

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/134/2022
Identifikačné číslo spisu: 8019200771
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: Prof. JUDr. Peter Potásch
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8019200771.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašíkovej, PhD., LL.M. a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. - v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): ASSESSOR o.z., so sídlom Holländerova 12605/19, Prešov, IČO: 42 036 909, právne zastúpeného: JUDr. Jozef Karabaš, advokát so sídlom Ružová 10, Sabinov, IČO: 42 029 759, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného 102189911/2019 zo dňa 18.09.2019 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov - č.: 101096344/2019 zo dňa 10.05.2019 - konajúc o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/81/2019-73 zo dňa 2. júna 2022, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamieta.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2015, o ktorej vyhotovil protokol č. 100234745/2019 zo dňa 18.01.2019.
2. Na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a výsledkov vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutím č. 101096344/2019 zo dňa 10.05.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobkyňi rozdiel dane v sume 4.395,- € za zdaňovacie obdobie október 2015. Správca dane neuznal žalobkyňi uplatnené právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa XADRAK, s. r. o. vystavených na základe zmluvy zo dňa 30. decembra 2013 za triedenie odpadu (vytriedené vrecia big bag). Za zdaňovacie obdobie október 2015 (pozn. predmet tohto konania) sa jedná o dodávateľskú faktúru spoločnosti XADRAK, s. r. o. zo dňa 12.02.2015, číslo faktúry: 201536, predmet fakturácie: vytriedené vrecia big bag, množstvo 879 ks, základ dane: 21.975,00 Eur, DPH (20%): 4.395,00 Eur.
3. Žalovaný rozhodnutím č. 102189911/2019 zo dňa 18. septembra 2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

4. Správca dane zistil, že v rámci predmetného obchodu bola žalobkyňa súčasťou obchodného reťazca SER - MAR s. r. o. - MARFI, s. r. o. - žalobkyňa - Technické služby mesta Prešov a. s., v rámci ktorého bola dodávaná služba triedenia odpadu - plnenie vytriedeného odpadu do big bagov. Pre účely daňovej kontroly správca dane nahliadol do spisov daňových subjektov MARFI, s. r. o. (daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobia I. - IV. štvrťrok 2015, I. - III. štvrťrok 2016), XADRAK, s. r. o. (daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2015), ASSESSOR o.z. (daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2016).

5. V súvislosti s iným daňovým konaním vykonal správca dane ústne pojednávanie s konateľom žalobkyne - Jozefom Urdom, ktorý sa vyjadril, že za žalobkyňu koná len on, nikomu neudelil plnú moc a potvrdil dodanie služieb - separáciu/triedenie odpadu na zberných dvoroch do big bagov pre Technické služby mesta Prešov a. s. Práce mali vykonávať pracovníci uvedení v prílohách odberateľských faktúr pre Technické služby mesta Prešov a. s. Nevedel uviesť, komu títo zamestnanci patrili, avšak služby si objednal subdodávateľsky u spoločnosti XADRAK, s. r. o. Žalobkyňa nemala žiadnych zamestnancov. Evidenciu zamestnancov viedol pán S. A. (išlo o dochádzkové listy potvrdené odberateľom), na zamestnancov dohliadal pán A., ale niekedy aj svedok, konateľ žalobkyne. Konateľ žalobkyne uviedol, že spoločnosť XADRAK, s. r. o. sa nepreukázala žiadnymi povoleniami či licenciou na vykonávanie zmluvnej činnosti, keďže takéto podľa jeho názoru, napriek zmluvnej požiadavke, nie sú potrebné. Nevedel predložiť ani dôkaz o absolvovaní školení BOZP zamestnancami vykonávajúcimi práce, i keď to mal podľa zmluvy skúmať. O tieto školenia sa bližšie nezaujímal.

6. Správca dane zistil, že medzi žalobkyňou a spoločnosťou XADRAK, s. r. o. bola uzatvorená zmluva ako podklad pre dodanie triedenia odpadu do vriec big bag. Podkladom pre vystavenie faktúry mal byť preberací protokol potvrdený žalobkyňou, v ktorom bude uvedený počet pracovníkov a počet big bagov za každý deň vykonávania prác v konkrétnom mesiaci.

