

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/40/2021  
Identifikačné číslo spisu: 6020200018  
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:6020200018.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Malíšovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): GEOSTAV DETVA s.r.o., so sídlom Malinovského 78/54, 962 02Vígľaš, IČO: 36 647 250, právne zastúpený: Advokátska kancelária Krnáč s.r.o., Námestie slobody 2, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47 232 293, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100101400/2017 zo 16. januára 2017, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/5/2020-35 zo dňa 20. mája 2020, takto

### r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Konanie pred správnym súdom

1. V pôvodnom správnom súdnom konaní vedenom na Krajskom súde v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) pod sp. zn. 24S/29/2017, krajský súd rozsudkom č.k. 24S/29/2017-175 z 9. novembra 2017 postupom podľa § 191 ods.1 písm. d/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) rozhodnutie žalovaného č.100101400/2017 zo 16. januára 2017 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“) a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Zvolen č. 104103085/2016 zo 14. októbra 2016 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“) zrušil a vec vrátil prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie, a to z dôvodu nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov. Predmetom preskúmacieho konania sú rozhodnutia žalovaného, ktorými boli potvrdené rozhodnutia správcu dane, ktorými bol žalobcovi ako platiteľovi DPH určený rozdiel dane za zdaňovacie obdobia august, september, október, november a december 2011. Proti označenému rozsudku podal žalovaný kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 5Sžfk/10/2018 zo dňa

28.11.2019 tak, že rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 24S/29/2017-175 z 09.11.2017 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Na základe tam uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že preskúmané rozhodnutia orgánov verejnej správy nevykazujú také vady a nedostatky aké konštatoval v odôvodnení svojho rozhodnutia správny súd a že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

2. Napadnutým rozsudkom č. k. 24S/5/2020-35 zo dňa 20. mája 2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) krajský súd po opätovnom preskúmaní veci v súlade s § 469 SSP (viazaný právnym názorom kasačného súdu) žalobu podľa § 190 SSP zamietol. Krajský súd vec opätovne prejednal v súlade s § 107 ods. 2 SSP bez nariadenia pojednávania, pretože ústne pojednávanie sa pred vydaním rozsudku sp. zn. 24S/153/2016 z 09.11.2017 uskutočnilo a jeho opakované nariadenie si nevyžiadal ani iný dôvod podľa § 107 ods. 1 SSP. Oznámenie o verejnom vyhlásení rozsudku bolo zverejnené na úradnej tabuli a webovej stránke krajského súdu dňa 05.05.2020. Rozsudok bol verejne vyhlásený vyvesením jeho skráteného znenia na úradnej tabuli krajského súdu dňa 14.05.2020 (§ 137 ods. 3 SSP).

3. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného a z prvostupňového rozhodnutia správcu dane správny súd zistil, že orgány verejnej správy svoje rozhodnutia založili na zistení, že žalobca nesplnil podmienky uplatnenia nákladov v sume 390.429,74 eura v daňových výdavkoch, nakoľko nebolo preukázané dodanie tovaru - motorovej nafty žalobcovi dodávateľom uvedeným na faktúrach (LIBENZ, s.r.o.), z ktorých faktúr si žalobca uplatnil náklady (výdavky).

4. Námietku žalobcu, že správca dane použil neprimerane zaťažujúci a extenzívny výklad znášania dôkazného bremena na jeho úkor a jeho rozloženie nesprávne právne posúdil, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. S poukazom na ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) krajský súd uviedol, že splnenie podmienok na úpravu základu dane z príjmov jeho znížením o daňové výdavky nespočíva len v ich formálnej deklarácii, ale že predpísané doklady musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Správny súd zdôraznil, že daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané v súlade s ustanovením § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“). V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/10/2018 zo dňa 28.11.2019 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. I.ÚS 241/07-44.

5. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalobca pri daňovej kontrole predložil faktúry a k prevažnej časti z nich aj dodacie listy, svoje tvrdenia preukazoval výpoveďami konateľov žalobcu a U. W. (bývalého konateľa spoločnosti LIBENZ, s.r.o.), ktorí obchodné prípady dojednávajú. Preukazoval ich aj svedeckými výpoveďami osôb (zamestnancov žalobcu), ktoré mali byť účastné pri dovoze (odovzdaní) tovaru. Žalobca mal za to, že svoje dôkazné bremeno vyčerpal. Podľa názoru krajského súdu, aby mohli byť tvrdené skutočnosti uvedené v predložených faktúrach akceptované zo strany správcu dane, museli by spĺňať podmienky preukaznosti by hmotnoprávneho nároku na úpravu - zníženie základu dane a jeho verifikovateľnosti, tak ako to uzavrel žalovaný v napadnutom rozhodnutí.

