatiou, a napriek týmto diagnózam, ktorými mal trpieť aj v roku 2015 a pre ktoré bol dlhodobo práceneschopný, dokázal okrem zabezpečovania tovaru (vrátane jeho nakladania, vozenia a vykladania) vystavovať faktúry a viesť účtovníctvo za tri spoločnosti,
- Peter Ferenčík tvrdil, že dodávky tovaru zabezpečoval aj vlastným vozidlom, pritom ním vedené spoločnosti ani v jednom prípade nepodali priznanie k dani z motorových vozidiel za rok 2015,
- bolo začaté trestné stíhanie vo veci fiktívneho vystavovania faktúr, pričom ústrednou postavou vyšetrovania bol pán Peter Ferenčík.

40. K námietke nevypočutia pána Petra Ferenčíka správny súd uviedol, že správca dane vyvinul náležité úsilie, aby svedka zabezpečil, avšak neúspešne. Po opakovaných neúspešných pokusoch o predvolanie a následnom neúspešnom pokuse o prevedenie svedka bol správny súd toho názoru, že

povinnosť nariadená žalovaným v jeho prvom zrušujúcom rozhodnutí bola skonsumovaná. Rovnako sa správny súd stotožnil s názorom, že čestné vyhlásenia predložené žalobcom majú jednostranný charakter, pričom v predmetnej veci neboli relevantné (rovnako ako navrhované výsluchy), keďže sporná nebola existencia tovaru, ktorý bol fyzicky dopravovaný Petrom Ferenčíkom alebo inými osobami Ing. Heglasovej a žalobcovi, ale spornou bola otázka identity dodávateľov. K tomu predmetní svedkovia nemohli poskytnúť relevantné informácie.

41. K námietke využitia podkladov z iných daňových konaní správny súd uviedol, že toto umožňuje správcovi dane § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Správca dane pritom o týchto svojich zisteniach, z iných daňových kontrol, informoval žalobcu. Pokiaľ správca dane použil výsluchy z daňovej kontroly Ing. Daniely Heglasovej, správny súd poukázal na skutočnosť, že hoci ide o iný daňový subjekt, stále ide o účastníka toho istého združenia, ktorého je súčasťou aj žalobca. Predmetné výsluchy sa tak vzťahovali k tým istým dokladom a faktúram, ktoré sú sporné aj v tejto veci.

42. Správny súd neuznal ani námietku žalobcu ohľadom neprerokovania jeho pripomienok a návrhov. Postup správcu dane považoval za zákonný a náležitý.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

43. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec mu vráti na ďalšie konanie.

44. Sťažovateľ namieta, že rozsudok správneho súdu vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia miery dôkazného bremena, ktorým bol sťažovateľ v daňovom konaní zaťažený. Podľa názoru sťažovateľa dôkazné bremeno daňového subjektu siaha len po skutočnosti, ktoré sa priamo týkajú daňového subjektu, avšak nie k skutočnostiam, ktoré sa týkajú iných daňových subjektov. Dôkazné bremeno preto nemožno ponímať extenzívne, rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností. Dôkazné bremeno daňového subjektu preto nesiahá na vzťahy týkajúce sa dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov, ako nesprávne usudzuje správny súd a žalovaný. Sťažovateľ v predmetnej veci podal riadne vyplnené daňové priznanie a listinné dôkazy preukazujúce jeho nároky, teda splnil svoje dôkazné bremeno. Správca dane nepomenoval pochybnosti o existencii tovaru, ale o dodávateľoch sťažovateľa založené na domnienkach, ako tieto mohli tovar nadobudnúť, skladovať a prepraviť. Ide teda o pochybnosti, ktoré nemajú so sťažovateľom nič spoločné a sťažovateľ ich ani nie je povinný preukazovať či vyvracať.

45. Pokiaľ je neunesenie dôkazného bremena a pochybnosti správcu dane a správneho súdu zakladané na výpovedi pána Petra Ferenčíka, sťažovateľ namieta, že ide o výpoveď z iného daňového konania, v jeho veci nebol pán Ferenčík nikdy vypočutý. Rozpory vo výpovedi pána Ferenčíka mohli byť odstránené práve jeho vypočutím. Hoci správca dane a správny súd poukazujú na nedostatky vo výpovedi pána Ferenčíka, nereflektujú jeho podrobný popis dodávok tovaru, popis toho ako a na akých vozidlách tovar vozil, ako a s kým ho vykladal, že s účtovníctvom mu pomáhal V.. I. Y. a pod. Výpoveď pána Petra Ferenčíka považuje sťažovateľ za dôveryhodnú a podporujúcu písomné dôkazy predkladané sťažovateľom.

46. Pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd odôvodňujú nedôveryhodnosť pána Petra Ferenčíka začatým trestným stíhaním, podľa názoru sťažovateľa ide o porušenie princípu prezumpcie neviný, keďže tento za takéto trestné činy odsúdený nebol.

47. Ak zistenia správcu dane prestavovali relevantné pochybnosti o oprávnenosti uplatneného nároku, mal správca dane vykonať dôkazy navrhované sťažovateľom, ktorými chcel svoje dôkazné bremeno uniesť. Osobitne ide o návrhy na výsluch svedkov - pána C. Q., I., N. N. a C. R., keďže išlo o osoby, na ktoré poukazoval pán Peter Ferenčík starší ako aj Ing. Daniela Heglasová, a mohli objasniť proces dodávania tovaru. Rovnako mal správca dane vykonať aj dôkazy, ktoré vyplynuli z výpovede pána Petra Ferenčíka. Pán Ferenčík totiž vo svojej výpovedi uviedol, že mu s účtovníctvom pomáhal V.. I. Y. z Dubnice, s prepravou mu pomáhal kamarát U. zo Soblahova, prípadne pán C. R., pri vykladaní tovaru bol prítomný pán N. a pán Peter Heglas. Správca dane však žiadne z týchto dôkazov nevykonala.

48. Sťažovateľ tiež namietal nesprávne posúdenie namietaného porušenia Daňového poriadku vo vzťahu k prerokovaniu pripomienok a dôkazov ním predloženým k zisteniam v protokole z dôvodu, že mu boli predložené vždy len zápisnice s vopred pripraveným textom a stanoviskom správcu dane bez

možno ústne ovplyvniť tieto zistenia a text zápisnice. Inými slovami týmto došlo k porušeniu princípu „ústnosti“ ústneho pojednávania, na ktorom boli zistenia prerokované. Rovnako nesprávne posúdená bola otázka (ne)prípustnosti predložených čestných vyhlásení pána C. Q. I., pána C. R. a N. N..

49. Vo vzťahu k odklonu od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu namieta sťažovateľ odklon od rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf 77/2015, sp. zn. 4 Sžfk 43/2018, sp. zn. 8 Sžf 8/2012, sp. zn. 4 Sžf 7/2011, sp. zn. 3 Sžf 1/2010, sp. zn. 8 Sžf 92/2014, sp. zn. 4 Sžf 33/2014, sp. zn. 3 Sžf 1/2011 a sp. zn. 4 Sžf 30/2014. A to formou citácie statí predmetných rozhodnutí bez vysvetlenia, v čom došlo zo strany správneho súdu k odchýleniu od predmetných rozhodnutí.

50. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v podstatnom odkázal na svoju argumentáciu uvedenú vo svojom rozhodnutí a vo vyjadrení k správnej žalobe. Akcentoval zákonnosť napadnutého rozsudku a nedôvodnosť kasačnej sťažnosti sťažovateľa. Poukázal na skutočnosť, že vo veci Ing. Daniely Heglasovej bol voči obdobnému rozhodnutiu žalovaného vydaný zamietajúci rozsudok správneho súdu č. k. 11 S 93/2018-132 zo dňa 1. októbra 2019, ktorý bol potvrdený kasačným rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 4/2020 zo dňa 25. marca 2021. V predmetnom prípade bolo dokazovanie vedené podobným spôsobom, v prípade žalobcu bolo konanie doplnené o ďalšie úkony vo veci predvolania svedka - pána Petra Ferencíka. Rozhodovacia činnosť kasačného súdu označená sťažovateľom sa na predmetný prípad podľa názoru žalovaného nevzťahuje. Žalovaný navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

51. Po predložení veci kasačnému súdu bola táto pridelená do senátu 3 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Katarína Benczová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Zuzana Šabová, PhD., pričom Mgr. Kristína Babiaková bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Anita Filová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.

52. Podpredseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky uznesením KPP 18/23 zo dňa 3. júla 2023, na základe oznámenia sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. zo dňa 7. júna 2023, tohto podľa § 88 ods. 1 a 2 v spojení s § 87 ods. 2 SSP v spojení s poverením predsedu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. KPr 216/2022 zo dňa 27. júla 2022 vylúčil z prejednávania a rozhodovania predmetnej veci. Ďalším (zastupujúcim) členom senátu sa tak v súlade s prílohou č. 1 rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júla 2023 stal Mgr. Peter Mach, PhD.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

53. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

54. Podstatnou otázkou v predmetnej veci, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, je či bol sťažovateľ v predmetnej veci primerane a v zákonom rozsahu zaťažený dôkazným bremenom a či mu správca dane a žalovaný umožnili toto dôkazné bremeno uniesť, pokiaľ odmietli jeho návrhy na vykonanie dokazovania.

IV.A K námietkam týkajúcim sa miery dôkazného bremena

Všeobecné východiská

55. V súvislosti s nastolenou právnou otázkou dáva kasačný súd do pozornosti, že na proces daňovej kontroly, určovania a vyrubovania daňových povinností sa vzťahuje všeobecný daňový procesný predpis - Daňový poriadok, pokiaľ zákon o dani z príjmov neupravuje inak (§ 1 ods. 1 a 2 Daňového poriadku). Keďže procesný režim a postup príslušných orgánov v rôznych daňových otázkach sú spoločné, možno v tomto rozsahu uplatňovať spoločné procesné daňové zásady a judikatórne závery týkajúce sa procesného postupu podľa Daňového poriadku, pokiaľ osobitný predpis (zákon o dani z príjmov) neupravuje inak.

56. Aj v daňovom konaní týkajúcom sa dane z príjmov preto platí, že dôkazné bremeno na preukázaní zákonných podmienok daňových oprávnení na úseku dani z príjmov (vrátane uplatnených daňových výdavkov) prioritne ťaží daňový subjekt (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5 Sžfk 15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú 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 mu byť priznané daňové oprávnenie (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk 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. 6 Sžfk 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).

57. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni 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 správcou dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). 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).

58. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je ale akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcu dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení zákonných podmienok pre priznanie daňového oprávnenia (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 zo dňa 3. septembra 2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

59. Hoci z procesného hľadiska sa pri dokazovaní postupuje pri jednotlivých daniach rovnako, z materiálneho hľadiska je potrebné jednotlivé typy daní odlišovať. Kasačný súd v tomto smere preto dáva do pozornosti, že podmienky pre uplatnenie daňového výdavku (nákladu) v oblasti dane z príjmu (§ 2 písm. i) a § 21 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov) a podmienky pre uplatnenie práva na odpočet dane v oblasti dane z pridanej hodnoty (§ 49 ods. 1, 2 a nasl. zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov; ďalej len „zákon o DPH“) nie sú identické, ale naopak, sú odlišné.

60. Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2015 na účely tohto zákona sa rozumie... i) daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak...

61. Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej...

62. Vychádzajúc z § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov možno konštatovať, že základnými zákonnými podmienkami pre uznanie daňového výdavku sú (i) vecnosť, (ii) preukázateľnosť vynaloženia a (iii) zaúčtovanie. Pri podmienke vecnosti je potrebné skúmať, či sú konkrétne výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, resp. od 1. januára 2016 zdaniteľných príjmov. Pri podmienke zaúčtovania (zaevidovania) je potrebné skúmať, či bol výdavok aj riadne zaúčtovaný, resp. zaevidovaný v daňovej evidencii.

63. Pri podmienke preukázateľnosti vynaloženia je potrebné skúmať, či daňový subjekt preukázal (listinne a v prípade vznesených dôvodných pochybností aj inými dôkazmi) vynaloženie/vznik daňových výdavkov, resp. či takýto výdavok skutočne vznikol (nestačí pritom len realizácia platby). V prípade deklarováných odplatných nadobudnutí tovaru (výdavok ako kúpna cena) daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie plnenia a súčasne je potrebné, aby bolo preukázané že k prijatiu tovaru deklarovaneho v daňovom doklade reálne došlo, a to v rámci dojednaných dodávok tovarov jednotlivými dodávateľmi (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžf 45/2015 zo dňa 26. januára 2017.).