7. Na základe dožiadania Daňového úradu Bratislava sa nepodarilo preveriť spoločnosť XADRAK, s. r. o. Po opakovaných pokusoch sa správcovi dane podarilo vypočítať konateľa predmetnej spoločnosti - pána Rastislava Kardoheliho. Uviedol, že v roku 2015 bol oprávnený konateľ za dodávateľskú spoločnosť len on. Spoločnosť vykonávala stavebnú činnosť a triedenie odpadu do big bagov. Stavebnú činnosť vykonávala aj vlastnými zamestnancami aj v subdodávkach - dodávateľmi boli spoločnosti MAFRI s. r. o. a EuroAWK s. r. o. Odberateľmi boli najmä UNIZDRAV s. r. o., ASSESSOR, o.z. či ASSESS s. r. o. Spoločnosť mala 8 - 9 zamestnancov na zmluvu a nejakých dohodárov. Potvrdil vystavenie faktúr pre žalobkyňu s tým, že tejto poskytoval službu - triedenie odpadu - plnenie big bagov. Tieto práce pre spoločnosť XADRAK, s. r. o. zabezpečovala spoločnosť MARFI s. r. o. Za subdodávateľa komunikoval s konateľom spoločnosti MARFI s. r. o. - pánom Ráčom a za odberateľa s konateľom žalobkyne. Nevedel uviesť mená zamestnancov, ktorí vykonávali samotné služby, ani to, kto viedol ich dochádzku či dohliadal na výkon práce či zabezpečenie pracovných potrieb. Faktúry vystavil na základe osobných stretnutí, mailovej a telefonickej komunikácie. Nevedel sa vyjadriť ani k odmeňovaniu pracovníkov, keďže títo neboli zamestnanci spoločnosti XADRAK, s. r. o.

8. Z výsledkov daňovej kontroly u spoločnosti XADRAK, s. r. o. správca dane zistil, že v daňovom konaní nebolo preukázané, že práce - plnenie big bagov boli vykonané spoločnosťou MARFI, s. r. o., ktorá na túto činnosť nemala materiálne a personálne podmienky. Taktiež subdodávateľská spoločnosť SER - MAR, s. r. o. nepreukázala, že túto činnosť pre spoločnosť MARFI, s. r. o. vykonávala. Nemala materiálne, personálne ani technické podmienky na výkon predmetnej činnosti a ani neuviedla ďalších dodávateľov.

9. Zo zistení správcu dane tiež vyplýva, že spoločnosť MARFI, s. r. o. sa nenachádza na adrese sídla, konateľ spoločnosti býva a pracuje v Rakúsku. Konateľ predmetnej spoločnosti, pán Július Rác, uviedol na výsluchu, že spoločnosť nemala v roku 2015 žiadnych zamestnancov. K subdodávateľskej spoločnosti SER - MAR, s. r. o. sa nechcel vyjadrovať, nevedel uviesť mená osôb, ktoré mali realizovať služby, nevedel, kto viedol dochádzku či zabezpečoval školenia a materiálne podmienky pre týchto zamestnancov. Nevedel ani uviesť, ako boli platení. K spoločnosti MARFI, s. r. o. sa už nechcel ďalej vyjadrovať, mal len sprostredkovať obchod.

10. Správca dane nahliadnutím do dokumentov z daňovej kontroly spoločnosti MARFI, s.r.o. zistil, že pán Rác v nej vypovedal v podstatnom rovnako. Uviedol, že faktúry od spoločnosti SER - MAR, s. r. o. sa týkali triedenia odpadu vykonávaného ľuďmi spoločnosti SER - MAR, s. r. o., práce boli

vykonávané v Technických službách v Prešove, túto činnosť sprostredkovávala MARFI, s. r. o. pre spoločnosť XADRAK, s. r. o.

11. Správca dane zistil, že vypočutý bol aj konateľ spoločnosti SER - MAR, s. r. o. pán Ondrej Šoltis, ktorý uviedol k plneniu, že konateľom bol, ale na začiatku podpísal generálnu plnú moc pre pána X. N.. On sám za spoločnosť SER - MAR, s. r. o. nevykonával ekonomickú činnosť, všetko robil pán N.. Spoločnosť MARFI, s. r. o. poznal, skontaktoval ich pán N., robil potom nejakú opravu tatry a bagra, viac si nepamätá. Vie, že zo spoločnosti MARFI, s. r. o. párkrát prišiel aj pán Július Rác a dohadovali s pánom N. aj nejaké plnenie big bagov a triedenie odpadu. O obchodoch ho spočiatku pán N. informoval. Viac uviesť nevedel. K faktúram uviedol, že služby boli vykonané v subdodávke, ale firmy uviesť nevedel. Uviedol tiež, že podpis na faktúrach nie je jeho.