6. Krajský súd mal za to, že žalobca v žalobe neuviedol žiadny dôvod, ktorý by preukazoval, že skutkové a právne posúdenie veci žalovaným bolo urobené v rozpore s obsahom hodnotených listín, výpovedí osôb, resp. s obsahom na vec sa vzťahujúceho administratívneho spisu, alebo v rozpore s logickým myslením. Tvrdenia žalobcu, ktoré neboli podložené relevantnými dôkazmi alebo podkladmi, tak predstavujú len vyjadrenie jeho nesúhlasu so závermi žalovaného, čo nestačí na to, aby mohol správny súd dospieť k záveru, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné. Bývalý konateľ spoločnosti LIBENZ, s.r.o. U. W. tvrdil, že spoločnosť vyvíjala ekonomickú činnosť - obchodovanie s minerálnymi olejmi, pričom si nepamätal jej dodávateľov ani odberateľov a všetky účtovné doklady odovzdal novému konateľovi p. Ú., ktorý mu udelil plnú moc na zastupovanie spoločnosti. V roku 2011 dodával žalobcovi motorovú naftu v mene spoločnosti LIBENZ, s.r.o., pričom nevedel, či všetky predložené faktúry vystavil on. Naftu dodával na základe telefonickej objednávky konateľa žalobcu p. S. v cisternách spoločnosti EUROTRANS KOŠICE, s.r.o., ktorá bola prečerpaná do nadzemnej

nádrže vo Vigľaši. Dodacie listy vystavoval on osobne. Dodávateľ, ktorého si nepamätal, dodával motorovú naftu spoločnosti LIBENZ, s.r.o. na adrese Jovická cesta 1799, Rožňava, kde boli parkované aj vozidlá spoločnosti EUROTRANS KOŠICE, s.r.o. Nafta bola skladovaná v nadzemnej nádrži v objeme 600 000 litrov. Spôsob úhrady za dodanie motorovej nafty žalobcovi bol dohodnutý cez účet spoločnosti LIG-OIL, s.r.o., nakoľko spoločnosť LIBENZ, s.r.o. mala blokováný účet. Následne spoločnosť LIG-OIL, s.r.o. v hotovosti odovzdala finančné prostriedky spoločnosti LIBENZ, s.r.o., pričom neuviedol, ako toto odovzdanie prebehlo. Daňové priznania boli podľa neho podané a daň riadne priznaná. Svedok I. U. nevedel nič o činnosti spoločnosti LIBENZ, s.r.o., nemal daňové a účtovné doklady spoločnosti, nevystavoval faktúry, nijako neparticipoval na obchodoch so žalobcom, nevedel nič o zmluvách, objednávkach, o tom, od koho bola motorová nafta nadobudnutá, o spôsobe jej skladovania, dopravy a mieste dodania, o úhradách za prepravu. Nevedel sa vyjadriť ani k úhradám za dodanie nafty, o čom nemal žiadne doklady a nevedel, či spoločnosť udelila splnomocnenie na zastupovanie tretej osobe. Preverovaním v spoločnosti EUROTRANS KOŠICE, s.r.o. sa nepreukázala preprava motorovej nafty pre spoločnosť LIBENZ, s.r.o. žalobcovi, nakoľko ani v tomto prípade okrem tvrdenia U. W. neboli predložené žiadne účtovné podklady. Podstatným skutkovým zistením, potvrdzujúcim závery žalovaného a správcu dane bol podľa krajského súdu fakt, že spoločnosť LIBENZ, s.r.o. nepodala daňové priznanie na daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011 a nepriznala tak daň za obdobie, v ktorom mala dodávať tovar žalobcovi.

7. Krajský súd nevyhovel návrhu žalobcu na vykonanie dokazovania oboznámením sa s daňovými pohľadávkami správcu dane voči spoločnostiam LIBENZ, s.r.o., LIG-OIL s.r.o., so spisom vedeným na Okresnom súde Košice I. pod sp. zn. 31K/81/2014, ako aj s Úradným záznamom č. 103219711/2016, nevykonal dokazovanie fotografickými snímkami vyhotovenými žalobcom z internetovej stránky Google mapy a nevyhovel ani návrhu, aby zabezpečil od orgánov činných v trestnom konaní uznesenie o vznesení obvinenia U. W.. Krajský súd považoval za nadbytočné opakované vypočutie U. W. ako svedka na tie isté otázky, ktoré už boli predmetom jeho výsluchu vykonaného správcou dane (opakovane) v daňovom konaní, k čomu uviedol, že nie je úlohou správneho súdu, aby doplňoval dokazovanie a nahrádzal činnosť orgánu verejnej správy.

8. Krajský súd konštatoval, že žalobca ako daňový subjekt bol priamo účastný na dvojstranných obchodných vzťahoch so svojim dodávateľom, ktorých dostatočné preukázanie bol spôsobilý zaistiť, nakoľko ako podnikateľský subjekt, ktorý bol daňovníkom podľa zákona č. 595/2003 Z.z., povinným platiť daň z príjmov právnických osôb, vedel, resp. mal vedieť, v akom rozsahu je potrebné vznik daňového výdavku na účely zníženia základu dane preukázať. Je súčasťou bežnej podnikateľskej obozretnosti, aby si daňový subjekt, ktorý si v budúcnosti mieni uvedeným spôsobom znížiť základ dane z príjmov právnických osôb na základe určitých nákladov zabezpečil dostatok podkladov (nielen faktúry, ktoré majú obmedzené náležitosti) slúžiacich na osvedčenie, že plnenie bolo založené na reálnom základe a prebehlo presne tak, ako to vyplýva z existujúcich účtovných a iných dokladov, na ktorých podklade si nárok uplatní. Krajský súd mal za to, že žalovaný nepreniesol zodpovednosť spoločnosti LIBENZ, s.r.o. na žalobcu, naopak sám žalobca predložil na preukázanie splnenia podmienok pre vznik daňového výdavku doklady od spoločnosti LIBENZ, s.r.o., pričom údaje v nich uvedené sa preverovaním nepodarilo preukázať.