64. Kasačný súd v súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami pre uznanie daňových výdavkov (nákladov) dáva do pozornosti, že dôkazné bremeno daňového subjektu sa viaže práve a len k preukázaniu týchto podmienok. Rovnako aj vznášanie pochybností správcom dane musí byť smerované k spochybneniu splnenia predmetných podmienok. Všetky vyššie uvedené podmienky pritom majú objektívny charakter - nie sú viazané na dobrú vieru daňového subjektu či na jeho obozretnosť. Podmienky uplatnenia daňového výdavku buď objektívne sú alebo nie sú dané.

65. Z hľadiska podmienok vecnosti a preukázateľnosti daňového výdavku (nákladu) kasačný súd konštatuje, že tieto, ako vyplýva už z § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, sa pri výdavkoch voči obchodným partnerom vzťahujú na vzťah medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom. Vo vzťahu práve k týmto skutočnostiam ťaží dôkazné bremeno aj daňový subjekt. Súčasne z tohto dôvodu platí, že prípadné pochybnosti na strane subdodávateľskej časti obchodného reťazca alebo druhých a ďalších odberateľov nie sú bez ďalšieho pochybnosťami, ktoré by boli schopné spochybniť splnenia zákonných podmienok pre uplatnenie daňového výdavku. Jednoduché zistenia, že subdodávateľ nedisponuje výrobnými kapacitami, personálnym substrátom alebo porušuje svoje daňové povinnosti bez ďalšieho neznamenajú, že tovar/služba neboli daňovému subjektu jeho priamym dodávateľom dodané a v tomto smere tiež neznamenajú, že daňové výdavky na časti reťazca dodávateľ a daňový subjekt nespĺňajú podmienku preukázateľnosti, vecnosti a zaúčtovania.

66. V súvislosti s vyššie uvedeným je potrebné dať to pozornosti, že jednou z odlišností medzi podmienkami uznania daňového výdavku (nákladu) a podmienkami priznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je skutočnosť, že materiálnou zákonnou podmienkou pre uplatnenie daňového výdavku (nákladu) v oblasti dane z príjmu, na rozdiel od práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, nie je postavenie dodávateľa tovaru/služby ako platiteľa dane z pridanej hodnoty (postavenie zdaniteľnej osoby - § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, body 52 a 53, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

67. Z tohto dôvodu preto platí, že zákonné dôvody pre odmietnutie uznania uplatneného daňového výdavku (nákladu) na dani z príjmov je potrebné skúmať individuálne, osobitne od zákonných dôvodov pre odmietnutie uznania uplatneného práva na odpočet dane na dani z pridanej hodnoty. Hoci faktické skutočnosti správcom dane zistené v rámci kontroly na dani z pridanej hodnoty môžu byť užitočné a využiteľné aj v rámci kontroly na dani z príjmov (a naopak) neznamená to však, že

neuznanie uplatnenia práva na odpočet dane z pridanej hodnoty musí automaticky znamenať aj neuznanie uplatneného daňového výdavku (nákladu) na dani z príjmov.

68. Kasačný súd tiež zdôrazňuje, že daň z príjmu nie je na európskej úrovni plne harmonizovanou daňou na rozdiel od dane z pridanej hodnoty. Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica o DPH“) neupravuje a ani sa nevzťahuje na problematiku dane z príjmov (a contrario čl. 1 a čl. 2 Smernice o DPH). Preto rozhodovacia činnosť Súdneho dvora Európskej únie týkajúca sa Smernice o DPH nie je uplatniteľná v oblasti rozhodovania o dani z príjmov.

Aplikácia na prípad sťažovateľa

69. Ako vyplýva z rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia, tieto spochybnili samotné vynaloženie daňového výdavku a deklarované dodanie tovarov za protihodnotu pre sťažovateľa. Z vyjadrenia sťažovateľa v daňovom konaní, ako aj z vyjadrenia Ing. Daniely Heglasovej v rámci súvisiaceho daňového konania je zrejmé, že nemali konkrétnu predstavu o uskutočnení deklarováných obchodov, o preprave tovaru a pod. Rovnako konateľ a zástupca deklarováných dodávateľov, pán Peter Ferenčík, vychádzajúc zo zistení zo súvisiacej daňovej kontroly, nemal dostatočnú predstavu a konkrétne informácie o uskutočnených obchodoch, o obchodovaní jeho spoločností, o tovare, ktorý mal dodávať a pod. Všetky vyššie uvedené skutočnosti sa týkajú pritom obchodného reťazca v rámci vzťahov dodávateľ - sťažovateľ/daňový subjekt - odberatelia dodávateľa. Teda takých obchodných vzťahov, vo vzťahu ku ktorým je spravodlivo možné požadovať od daňového subjektu - sťažovateľa ich preukázanie.