12. Pán X. N. uviedol pri výsluchu, že keďže nie je konateľom spoločnosti SER - MAR, s. r. o. a ani splnomocneným zástupcom a o obchodných vzťahov predmetnej spoločnosti nemá žiadne vedomosti, k veci sa nebude vyjadrovať a nebude vypovedať.

13. Správca dane požiadal Sociálnu poisťovňu o vyjadrenie, či spoločnosti MARFI, s. r. o., SER - MAR, s. r. o. a ASSESSOR o. z. mali v roku 2015 zamestnancov. V odpovedi Sociálna poisťovňa uviedla, že v roku 2015 nemali zamestnancov. Následne správca dane dožiadal Sociálnu poisťovňu o vyjadrenie, či v roku 2015 mala zamestnancov spoločnosť ASSESS s.r.o. Vo svojej odpovedi Sociálna poisťovňa potvrdila, že spoločnosť si plnila odvodové povinnosti a zaslala zoznam prihlásených zamestnancov.

14. Z účtovných dokumentov predložených žalobkyňou (odberateľské faktúry pre Technické služby mesta Prešov, a. s., ktorých prílohou bol zoznam zamestnancov s uvedením odpracovaných hodín) zistil správca dane zoznam osôb, ktoré mali vykonávať fakturované práce. Ide pritom o osoby, ktoré boli zamestnané na dohodu alebo trvalý pracovný pomer v spoločnosti ASSESS, s. r. o.

15. Správca dane vykonal tiež miestne zisťovanie v Technických službách mesta Prešov, a.s. za účelom preverenia plnenia big bagov v priestoroch prevádzky. Vedúca prevádzky ukázala správcovi dane halu s komunálnym odpadom a pracovníkmi vykonávajúcimi triedenie, k spornému obdobiu uviedla, že triedenie mali zabezpečovať pracovníci spoločnosti ASSESSOR, o.z., s ktorým mali uzatvorenú zmluvu. Prácu riadil majster, ktorý je zamestnancom Technických služieb mesta Prešov, a. s. Žalobkyňa fakturovala Technickým službám mesta Prešov, a. s. za triedenie odpadu cenu práce (počet hodín). Žiadna iná spoločnosť v priestoroch na Jesennej 3 nevykonávala plnenie big bagov.

16. Správca dane a žalovaný na základe už uvedených zistení uzavreli, že žalobkyňa nepreukázala prijatie služieb deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou XADRAK, s.r.o. Vyjadrenia konateľov spoločností zapojených v obchodnom reťazci považovali za účelové, príliš všeobecné a nepodložené žiadnymi dôkazmi. Spoločnosti XADRAK, s. r. o., MARFI, s.r.o. a SER - MAR, s. r. o. nemali materiálne, personálne a ani technické podmienky pre realizáciu deklarovaných služieb. Naopak z vykonaného dokazovania podľa názoru žalovaného vyplynulo, že správca dane preukázal vykonanie služieb spoločnosťou ASSESS, s.r.o. Túto skutočnosť oprel o prílohy odberateľských faktúr obsahujúce zoznam zamestnancov vykonávajúcich triedenie odpadu a vyjadrenie Sociálnej poisťovne, že ide o osoby, ktoré boli prihlásené na povinné odvody ako zamestnanci spoločnosti ASSESS, s. r. o. Združenie ASSESSOR, o.z. a spoločnosť ASSESS, s. r. o. sú pritom personálne prepojené v osobe konateľa, pána Jozefa Urda.

17. K argumentácii rekapituláciou miezd zamestnancov spoločnosti ASSESS, s. r. o. žalovaný poukázal na vyjadrenie správcu dane, že v predmetnej veci spochybnil deklarovaného dodávateľa služieb, nie samotné uskutočnenie služieb. Samotná rekapitulácia miezd nemá pre daňové konanie relevanciu, keďže spoločnosť ASSESS, s. r. o. nie je v žiadnom zmluvnom vzťahu so spoločnosťou XADRAK, s. r. o. Orgány finančnej správy dali tiež do pozornosti tvrdenia konateľa žalobkyne, že plnenie bolo objednané u spoločnosti XADRAK, s. r. o., neuviedol však žiadne členenie, že časť bola poskytnutá jednou a druhá časť inou spoločnosťou. Rovnako konateľ žalobkyne uviedol, že práce vykonali zamestnanci uvedení v prílohe odberateľských faktúr, ktorí boli podľa zistení správcu dane zamestnancami spoločnosti ASSESS, s. r. o. Naopak deklarovaní dodávateľia a subdodávateľia nemali evidovaných žiadnych zamestnancov, nemali podmienky pre poskytnutie plnenia a ich konatelia nevedeli uviesť zamestnancov, ktorí mali práce vykonávať.

II. Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

18. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) a žiadala, aby správny súd zrušil tak rozhodnutie žalovaného,

ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Predmetná žaloba smerovala proti každému prvostupňovému rozhodnutiu a každému rozhodnutiu žalovaného za jednotlivé kalendárne mesiace - zdaňovacie obdobia roku 2015.

19. Žalobkyňa namietala, že rozhodnutie žalovaného je postavené na spochybnení jej subdodávateľov a názore, že práce pre odberateľa - Technické služby mesta Prešov, a. s. boli vykonané zamestnancami spoločnosti ASSESS, s. r. o. a nie spoločnosťou XADRAK, s.r.o. Tento záver je však podľa názoru žalobkyne nesprávny.

20. Poukazovala pritom najmä na skutočnosť, že tak konateľ spoločnosti XADRAK, s. r. o. ako aj spoločnosti MARFI, s. r. o. potvrdili dodanie služieb pre žalobkyňu ako aj vystavenie faktúr. Vedúca prevádzky odberateľa - Technických služieb mesta Prešov, a. s. tiež potvrdila, že triedenie odpadu vykonávali pracovníci žalobkyne. Z týchto zistení podľa názoru žalobkyne vyplýva, že reálnym dodávateľom služieb pre žalobkyňu bola spoločnosť XADRAK, s. r. o.

21. Pokiaľ žalovaný a správca dane zakladali svoje závery na tom, že práce/služby reálne vykonali zamestnanci spoločnosti ASSESS, s.r.o., ide o svojvoľný záver, keď príslušné orgány nezobrali do úvahy dôkaz predložený žalobkyňou - rekapituláciu miezd zamestnancov spoločnosti ASSESS, s. r. o. za rok 2015. Z tohto dôkazu vyplýva, že spoločnosť ASSESS, s. r. o. a jej zamestnanci nemohli byť reálnym dodávateľom služieb. S týmto dôkazom sa príslušné orgány náležite nevyporiadali.

22. Podľa názoru žalobkyne sú pochybnosti správcu dane a žalovaného postavené len na skutočnostiach týkajúcich sa jej subdodávateľov, teda subjektov, s ktorými neprišla do priameho kontaktu. Toto jej preto nemôže byť na ujmu. Osobitne vtedy, ak žalobkyňa preukázala existenciu materiálneho plnenia.

23. Žalobkyňa tiež zastávala názor, že rozhodnutie žalovaného nie je dostatočne odôvodnené, keďže žalovaný v podstatnom len odkazuje a opakuje závery správcu dane. Rovnako žalobkyňa poukázala na to, že správca dane vykonal miestne zisťovanie u spoločnosti Technické služby mesta Prešov, a. s., v rámci ktorého preveroval plnenia do takej miery, že namiesto miestneho zisťovania malo byť vykonané ústne pojednávanie. Na miestnom zisťovaní totiž kládol zamestnancom odberateľa otázky v rozsahu ich výsluchu, na ktorý mala byť žalobkyňa predvolaná.

24. Správny súd rozhodnutím č. k. 1S/81/2019-38 zo dňa 27. februára 2020 zamietol návrh žalobkyne na priznanie odkladného účinku správnej žalobe a následne rozsudkom č. k. 1S/81/2019 - 73 zo dňa 2. júna 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zamietol správnu žalobu žalobkyne. V odôvodnení svojho rozhodnutia správny súd podľa § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) poukázal na rozsudok správneho súdu v konaní sp. zn. 5S/78/2019. Podľa názoru správneho súdu ide o totožné/obdobné veci totožných účastníkov s totožným predmetom konania (rovnaký zmluvný základ a odberateľ), pričom rozdiel spočíva len v zdaňovacom období. Preto správny súd na rozsudok v obdobnej veci v plnom rozsahu odkázal.