9. K žalobným bodom ohľadom hodnotenia výsledkov preverovania, krajský súd konštatoval, že sú len vyjadrením nesúhlasu s hodnotením správcu dane a žalovaného a sami o sebe nemôžu spôsobovať nezákonnosť napadnutých rozhodnutí. Krajský súd podotkol, že súdny prieskum zákonnosti správneho rozhodnutia je ovládaný dispozičnou zásadou. Nakoľko žalobca v žalobných bodoch dostatočne nekonkretizoval, v čom sa žalovaný mylil, v rámci preskúmania napadnutého rozhodnutia v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe tak, ako bola žalobcom sformulovaná, nemohol krajský súd týmto žalobným bodom vyhovieť.

10. K námietke týkajúcej sa nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov krajský súd poukázal na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžf/1/2009 a dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie žalovaného obsahuje zákonom stanovené náležitosti. Nestotožnenie sa žalobcu s právnou argumentáciou žalovaného, resp. s jeho právnym posúdením

založeným na odlišných názoroch, si nemožno zamieňať s nezrozumiteľnosťou alebo nedostatkom dôvodov.

11. Žalobca poukázal vo svojej žalobe na judikatúru Súdneho dvora EU, napríklad na rozsudky C-277/14 PPUH Stehcemp, C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House Systems C-285/11, Bonik, C-80/11, Mahagében a Dávid, C-78/12, C-643/11 a iné a z nej vyplývajúcu judikatúru Najvyššieho súdu SR. K uvedeným rozhodnutiam krajský súd uviedol, že v danom prípade daňové orgány svoje rozhodnutia (v súlade so záverom najvyššieho súdu) nezaložili na konštatovaní, že došlo k daňovému podvodu, resp. zneužitiu práva, ale na konštatovaní, že žalobca nepreukázal, že fakturovaný tovar bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre a žalobca, ako daňovník tým nepreukázal splnenie hmotno-právnych podmienok pre uznanie daňového výdavku.

12. Krajský súd považoval za nedôvodné námietky žalobcu, týkajúce sa väd konania, resp. procesného pochybenia správcu dane (i žalovaného). K námietke, že správca dane v priebehu daňovej kontroly nevytvoril podmienky pre realizáciu práva žalobcu upraveného v § 45 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku (právo klásť svedkom otázku pri ústnom pojednávaní dňa 18. novembra 2013), krajský súd uviedol, že predmetná zápisnica bola spísaná Daňovým úradom Prešov ako príslušným správcom dane pri výkone daňovej kontroly v spoločnosti LIBENZ, s.r.o., kde bol I. U. vypočutý, resp. sa vyjadroval ako konateľ kontrolovaného daňového subjektu. Ďalej konštatoval, že správca dane v priebehu vyrubovacieho konania oboznámil žalobcu s výsledkami zistení vyplývajúcimi z predmetnej zápisnice o výsluchu a dňa 07. apríla 2014 opätovne vypočul I. U. ako svedka za účasti žalobcu, resp. jeho právneho zástupcu, kde mu bolo umožnené klásť svedkovi otázky, čo aj využil.

13. Za nedôvodnú považoval krajský súd tiež námietku žalobcu smerujúcu k dĺžke trvania vyrubovacieho konania a ním tvrdeného vydania rozhodnutí v rozpore s § 65 ods. 1 Daňového poriadku. Za dôvodnú považoval krajský súd námietku, že žalobca si z dôvodu bankového tajomstva nemohol preveriť a zistiť, komu patrilo číslo účtu uvedené na faktúrach vystavených spoločnosťou LIBENZ, s.r.o. Táto skutočnosť však podľa názoru krajského súdu nemá za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia ako celku, nakoľko z jeho celkového kontextu je zrejmé, na čom žalovaný založil svoje závery, ktoré odôvodnil, pričom tento fakt netvoril pre jeho rozhodnutie rozhodujúcu skutočnosť.

14. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že podľa § 167 ods. 1 SSP (a contrario) žalobcovi nárok na náhradu trov konania nepriznal a žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania podľa § 168 SSP nepriznal.

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

15. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa ust. § 440 ods. 1 písm. e/, f/, g/ a h/ SSP, ktorou navrhol napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne napadnutý rozsudok zmeniť tak, že kasačný súd zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie.