70. Od sťažovateľa podľa kasačného súdu možno totiž spravodlivo požadovať, aby vedel preukázať ako napr. nadobudol tovar, kto, ako a kam ho priviezol, ako bol vykladaný, prekladaný a sťažovateľom skladovaný a pod. Ide o okolnosti, ktoré sa priamo dotýkajú sťažovateľa ako obchodujúceho daňového subjektu, ktoré sa dostali do jeho sféry vplyvu a o ktorých musí mať vedomosť a potrebné dôkazy, pokiaľ si uplatňuje daňové oprávnenie.

71. Správca dane rozšíril svoje zisťovanie aj mimo sféru daňového subjektu, pričom vo vzťahu k zisteným potenciálnym/deklaroványm subdodávateľom sťažovateľa nezistil také skutočnosti, ktoré by podporili formálne deklarácie sťažovateľa a Ing. Daniely Heglasovej o uskutočnených obchodoch so spornými dodávateľmi. Táto skutočnosť však nie je dávaná sťažovateľovi „za vinu“, ako sa mylne domnieva, ale ide o postup, ktorý bol vykonaný v prospech preukázania tvrdení sťažovateľa - obnovenia hodnovernosti jeho formálnych deklarácií založených na predložených faktúrach, avšak neúspešne.

72. Vychádzajúc z vyššie uvedeného kasačný súd konštatuje, v zhode so správnym súdom, že správca dane a žalovaný boli schopní vzniesť relevantné/dôvodné pochybnosti o splnení zákonných podmienok pre uznanie uplatnených daňových výdavkov (nákladov); konkrétne vo vzťahu k podmienke preukaznosti vynaloženia týchto nákladov. Predložené faktúry ako aj výpovede Ing. Daniely Heglasovej a pána Petra Ferenčíka tak boli spochybnené a stali sa nedôveryhodnými.

73. Na druhej strane však kasačný súd konštatuje, že po vznesení predmetných pochybností sťažovateľ nebol procesne pasívny. Predložil čestné vyhlásenia pána C. R. a C. Q. I., že sa zúčastňovali spolu s pánom Petrom Ferenčíkom starším dodávok tovaru pre sťažovateľa, ako aj čestné vyhlásenie pani N. N., že bola prítomná v kancelárii Ing. Daniely Heglasovej pri preberaní tovaru od pána Petra Ferenčíka. Sťažovateľ tak na záver daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní, navrhoval vypočutie týchto osôb.

74. Tieto dôkazy správny súd, správca dane a žalovaný odmietli vykonať s odôvodnením, že ide o neúčelné dôkazy, ktoré nie sú spôsobilé potvrdiť identitu deklarováného dodávateľa tovaru. Takéto odôvodnenie však podľa kasačného súdu neobstojí.

75. Kasačný súd dáva to pozornosti, že pán C. R. bol označený pánom Petrom Ferenčíkom starším ako osoba (konateľom a predstaviteľom deklarováných dodávateľských spoločností), ktorá sa podieľala na preprave a dodávke tovaru. Ide teda o osobu spôsobilú potvrdiť, že sporný tovar bol pánom Petrom Ferenčíkom sťažovateľovi dodaný ako aj vysvetliť skutočnosť, ako mohol pán Peter Ferenčík dodať tovar v zdravotnom stave, aký je zaznamenaný v administratívnom spise. Rovnako tak pán C. Q. I., ktorý mal byť prítomný a pomáhať pri dodávaní tovaru. Z výpovede pána Petra Ferenčíka staršieho je pritom zrejmé, že označil EVČ vozidla, ktoré malo uskutočňovať prepravu tovaru, čo žalovaný a správca dane žiadnym spôsobom nepreverovali. Okrem toho zhodnou časťou výpovedí pána Petra

Ferenčíka staršieho a Ing. Daniely Heglasovej bolo zistené, že na dodávaní a vykladaní tovaru sa okrem pána C. R. mal zúčastniť aj pán N. a pán Peter Heglas. Tieto skutočnosti ponechali finančné orgány rovnako bez povšimnutia.

76. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že pokiaľ sťažovateľ navrhol vypočúť pána Petra Ferenčíka mladšieho, pána C. R. a pani N. N., tak vo vzájomnom spojení navrhol vykonanie takých dôkazov, ktoré boli spôsobilé rozptýliť vznesené pochybnosti správcu dane. Osobitne v prípade, ak správca dane a žalovaný úplne rezignovali na preverenie deklarovaného vozidla, ktoré malo uskutočňovať prepravu tovaru (Volkswagen EČV: C.XXXJ.) a výsluch osôb, ktoré mali participovať pri dodávkach tovaru a jeho vykladaní (pána N. či pána Petra Heglasa). Vo všetkých prípadoch ide pritom o osoby, ktorých participácia na obchodných prípadoch je zreteľná aj z výpovedí Ing. Daniely Heglasovej aj pána Petra Ferenčíka staršieho.

77. Zhrňujúc vyššie uvedené kasačný súd uzatvára, že nevykonaním sťažovateľom navrhnutých dôkazov - výsluchu svedkov najmä C. R., ďalej aj C. Q. I. a pani N. N. znemožnili správne orgány sťažovateľovi v daňovom konaní uniesť jeho dôkazné bremeno vo vzťahu k podmienke preukázania vynaloženia deklarovaného daňového výdavku (nákladu), a teda ho de facto neprímerane a arbitrárne zaťažil dôkazným bremenom. Preto pokiaľ správny súd predmetný žalobný bod vyhodnotil ako nedôvodný, vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci.

IV.B K ďalším námietkam sťažovateľa

78. K ďalším námietkam sťažovateľa kasačný súd uvádza, že tieto nepovažoval za dôvodné.

79. Pokiaľ sťažovateľ namietal nevykonanie výsluchu Petra Ferenčíka staršieho v jeho daňovom konaní a nadväzujúce porušenie jeho práva na kladenie otázok svedkovi, túto považoval kasačný súd za irelevantnú. Z administratívneho spisu je zrejmé, že sa správca dane neúspešne pokúsil o opakované predvolanie pána Petra Ferenčíka (4x), a rovnako sa neúspešne pokúsil o jeho predvedenie. Dôvodom neuskutočnenia výsluchu pána Petra Ferenčíka staršieho tak bola jeho nesúčinnosť so správcou dane, nie procesné pochybenie správcu dane. Za tohto stavu preto správca dane a žalovaný postupovali správne, pokiaľ namiesto výsluchu svedka využili listinné dôkazy z iných daňových kontrol, ktoré obsahovali vyjadrenia pána Petra Ferenčíka staršieho k sporným obchodom v tejto veci. Takýto postup je predvídaný § 3 ods. 3 v spojení s § 24 ods. 3 a 4 Daňového poriadku. Zákonnosť takéhoto postupu je pritom determinovaná tým, že použité skutočnosti budú súčasťou administratívneho spisu a daňový subjekt k nim bude mať prístup, čo v predmetnej veci nebolo sporné.

80. Ak sťažovateľ namietal nerešpektovanie záväzného právneho názoru žalovaného v predchádzajúcom zrušujúcom rozhodnutí kasačný súd uvádza, že kasačný názor a pokyn žalovaného je podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku záväzný len pre správcu dane (prvostupňový orgán). Žalovaný takýmto názorom v ďalšom konaní nie je viazaný a môže sa od neho odkloniť v ďalšom konaní, ak svoj odklon riadne odôvodní. V predmetnej veci je však zrejmé, že správca dane po zrušujúcom rozhodnutí vykonal ďalšie, avšak neúspešné, úkony na vypočutie Petra Ferenčíka, čím naplnil požiadavky žalovaného. Žalovaný v druhom kole (v rozhodnutí žalovaného) tak už rozhodoval za iného skutkového stavu, ako prvýkrát. Preto postupoval správne.