25. V rozsudku č. k. 5S/78/2019 - 80 zo dňa 31. marca 2022 (ďalej len „odkazovaný rozsudok“) išlo o konanie žalobkyne proti žalovanému vo veci daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie január 2016, kde sa posudzovali rozhodnutia žalovaného, ktorými neboli žalobkyňi uznané odpočítania z dodávateľských faktúr od spoločnosti XADRAK, s. r. o. v súvislosti s dodávkou služby - triedenia odpadu a plnenia big bagov pre Technické služby mesta Prešov, a. s. Zistený obchodný reťazec bol v zložení JK&OŠ s. r. o./W.I.S. CONTROL s. r. o. - MARFI, s. r. o. - XADRAK, s. r. o. - žalobkyňa - Technické služby mesta Prešov, a. s.

26. Správny súd v odkazovanom rozsudku uviedol, že správca dane preverení obchodného reťazca zistil, že žiadny z konateľov zapojených spoločností (JK&OŠ s. r.o./W.I.S. CONTROL s. r. o. - MARFI, s. r. o. - XADRAK, s. r. o.) nevedel uviesť mená osôb, ktoré mali služby vykonať, nevedeli bližšie informácie o poskytovaných službách, nepredložili žiadne dôkazy preukazujúce uskutočnenie zdanieľných obchodov, v rozhodujúcom období ani nemali dostatok zamestnancov, resp. žiadnych. Zástupcovia spoločností JK&OŠ s. r. o./W.I.S. CONTROL s. r. o. nevedeli uviesť subdodávateľov svojich spoločností a ani iné spoločnosti nedeclarovali dodanie pre týchto subdodávateľov. Správca dane, naopak, prostredníctvom prílohy odberateľských faktúr (zoznamu zamestnancov) a vyjadrenia Sociálnej poisťovne, zistil, že práce/služby vykonali zamestnanci spoločnosti ASSESS, s. r. o., ktorá je personálne (cez konateľa) prepojená so žalobkyňou. Medzi spoločnosťou ASSESS, s. r. o. a obchodným reťazcom deklarovaným žalobkyňou pritom nie je žiadny zmluvný vzťah. Tento obchodný reťazec preto nemohol viesť k dodaniu prác/služieb žalobkyňi. Žalobkyňa teda nepreukázala, že jej deklarované plnenie dodal dodávateľ uvedený na faktúre a v tomto smere

neuniesla žalobkyňa svoje dôkazné bremeno. Predloženie samotných faktúr bez opory v reálnom plnení podľa názoru správneho súdu nepostačuje pre priznanie práva na odpočítanie dane.

27. Správny súd dal tiež opätovne do pozornosti, že v predmetnej veci nebola spochybnená realizácia služby, ale to, že služba bola dodaná v reťazci deklarovaných dodávateľov.

28. Podľa názoru správneho súdu nebola dôvodná ani námietka spochybnenia vykonania miestneho zisťovania v spoločnosti Technické služby mesta Prešov, a. s. namiesto ústneho pojednávania. Správny súd zastával názor, že aj zápisnica z miestneho zisťovania je postačujúcim a zákonným dôkazom pre potreby daňovej kontroly. Tento dôkaz bol vykonaný nahliadnutím do spisov zo súvisiacich daňových kontrol a nešlo pritom o jediný dôkaz, ale jeden z viacerých dôkazov.

29. Odôvodnenie rozhodnutia žalovaného považoval správny súd za postačujúce.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

30. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodu, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP (čl. I, druhý odsek kasačnej sťažnosti) a z dôvodu, že je nedostatočne odôvodnený (čl. II, posledný odsek kasačnej sťažnosti). Žiadala zmeniť napadnutý rozsudok tak, že bude zrušené rozhodnutie žalovaného a vec vrátená žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne požadovala zrušenie napadnutého rozsudku a vrátenie veci na ďalšie konanie správneho súdu. Žalovaný - stotožniac sa s rozsudkom krajského súdu - navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

31. Rozhodnutia orgánov verejnej správy vydané v rámci daňovej kontroly žalobkyne za obdobie január až december 2015 pritom už boli predmetom viacerých súdnych prieskumov tak pred správnymi súdmi, ako aj pred Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky. Osobitne v tejto súvislosti poukazuje senát kasačného súdu rozhodujúci v tejto veci na zamietajúci rozsudok správneho súdu č. k. 1S/80/2019-73 zo dňa 2. júna 2022, proti ktorému podala žalobkyňa kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 3Sfk/137/2022 zo dňa 21. novembra 2023, ktoré rozhodnutia sa týkali zdaňovacieho obdobia september 2015 (pozn.: predmetom tohto kasačného konania je zdaňovacie obdobie október 2015).