16. V súvislosti s dôvodom kasačnej sťažnosti podľa ust. § 440 ods. 1 písm. e/ SSP sťažovateľ argumentoval tým, že vo veci rozhodoval nesprávne obsadený krajský súd, keďže počas konania došlo k zmene zloženia senátu krajského súdu, ako aj k zmene predsedu senátu, keď sudcu N.. N. F. nahradil sudca N.. C. I., pričom na základe uvedenej personálnej zmeny v zložení senátu vo veci nerozhodoval senát v takom istom zložení ako v čase pridelenia veci. S poukazom na uvedené mal za to, že bol odňatý svojmu zákonnému sudcovi. Sťažovateľ uviedol, že o zmene v zložení senátu Krajského súdu v Banskej Bystrici nebol žiadnym spôsobom informovaný, dozvedel sa o nej len z napadnutého rozsudku. Sťažovateľovi taktiež nebolo zrejmé, prečo došlo k zmene spisovej značky, pod ktorou bolo pôvodne vedené konanie na krajskom súde, pretože k zmene spisovej značky a prideleniu značky novej nie je žiadny dôvod a uvedený stav spôsobuje v predmetnej veci značnú neprehľadnosť.

17. Sťažovateľ ku dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle ust. § 440 ods. 1 písm. f/ SSP uviedol, že napadnutý rozsudok je podľa neho nesprávny, arbitrárny, nepresvedčivý a v rozpore so zákonnou úpravou, pretože krajský súd sa dôkladne neoboznámil s existujúcim stavom veci, vykonané dôkazy nevyhodnotil v súlade s procesnými zásadami, t.j. každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti.

18. Sťažovateľ rovnako namietal, že v bode 101 žaloby požiadal správny súd, aby ho upovedomil o mieste a čase pojednávania nariadeného v prejednávanej veci, alebo verejného vyhlásenia rozsudku elektronickou formou na emailovú adresu svojho právneho zástupcu. Podľa názoru sťažovateľa, krajský súd neinformovaním o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku postupoval v rozpore s ustanovením § 219 ods. 3 zákona č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok v platnom znení (ďalej len „CSP“ alebo „Civilný sporový poriadok“), ktoré malo byť podľa jeho názoru aplikovaný podľa § 25 SSP. Argumentoval tým, že uvedeným konaním mu krajský súd znemožnil, aby sa zúčastnil verejného vyhlásenia rozsudku a uskutočňoval súvisiace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces. Následne poukázal o.i. na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 7Cdo/192/2013, 3Cdo/179/2010, 5Cdo/277/2013, 7Cdo/54/2011 a 5Cdo/14/2018, z ktorých vyplýva, že ak súd v rozpore s ust. § 124 ods. 3 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „OSP“) o verejnom vyhlásení rozsudku neupovedomil účastníka, ktorý o to požiadal, uvedené je porušením procesných práv tohto účastníka v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

19. Sťažovateľ taktiež namietal, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (ust. § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP), pričom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/38/2017 z 19. júna 2019. Sťažovateľ ako daňový subjekt disponoval existenciou materiálneho plnenia a faktúrou s opisom druhu a ceny dodaného tovaru od určitého dodávateľa, vyčerpал tým vlastné dôkazné bremeno a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno, ako aj dôkaznú núdzu správca dane. Namietal, že v danom prípade tak správca dane, žalovaný, ako aj krajský súd v rozsudku, mu ako daňovému subjektu nedôvodne pričítali existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Sťažovateľ uviedol, že reálny obsah faktúr preukázal pred daňovými orgánmi aj inými dôkazmi. Nesúhlasil s konštatovaním krajského súdu, že ide o nedôvodné dôkazy a nemožno ich zohľadňovať a mal za to, že je absolútne neprípustné a právne neudržateľné, aby krajský súd takto determinoval jeho možnosť preukázať svoje tvrdenia v rámci konania.

20. Sťažovateľ ďalej namietal, že krajský súd porušil svoje povinnosti aj tým, že sa absolútne nevyrovnal s jeho zásadnými a rozhodujúcimi argumentami, ktoré nepochybne majú podstatný vplyv na rozhodnutie vo veci samej, nakoľko z odôvodnenia rozsudku nie je zrejmé ako sa krajský súd vysporiadal s argumentáciou sťažovateľa uvedenou vo vyjadrení k žalobe a odkladnému účinku žaloby zo dňa 26. mája 2017. Uviedol, že v predmetnom vyjadrení preukázal správne mu súdu, že žalovaný si v rozpore so zásadou daňovej neutrality, daňovej proporcionality a legitímnej dôvery uplatňuje daňové pohľadávky duplicitne nielen u žalobcu, ale aj voči spoločnosti LIBENZ, s.r.o., čo vyplýva z úradného záznamu číslo: 103219711/2016 zo dňa 26. júna 2016, ktorý je súčasťou administratívneho spisu. Sťažovateľ mal za to, že pokiaľ krajský súd neprihliadol na podstatné skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu uvádzané samotným žalovaným v uvedenom úradnom zázname, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