81. Pokiaľ sťažovateľ namietal neprerokovanie jeho pripomienok k daňovému protokolu, resp. k zisteniam v ňom uvedeným, kasačný súd dáva do pozornosti, že podstatou prerokovania pripomienok k protokolu je poskytnúť daňovému subjektu priestor vo vyrubovacom konaní (po ukončení daňovej kontroly) namietať zistenia z daňovej kontroly a predkladať dôkazy. Správca dane sa týmito návrhmi musí zaoberať a zaujať k nim stanovisko. V predmetnej veci je zrejmé, že zistenia z daňovej kontroly boli sťažovateľovi riadne doručené, bol mu poskytnutý priestor sa k nim vyjadriť (čo opakovane využil), pričom vyjadrenia sťažovateľa správca dane neakceptoval. Na ústnom prerokovaní dňa 8. januára 2019 predložil správca dane sťažovateľovi písomne vypracované stanovisko k jeho pripomienkam, pričom sťažovateľ takýto spôsob prerokovania namietal zápisom v zápisnici, ale zároveň sa výslovne odmietol s písomným stanoviskom oboznámiť. Kasačný súd je toho názoru, že správca dane dal sťažovateľovi priestor na prerokovanie svojho stanoviska (výslovne mu dal priestor sa s jeho stanoviskom oboznámiť) a teda mu umožnil sa k nemu vyjadriť pri tomto úkone, čo sťažovateľ odmietol. Sťažovateľ sa následne ústne nevyjadril k stanoviskám správcu dane ani na ďalšom ústnom pojednávaní dňa 6. februára 2019. Písomné stanoviská sťažovateľ opakovane správcovi dane predložil. Takýto postup správcu dane preto kasačný súd nevyhodnotil ako rozporný so

zákonom, keďže tento umožnil sťažovateľovi oboznámiť sa so svojim stanoviskom k jeho pripomienkam a toto aj následne opakovane ústne prerokoval, čo sťažovateľ nevyužil.

82. Sťažovateľ ostatne namietal porušenie princípu prezumpcie nevinoty vo vzťahu k vyhodnoteniu nedôveryhodnosti svedka - pána Petra Ferenčíka staršieho, na základe skutočnosti, že v súvislosti s jeho osobou bolo začaté trestné stíhanie (nebolo však vznesené obvinenie a ani pán Ferenčík nebol odsúdený za daňové trestné činy v súvislosti so spornými obchodmi). Kasačný súd dáva sťažovateľovi za pravdu v tom, že samotná skutočnosť, že bolo začaté trestné stíhanie, prípadne aj vznesené obvinenie, ešte neznamená, že sa určitá osoba dopustila trestného činu, a preto toto ani nie je bez ďalšieho dôvodom na spochybnenie hodnovernosti tvrdení určitého svedka. V predmetnej veci však pochybnosti o pravdivosti tvrdení pána Petra Ferenčíka staršieho vo svojej podstate nepramenili z toho, že by bolo v súvislosti s ním vedené trestné stíhanie, ale vyplývali z jeho príliš všeobecných a pochybných tvrdení, nedostatku informácií o uskutočňovaných obchodoch ako aj zo skutočnosti, že napriek vážnemu zdravotnému stavu deklaroval osobné dodávanie významných dodávok tovaru pre Ing. Heglasovú. Tieto pochybnosti teda nepredstavujú porušenie princípu prezumpcie nevinoty a aj kasačný súd ich uznal za dôvodné (body 69 až 72 tohto rozsudku). To však nič nemení na závere kasačného súdu o zistenej nezákonnosti, keď sťažovateľ využil zákonom vymedzený priestor na vyvrátenie vznesených dôvodných pochybností návrhom na vykonanie relevantných dôkazov, ktoré správca dane a žalovaný bez postačujúcich dôvodov odmietli vykonať (body 73 až 77 tohto rozsudku).

IV.C K ďalšiemu postupu žalovaného a správcu dane v daňovom konaní

83. Kasačný súd v nadväznosti na už uvedené zistenia konštatuje, že jeho závery neznamenajú, že sťažovateľovi musia byť nevyhnutne uznané daňové výdavky zo sporných obchodov. Je však na správcovi dane a žalovanom, aby podporili svoje vznesené pochybnosti o vynaložení deklarovaných daňových výdavkov (teda o podmienke preukázateľnosti a vecnosti vynaloženia daňového výdavku) ďalším dokazovaním - teda výsluchom pána C. R., pána C. Q. I., pani N. N., pána N. a preverením využitia deklarovaného vozidla zn. Volkswagen EČV: C.XXXJ. na prepravu sporného tovaru.