32. Správny súd vo veci č. k. 1S/80/2019-73 zo dňa 2. júna 2022 rozhodol rovnako, ako vo veci č. k. 1S/81/2019-73 zo dňa 2. júna 2022 (táto vec), t. j. aplikujúc ustanovenie § 140 SSP - odkazujúc na rozsudok správneho súdu č. k. 5S/78/2019-80 zo dňa 31. marca 2022. Na strane druhej, žalobkyňa podala proti rozsudku krajského súdu č. k. 1S/80/2019-73 zo dňa 2. júna 2022 kasačnú sťažnosť v merite identického znenia, ako je kasačná sťažnosť, ktorú podala v tejto veci, t. j. proti rozsudku správneho súdu - č. k. 1S/81/2019-73 zo dňa 2. júna 2022.

33. Z vyššie uvedených dôvodov, kasačný senát rozhodujúci v tejto veci uplatňujúc postup podľa § 464 ods. 1 SSP, odkazuje v ďalšom na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky - sp. zn. 3Sfk/137/2022 zo dňa 21. novembra 2023, a to tak v časti sumarizácie kasačných bodov podanej kasačnej sťažnosti, ako aj v časti ich právneho posúdenia:

[sumarizácia kasačnej sťažnosti]

„31. Podľa názoru sťažovateľky neboli v predmetnej veci splnené podmienky pre aplikáciu § 140 SSP, keďže nešlo o totožné veci. V napadnutom rozsudku bol preskúmaný obchodný reťazec v zložení SER - MAR s.r.o. - MARFI, s.r.o. - XADRÁK, s.r.o. - žalobkyňa - Technické služby mesta Prešov, a.s. a v odkazovanom rozsudku zase v zložení JK&OŠ s.r.o./W.I.S. CONTROL s.r.o. - MARFI, s.r.o. - XADRÁK, s.r.o. - žalobkyňa - Technické služby mesta Prešov, a.s.. Inými slovami, preskúmané obchodné reťazce sa líšia v tom, kto je druhý subdodávateľ v danom reťazci.

32. Sťažovateľka tiež tvrdí, že konala v dobrej viere a v daňovom konaní nebola spochybnená reálna existencia materiálneho plnenia. Pochybnosti správcu dane sa sústredia len na subdodávateľov sťažovateľky, vo vzťahu k čomu však sťažovateľka nemôže niesť dôkazné bremeno a ani zodpovednosť.

33. Podľa názoru sťažovateľky je nesprávny právny záver správneho súdu, že plnenie big bagov nevykonala spoločnosť XADRÁK, s.r.o. v rámci subdodávateľského reťazca, ale spoločnosť ASSESS, s.r.o. Opakovane poukazuje na skutočnosť, že konatelia zúčastnených subjektov (spoločnosti XADRÁK, s.r.o. a MARFI, s.r.o.) potvrdili dodanie prác a služieb v subdodávateľskom reťazci. Vedúca prevádzky odberateľa - spoločnosti Technické služby mesta Prešov, a.s. tiež potvrdila, že práce boli vykonané zamestnancami žalobkyne. Správny súd neprihliadal ani na podľa sťažovateľky zásadný dôkaz - rekapituláciu miezd zamestnancov spoločnosti ASSESS, s.r.o. za obdobie roku 2015, ktorá preukazuje, že spoločnosť ASSESS, s.r.o. reálne nezabezpečovala vykonanie predmetných

služieb. Sťažovateľka preto zdôrazňuje, že v daňovom konaní podľa jej názoru bolo preukázané reálne dodanie služieb spoločnosťou XADRAK, s.r.o.

34. Ostatne sťažovateľka namieta, že správny súd sa nedostatočne vysporiadal s jej námietkou, že miestne zisťovanie v spoločnosti Technické služby mesta Prešov, a.s. bolo vo svojej podstate výsluchom svedkov, ktorý sa však musí uskutočniť na ústnom pojednávaní, na ktorom mala sťažovateľka právo byť prítomná. Správca dane a žalovaný však účelovo kamuflovali výsluch svedkov miestnym zisťovaním bez účasti sťažovateľky.