21. Podľa názoru sťažovateľa je nepochopiteľné tvrdenie žalovaného, prevzaté krajským súdom, že spoločnosť LIBENZ, s.r.o. nepreukázala vykonávanie ekonomickej činnosti, nepreukázala ani to, že disponovala vhodnými materiálno-technickými, finančnými a personálnymi prostriedkami na uskutočňovanie deklarovaných dodávok motorovej nafty. Uvedené tvrdenia žalovaného sú podľa názoru žalobcu v priamom rozpore so skutočnosťami nepochybne známymi žalovanému a správcovi dane z ich činnosti. Sťažovateľ poukázal i na uznesenie Okresného súdu Košice I. sp. zn. 31K/81/2014 zo dňa 15. mája 2015, z ktorého vyplýva, že na základe návrhu Slovenskej republiky - Daňový úrad

Košice, bol na majetok spoločnosti LIBENZ, s.r.o. vyhlásený konkurz. Skutočnosti vyplývajúce z odôvodnenia predmetného uznesenia, podľa názoru žalobcu priamo vyvracajú tvrdenia deklarované správcom dane a žalovaným, že dodávateľ žalobcu - spoločnosť LIBENZ, s.r.o. nepreukázala vykonávanie ekonomickej činnosti v posudzovanom období a nepreukázala ani to, že disponovala vhodnými materiálno-technickými zabezpečeniami. Sťažovateľ mal za to, že o všetkých týchto uvádzaných skutočnostiach má žalovaný z výkonu svojej činnosti priame poznatky, avšak účelovo a v rozpore s právnymi predpismi tieto neobjektívne „využíva“ len vo svoj prospech, aby sa dopracoval k úhrade finančných prostriedkov.

22. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

### III.

Konanie na kasačnom súde

23. Prejednávaná vec bola dňa 12.11.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 5S pod sp. zn.: 5Sžfk/69/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety - dňa 01.08.2021, náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Dňa 20.10.2021 bola vec vrátená bez rozhodnutia na zaujatie stanoviska k sťažnostnému bodu podľa ust. § 440 ods. 1 písm. e/ SSP krajskému súdu. Dňa 29.11.2021 bola predmetná vec opätovne predložená Najvyššiemu súdu správneho Slovenskej republiky a bola jej pridelená spisová značka 4Sfk/40/2021.

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je nedôvodná.

25. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil nasledovné. Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Zvolen žalobcovi pod č. 9614401/5/4715758/2013MelJ z 18. októbra 2013 oznámil výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za január - december 2011. Správca dane 21. marca 2014 žalobcu ako daňový subjekt oboznámil s tým, že rozšíril vykonávanú daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za obdobie január až decembre 2011 o daň z príjmov právnickej osoby za rok 2011.

26. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie č. 104103085/2016 zo 14. októbra 2016, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 74 181,65 € na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 30. marca 2012 predstavovala sumu 6 008,09 €, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní predstavovala sumu 80 189,74 € a rozdiel dane sumu 74 181,65 €.

### IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

27. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

28. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

29. Podľa § 25 SSP, ak tento zákon neustanovuje inak, použijú sa na konanie pred správnym súdom primerane ustanovenia prvej a druhej časti Civilného sporového poriadku okrem ustanovení o intervencii. Ak niektorá otázka nie je riešená ani v Civilnom sporovom poriadku, správny súd postupuje primerane podľa základných princípov konania tak, aby sa naplnil účel správneho súdnictva.

30. Podľa § 137 ods. 2-3 SSP, rozsudok správny súd vyhlasuje vždy verejne a v mene Slovenskej republiky. Prítom uvedie výrok rozsudku spolu s odôvodnením a poučením o opravnom prostriedku.

(3) Rozsudok sa vyhlasuje ústne, ak prebehlo vo veci pojednávanie a pri vyhlasovaní je prítomný aspoň jeden účastník konania, osoba zúčastnená na konaní alebo verejnosť. Ak sú pri vyhlasovaní rozsudku prítomní iba sudcovia a zapisovateľ, rozsudok správny súd vyhlási vyvesením skráteného písomného vyhotovenia bez odôvodnenia na úradnej tabuli súdu po dobu 14 dní; deň vyhlásenia sa poznamená na písomnom vyhotovení.

(4) Vo veciach, v ktorých správny súd rozhoduje rozsudkom bez nariadenia ústneho pojednávania, oznámi miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke príslušného súdu v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením.

31. Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z., 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 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

32. Podľa § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z., výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške,

33. Podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z., 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

a) výdavky (náklady) na obstaranie hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 22) a hmotného majetku a nehmotného majetku vylúčeného z odpisovania (§ 23),

b) výdavky na zvýšenie základného imania vrátane splácania pôžičiek,

c) úplatky alebo iné neoprávnené výhody poskytnuté inej osobe priamo alebo sprostredkované aj vtedy, ak v príslušnom štáte je poskytnutie takéhoto úplatku alebo inej neoprávnenej výhody obvykle tolerované,

d) výdavky na vyplácané podiely na zisku vrátane podielov na zisku (tantiém) členov štatutárnych orgánov a ďalších orgánov právnických osôb,

e) výdavky (náklady) presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi a výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi,

f) výdavky prevyšujúce príjmy v zariadeniach na uspokojovanie potrieb zamestnancov alebo iných osôb s výnimkou § 17 ods. 3 písm. e/, pričom výdavky a príjmy sa posudzujú v úhrne za všetky zariadenia,