IV.D K rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 4/2020 zo dňa 25. marca 2021

84. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že si je vedomý, že vo veci daňovej kontroly na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2015 ďalšej členky združenia - Ing. Daniely Heglasovej vo vzťahu k tým istým sporným obchodom bola správna žaloba proti rozhodnutiam finančných orgánov zamietnutá rozhodnutím Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 93/2018-138 zo dňa 1. októbra 2019. Kasačná sťažnosť proti tomuto rozsudku bola zamietnutá rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 4/2020 zo dňa 25. marca 2021.

85. Napriek podobnosti predmetných vecí kasačný súd zastáva názor, že nejde o veci obdobné/identické. Je potrebné uviesť, že dôvod neuznania daňových výdavkov vo vzťahu k Ing. Daniele Heglasovej bol procesný - neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k splneniu zákonných podmienok daňových výdavkov zo sporných obchodov v daňovom konaní. Rozsudok správneho súdu č. k. 11 S 93/2018-138 zo dňa 1. októbra 2019 je odôvodnený odlišne ako napadnutý rozsudok správneho súdu v tejto veci a z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 4/2020 zo dňa 25. marca 2021 je zrejmé, že aj kasačná sťažnosť Ing. Daniely Heglasovej bola formulovaná čiastočne odlišne ako kasačná sťažnosť v tejto veci.

86. V predmetnej veci kasačný súd nespochybnil dôvodnosť pochybností vznesených správcou dane v daňovom konaní, ktoré boli podobné ako pochybnosti vo veci Ing. Daniely Heglasovej. Na rozdiel od veci Ing. Daniely Heglasovej však kasačný súd konštatoval, že sťažovateľ nebol po vznesení pochybností pasívny, ale predložil dôkazy, resp. návrhy dôkazov, ktoré boli objektívne spôsobilé obnoviť hodnovernosť jeho tvrdení. Nešlo pritom o rovnaké návrhy ako v prípade Ing. Daniely Heglasovej, zatiaľ čo tá (ako vyplýva zo súvisiacich rozsudkov) argumentovala len čestným vyhlásením pani N. N., v posudzovanej veci boli predložené tiež čestné vyhlásenia pána C. R. a pána C. Q. I., pričom išlo o osoby, ktorých potrebu vypočutia sťažovateľ komunikoval. Bol to pritom pán C. R., ktorý bol osobou, ktorú tak Ing. Daniela Heglasová ako aj pán Peter Ferenčík vo svojich výpovediach označili za osobu, ktorá priamo participovala na dodávkach tovaru od deklarovaných dodávateľov a na jeho preprave. Procesne tak dôkazná situácia a otázka unesenia dôkazného bremena

v daňovej kontrole týkajúcej sa sťažovateľa a v daňovej kontrole týkajúcej sa Ing. Daniely Heglasovej nebola rovnaká.

87. Zo súdneho spisu je tiež zrejmé, že v predmetnej veci sťažovateľ námietku nesprávneho právneho posúdenia veci v súvislosti s tvrdeným neunesením dôkazného bremena, jeho neprimeranosťou, a to aj v kontexte ním predložených čestných vyhlásení a komunikovaných návrhov na výsluchy svedkov, jasne označil v správnej žalobe a aj v kasačnej sťažnosti. Preto aj procesná situácia v súdnom a kasačnom konaní bola v podstatnej otázke v predmetnej veci odlišná od situácie vo veci Ing. Daniely Heglasovej.

88. Z vyššie uvedeného je preto zrejmé, že vec riešená v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 4/2020 zo dňa 25. marca 2021 je v podstatných momentoch odlišná od veci prejednávanej v tomto konaní. Preto kasačný súd nebol v tejto veci viazaný rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 4/2020 zo dňa 25. marca 2021 a mohol sa od neho odchyliť.

V.

Záver

89. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpia aj rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) ods. 3 písm. a) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

90. V ďalšom konaní budú správca dane a žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie (bod 83 tohto rozsudku). Žalovaný a správca dane sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

91. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

92. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.