35. Žalovaný sa vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v plnom rozsahu stotožnil s právnymi závermi správneho súdu a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.“

[právne posúdenie veci]

„IV. Posúdenie kasačného súdu

37. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky 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 spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

38. Úlohou kasačného súdu v predmetnej veci bolo posúdiť, či (i) boli v konaní pred správnym súdom splnené podmienky pre aplikáciu § 140 SSP, (ii) či bol správny záver správneho súdu o tom, že správca dane relevantne spochybnil dodanie služieb deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou XADRAK, s.r.o. a (iii) či bola v predmetnej veci relevantná námietka sťažovateľky týkajúca obchádzania inštitútu ústneho pojednávania miestnym zisťovaním v priestoroch odberateľa - Technických služieb mesta Prešov, a. s.

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 správnym 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 Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 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. 4 Sžfk 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 obchodných prípadoch ide o rozsudky vo veciach preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného vo veci neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane sťažovateľkou z faktúr od spoločnosti XADRAK, 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 sťažovateľky 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 sťažovateľky 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 sťažovateľku. Tiež výpovede konateľov a zástupcov predmetných spoločností boli len všeobecné, nekonkrétne a bez potenciálu preukázať reálnosť deklarovateľných obchodných reťazcov. Kasačný súd poukazuje aj na skutočnosť, že ani samotná sťažovateľka, 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 sťažovateľka len vo všeobecnosti namieta, že rozhodnutia žalovaného nemôžu byť postavené na pochybnostiach týkajúcich sa subdodávateľov a tieto pochybnosti ani nemožno zohľadňovať. Inými slovami, sama 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 sťažovateľky v správnej žalobe, kasačný súd zastáva názor, že odlišnosť napadnutého a odkazovaného rozsudku v zistených obchodných reťazcoch 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 sťažovateľkou 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 sťažovateľku, resp. pre jej konečného odberateľa - Technické služby mesta Prešov, a.s. Správca dane a žalovaný v podstatnom tvrdia, že skutočným dodávateľom prác pre sťažovateľku bola personálne spriaznená spoločnosť ASSESS, s.r.o., nie deklarovateľ XADRÁK, s.r.o. Sťažovateľka 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 sťažovateľky kasačný súd konštatuje, že pochybnosť správcu dane a žalovaného je postavená na tom, že zamestnanci uvedení na zozname, ktorý bol prílohou faktúry od sťažovateľky pre spoločnosť Technické služby mesta Prešov, a. s., boli podľa evidencie Sociálnej poisťovne vedení ako zamestnanci spoločnosti ASSESS, s.r.o. (body 13 až 15 tohto rozsudku). Skutočnosť, že práce mali vykonávať práve osoby uvedené na prílohe odberateľskej faktúry potvrdil vo svojom vyjadrení aj konateľ sťažovateľky (bod 5 tohto rozsudku). 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 (bod 13 tohto rozsudku).

47. Kasačný súd sa nestotožňuje s názorom sťažovateľky, že takto formulovanú pochybnosť vyvrátila. Pokiaľ sťažovateľka poukazuje na vyjadrenia konateľov spoločností XADRÁK, s.r.o. a MARFI, s.r.o. kasačný súd v zhode so správcou dane a žalovaným uvádza, že tieto sú príliš všeobecné a nie sú podporené účtovníctvom predmetných spoločností. I keď konatelia predmetných spoločností

potvrzovali 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 sťažovateľky. Zo zistení a údajov od Sociálnej poisťovne totiž vyplýva, že osoby vykonávajúce práce podľa prílohy odberateľskej faktúry neboli zamestnanci sťažovateľky, 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 spochybnenie 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 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 zdanieľného 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 hmotnoprávnych 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 sťažovateľky tieto dôkazy vyvrátiť buď priamo predložením relevantných dôkazov alebo návrhom vykonania ďalších dôkazov.

52. Podľa názoru kasačného súdu pochybnosti správcu dane nevyvracia ani sťažovateľkou 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 pracovnoprávnych 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 sťažovateľky 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 sťažovateľkou teda nie je dôkazom, ktorým by sťažovateľka uniesla svoje dôkazné bremeno a vyvrátila relevantné pochybnosti/nezrovnalosti zistené správcom dane.

53. Kasačný súd si uvedomuje, že samotná skutočnosť, že určité osoby sú evidované ako zamestnanci spoločnosti ASSESS, s. r. o. bez ďalšieho neznamená, 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), prípadne výpoveď osoby vykonávajúcej nad nimi dohľad. Takýto dôkaz však sťažovateľka na obhajobu ňou uplatneného nároku nenavrhol vykonať. Nie je pritom úlohou administratívnych orgánov, správneho súdu a ani kasačného súdu nahrádzať procesnú pasivitu sťažovateľky, na ktorej ležalo dôkazné bremeno - teda procesnú zodpovednosť za vysvetlenie relevantných nezrovnalostí zistených správcom dane a žalovaným.

54. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že pochybnosti správcu dane a žalovaného nie sú postavené len na skutočnostiach týkajúcich sa subdodávateľov sťažovateľky. Pochybnosti správcu dane a žalovaného sú postavené na zisteniach týkajúcich sa priamo vyjadrení a dôkazov predkladaných sťažovateľkou - odberateľské faktúry pre Technické služby mesta Prešov, a. s. a ich príloha (zoznam zamestnancov), vyjadreniach konateľa sťažovateľky a zisteniach, že osoby, ktoré mali vykonávať práce sú zamestnancami spoločnosti ASSESS, s.r.o., s ktorou sťažovateľka nemala zmluvný vzťah. V záujme objektívneho zistenia skutkového stavu správca dane rozšíril svoje zisťovanie aj na dodávateľov a subdodávateľov sťažovateľky, v snahe obnoviť hodnovernosť jej tvrdení. Avšak žiadne zo zistení týkajúce sa jej dodávateľa (spoločnosti XADRAK, s. r. o.) a jej subdodávateľov (spoločnosti MARFI, s.r.o. a SER - MAR, s. r. o.) nemalo potenciál vyvrátiť správcu dane zafinované pochybnosti, skôr tieto pochybnosti posilnil (body 46 až 48 tohto rozsudku).

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

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

56. Ostatnou námietkou sťažovateľky 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 sťažovateľku.

57. Sťažovateľka 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. 8 Sžh 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 sťažovateľky 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 sťažovateľky a mohla by jej, v prípade zrušenia napadnutého rozhodnutia, priniesť priaznivejšie rozhodnutie vo veci. Kasačný súd preto aj v tejto časti považoval kasačnú sťažnosť sťažovateľky za nedôvodnú.“

34. Pre úplnosť kasačný súd dopĺňa, že ak v čl. II, posledný odsek kasačnej sťažnosti sťažovateľka poukazovala na nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu, resp. na to, že krajský súd „nepodložil rozsudok kvalifikovanou právnou argumentáciou“ (potenciálny kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP), táto námietka sťažovateľky nie je v merite dôvodná práve vzhľadom na skutočnosť, že správny súd vo veci uplatnil postup podľa § 140 SSP (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie - bod 33 rozsudku, resp. body 39 až 44 citovaného rozsudku sp. zn. 3Sfk/137/2022). V takýchto prípadoch sa argumentácia obsiahnutá v odkazovanom rozsudku stáva integrálnou súčasťou rozsudku súdu, v ktorom sa postup podľa § 140 SSP uplatnil. Za týchto okolností nie je možné posudzovať odôvodnenie napadnutého (neskoršieho) rozsudku ako autonómne, resp. „nezávislé“ v tom zmysle, že dôvodmi pre výrok predmetného rozsudku sú len skutočnosti uvedené priamo v odôvodnení predmetného rozhodnutia. Naopak, dôvody uvedené v odkazovanom rozhodnutí sa pri uplatnení postupu podľa § 140 SSP stávajú bez ďalšieho aj dôvodmi neskoršieho rozhodnutia, ktoré senát (uplatňujúci postup podľa § 140 SSP) môže napr. čiastočne modifikovať, dopĺňať a pod. Nie je však povinný ich reprodukovat' alebo ich parafrázovať v neskoršej veci i keď mu SSP takúto možnosť poskytuje (§ 140 SSP - „Vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.“). Slovo „prípadne“ použité v ustanovení § 140 SSP nie je možné interpretovať tak, že zakladá povinnosť súdu vždy a za každých okolností stručne zopakovať dôvody rozhodnutia vo veci. Je to zákonom poskytnutá možnosť, nie však povinnosť súdu. Z tohto dôvodu potom kasačný senát rozhodujúci vo veci - a po oboznámení sa s odôvodnením odkazovaného rozsudku v súdnej veci (k tomu pozri bod 24 a nasl. tohto rozsudku) - dospel k záveru, že i táto kasačná námietka sťažovateľky je nedôvodná.

35. Sumarizujúc všetky vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci a zároveň za riadne odôvodnený (prihliadajúc na postup podľa § 140 SSP uplatnený krajským súdom). Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

36. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

37. 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.