- g) výdavky na technické zhodnotenie (§ 29 ods. 1) a výdavok, ktorý sa považuje za technické zhodnotenie (§ 29 ods. 2),
- h) výdavky na reprezentáciu okrem výdavkov na reklamné predmety v hodnote neprevyšujúcej 16,60 € za jeden predmet,
- i) výdavky na osobnú potrebu daňovníka vrátane výdavkov (nákladov) na ochranu osoby daňovníka a blízkych osôb daňovníka, na ochranu majetku daňovníka, ktorý nie je súčasťou obchodného majetku daňovníka, a majetku blízkych osôb daňovníka; toto ustanovenie sa nepoužije na výdavky (náklady) podľa § 19 ods. 2 písm. e/ a p/,
- j) výdavky (náklady) vynaložené na príjmy nezahŕňané do základu dane,
- k) výdavky (náklady) na nákup vlastných akcií vo výške sumy prevyšujúcej nominálnu hodnotu akcií.

34. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3 Daňového poriadku,

(1) Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

(2) Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

(3) Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

35. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje:

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

36. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

37. Podľa § 3 ods. 3, 4 a 5 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch v platnom znení (ďalej len „zákon o súdoch“), zákonný sudca je sudca, ktorý vykonáva funkciu sudcu na príslušnom súde a bol určený v súlade so zákonom a s rozvrhom práce na konanie a rozhodovanie o prejednávanej veci. Ak súd rozhoduje v senáte, zákonnými sudcami sú všetci sudcovia určení podľa rozvrhu práce na konanie a rozhodovanie v senáte. Zmenu v osobe zákonného sudcu možno vykonať len v súlade so zákonom a s rozvrhom práce. Rozsudok sa vyhlasuje v mene Slovenskej republiky a vždy verejne. Predpisy o konaní pred súdmi ustanovia spôsob verejného vyhlásenia rozsudkov.

38. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v medziach kasačnej sťažnosti ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

39. K námietke sťažovateľa, že vo veci rozhodoval nesprávne obsadený krajský súd (§ 440 ods. 1 písm. e/ SSP), nakoľko došlo k zmene zloženia senátu krajského súdu, keď sudcu N.. N. F. nahradil sudca N.. C. I. a k zmene spisovej značky, kasačný súd uvádza, že z Rozvrhu práce Krajského súdu v Banskej Bystrici na rok 2018, v znení účinnom od 9. januára 2018, zverejneného na webovej stránke [www.justice.gov.sk](http://www.justice.gov.sk) <<http://www.justice.gov.sk>> vyplýva, že N.. N. F. bol preradený do senátu



občianskoprávneho kolégia, pričom z bodu 2.4.8. tohto rozvrhu vyplýva skutočnosť, že veci napadnuté do senátu 24 S do 31. decembra 2017 sa dokončia v zložení senátu k 1. januáru 2018. V zmysle Rozvrhu práce Krajského súdu v Banskej Bystrici na rok 2018 je od 1. januára 2018 členom senátu 24S I. V. S. (1. zloženie senátu) a N.. C. I. (2. zloženie senátu). V tomto kontexte je potrebné zdôrazniť, že žiadne ustanovenie právneho predpisu neukladá súdu povinnosť oznamovať účastníkom konania zmeny v zložení senátu na základe zákonom predpokladaných a aprobovaných dôvodov. Zároveň je v zmysle § 50 ods. 4 zákona č. 757/2004 Z.z. rozvrh práce spolu so stanoviskom sudcovskej rady verejne prístupný. Z uvedených dôvodov vyhodnotil kasačný súd námietku sťažovateľa, že konaním krajského súdu bol odňatý svojmu zákonnému sudcovi a vo veci rozhodol nesprávne obsadený krajský súd, ako nedôvodnú.

40. Kasačný súd ďalej z verejne prístupnej webovej stránky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky [www.justice.gov.sk](http://www.justice.gov.sk) <<http://www.justice.gov.sk>> zistil, že úplný Rozvrh práce Krajského súdu v Banskej Bystrici so zapracovaným Dodatkom č. 1, účinným od 1. januára 2020 - bod 2.4 Osobitné ustanovenia pre pridelenie správnych vecí, konkrétne v bode 2.4.3 ustanovil: „Ak kasačný súd nerozhodne inak, po zrušení veci na základe kasačnej sťažnosti sa vec zapíše do súdneho registra tomu senátu alebo sudcovi, ktorý vo veci rozhodoval pred jej zrušením; vec sa vedie pod novou spisovou značkou a súvislosť s pôvodnou vecou sa vyznačí na spisovom obale a v súdnom registri, kde sa vyznačí aj výsledok konania o kasačnej sťažnosti. To isté platí, ak Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil rozhodnutie krajského súdu a zrušil rozhodnutie správneho orgánu.“ Na základe uvedeného dáva kasačný súd sťažovateľovi do pozornosti dôvod, prečo došlo k zmene spisovej značky, pod ktorou bolo pôvodne konanie na Krajskom súde v Banskej Bystrici vedené.

41. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal taktiež porušenie jeho práva na spravodlivý proces, ku ktorému malo dôjsť jeho neinformovaním o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku v zmysle ust. § 219 ods. 3 CSP, pričom v podanej žalobe o takýto spôsob oznámenia vyššie uvedených skutočností požiadal.

42. Aplikujúc konštantnú judikatúru k otázke verejného vyhlasovania rozsudkov všeobecných súdov a k otázke upovedomenia verejnosti a sporových strán o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku (II. ÚS 88/01, I. ÚS 121/09, IV. ÚS 110/03, II. ÚS 85/02, I. ÚS 252/05), je potrebné predovšetkým uviesť, že sťažovateľ nenamieta, že by k verejnému vyhláseniu rozsudku krajského súdu nedošlo. Nenamieta ani, že by verejnosť a strany konania neboli vôbec informované o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku krajského súdu vhodnými prostriedkami (t.j. na oznamovacej úradnej tabuli súdu, na jeho internetovej stránke). Jeho námietka je konkretizovaná len tým, že nebol upovedomený o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku krajského súdu aj špecifickým spôsobom a to v súlade s ust. § 219 CSP. V predmetnej veci je teda nepochybné, že došlo k verejnému vyhláseniu rozsudku a že o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku bola verejnosť riadne upovedomená, oznámením času a miesta VVR na úradnej tabuli súdu.

43. Pre posúdenie námietky sťažovateľa je podstatné znenie ustanovenia § 137 ods. 4 SSP, ktoré neupravuje povinnosť súdu v prípade určenia verejného vyhlásenia rozsudku, ktorým rozhoduje bez nariadenia ústneho pojednávania, osobitne upovedomiť účastníka konania.

44. Kľúčovým pre prípadnú aplikáciu Civilného sporového poriadku je znenie ustanovenia § 25 SSP, podľa ktorého, ak tento zákon neustanovuje inak, použijú sa na konanie pred správnym súdom primerane ustanovenia prvej a druhej časti CSP, okrem ustanovení o intervencii.

45. Aplikácia právnej úpravy Civilného sporového poriadku je možná, len ak sú kumulatívne naplnené nasledovné podmienky:

1/ ak Správny súdny poriadok neustanovuje inak,

2/ zásada primeranosti,

3/ aplikované ustanovenie patrí do prvej a druhej časti Civilného sporového poriadku, pričom sa nejedná o ustanovenie o intervencii.

46. Nakoľko Správny súdny poriadok obsahuje explicitnú úpravu oznamovania termínu vyhlásenia rozsudku účastníkom v ustanovení § 137 SSP, nie sú splnené podmienky pre aplikáciu CSP.

47. Povinnosť, ak o to strana požiada, oznámiť jej miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku aj elektronickými prostriedkami, je ustanovená v § 219 ods. 3 CSP, je teda v predpise upravujúcom iný typ konania. Keďže ide o dve rôzne úpravy tej istej procesnej situácie, je potrebné uprednostniť osobitné ustanovenie Správneho súdneho poriadku (§ 137 ods. 4) ako „lex specialis“, a to napriek tomu, že by sa mohlo javiť, že právna úprava v § 219 ods. 3 CSP priznáva účastníkovi konania viac práv, opačný výklad by bol v prísnom rozpore so zásadou subsidiarity.

48. Aj napriek žiadosti sťažovateľa o oznámenie času a miesta verejného vyhlásenia rozsudku elektronickými prostriedkami, nepovažuje kasačný súd námietku sťažovateľa, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, za dôvodnú. Uvedené je v súlade aj s aktuálnou judikatúrou v tejto oblasti (napr. uznesenie Ústavného súdu SR z 15. apríla 2020, sp. zn. II. ÚS 162/2020, uznesenie Ústavného súdu SR z 19. januára 2021, sp. zn. IV. ÚS 17/2021, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžik/5/2019 zo 16. januára 2020).

49. Vyhlásenie rozsudku krajského súdu je realizované bez vykonávania dokazovania a bez vyjadrení účastníkov konania.

50. Čo sa týka námietky nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (ust. § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP), sťažovateľ argumentoval tým, že vyčerpal vlastné dôkazné bremeno.

51. Kasačný súd uvádza, že pri rozhodovaní vo veci vychádzal zo skutkového stavu, ktorý v odôvodnení napadnutého rozsudku popísal krajský súd. Pre účastníkov konania sú zistenia, fakty a skutočnosti skutkového stavu zrejme, a preto ich kasačný súd nebude nadbytočne opakovať.

52. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Najvyšší správny súd v prvom rade poukazuje na to, že pokiaľ má byť určitá obchodná transakcia uznaná ako výdavok v zmysle zákona o dani z príjmov, musí byť podľa citovaných ustanovení takýto výdavok dostatočne preukázaný. Splnenie zákonných podmienok nie je, samozrejme, viazané len na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný skutkový základ.

53. V posudzovanom prípade, dôvodom neuznania výdavkov uplatnených sťažovateľom v prejednávanej veci bola práve skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie tovaru uvedeného na faktúrach t.j. že toto bolo sťažovateľovi dodané deklaroványm dodávateľom, resp. inou zdaniteľnou osobou. Kasačný súd má rovnako ako správny súd za to, že z vykonaného dokazovania je zrejme, že sťažovateľom predloženým daňovým dokladom absentuje preukázanie, že predmetný tovar bol skutočne dodaný dodávateľom, resp. inou zdaniteľnou osobou, aby tieto mohli byť uznané ako daňové náklady vynaložené v zmysle zákona o dani z príjmov.

54. Preukázanie tejto skutočnosti je dôkazným bremenom sťažovateľa a práve sťažovateľ nepreukázal jednu z kumulatívnych hmotno-právnych podmienok pre uznanie daňových dokladov, čím sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane, keď nepreukázal dodanie tovaru od dodávateľa, resp. inej zdaniteľnej osoby. Kasačný súd má rovnako ako správny súd za to, že sťažovateľ nepreukázal oprávnenosť uplatnených daňových nákladov.

55. Sťažovateľ namietal taktiež rozsah dôkazného bremena, ktoré mal znášať. K rozloženiu dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa alebo správcu dane, sa vyjadril Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015: „aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.“

56. K problematike presúvania dôkazného bremena sa vyjadril aj Ústavný súd Slovenskej Republiky napr. v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „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 vyhľadavej a zásady prejednávacej.“

57. Sťažovateľ tak má, pokiaľ ide o jeho dôkazné bremeno, dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť sťažovateľa spočívala v samotnom uplatnení daňových nákladov a následne povinnosť sťažovateľa dokázať svoje tvrdenie, vyjadruje jeho dôkazné bremeno. Úlohou správcu dane je tvrdené skutočnosti verifikovať a prípadne relevantne spochybníť. V prípade ich spochybnenia bolo následne na sťažovateľovi, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil. Bolo práve na sťažovateľovi, aby si zaobstaral vhodné dôkazy preukazujúce, že predmetné plnenie - dodanie tovaru, motorovej nafty - bolo dodané zo strany deklarovaného dodávateľa, resp. inej zdaniteľnej osoby. Pokiaľ sťažovateľ neprodukoval žiaden relevantný dôkaz, ktorý by následne v daňovom konaní nebol správcom dane spochybnený, neuniesol svoje dôkazné bremeno.

58. Kasačný súd sa nestotožnil s tvrdením sťažovateľa, že správca dane, žalovaný i krajský súd mu ako daňovému subjektu nedôvodne pričítali existenciu dôkaznej núdze ohľadom skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Poukazujúc na argumentáciu krajského súdu, že sťažovateľ bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie svojich daňových nákladov.

59. Námietku sťažovateľa týkajúcu sa odklonu rozsudku krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, poukazujúc na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžfk/38/2017 zo dňa 19. júna 2019, považoval senát kasačného súdu za neopodstatnenú. Judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie

uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom. V posledných rokoch sa však jasne ustálila okrem iného v tom, že nepostačuje predložiť faktúru (a prípadne aj ďalšie doklady), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo uvádza rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017.

60. Kasačný súd poukazuje aj na to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol o kasačných sťažnostiach sťažovateľa v súvisiacich veciach (pri totožnosti podstatných námietok v kasačnej sťažnosti, ktoré sa týkali daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2011), rozsudkami sp. zn. 4Sžfk/78/2020, 4Sžfk/8/2021, 4Sžfk/11/2021, 4Sžfk/12/2021, 4Sžfk/13/2021, 4Sžfk/19/2021 4Sžfk/20/2021 zo dňa 01. júna 2021 tak, že kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol. V tomto kontexte kasačný súd uvádza, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou napĺňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

61. Sťažovateľ taktiež uviedol, že vo svojom vyjadrení preukázal krajskému súdu, že žalovaný si v rozpore so zásadou neutrality dane, proporcionality a legitímnej dôvery uplatňuje daňové pohľadávky duplicitne nielen u neho, ale aj voči spoločnosti LIBENZ, s.r.o., čo vyplýva z Úradného záznamu číslo: 103219711/2016 zo dňa 26. mája 2016, ktorý je súčasťou administratívneho spisu. K uvedenej námietke kasačný súd uvádza, že vymáhanie daňovej povinnosti správcom dane od iného daňového subjektu, aj keď ide o rovnakú daň, za rovnaké zdaňovacie obdobie a v rovnakej výške, nemôže mať žiadny vplyv na daňovú povinnosť sťažovateľa. Kasačný súd v tejto súvislosti dodáva, že daňová povinnosť každého daňového subjektu je predmetom samostatného posúdenia správcom dane podľa zákona, a preto ani určenie dane, ani jej vymáhanie správcom dane od konkrétneho daňového subjektu, nemôže mať za žiadnych okolností vplyv na daňovú povinnosť iného daňového subjektu.

62. Kasačný súd vo vzťahu k namietanému odôvodneniu krajského súdu konštatuje, že krajský súd v odôvodnení rozsudku sa dostatočne zaoberal pre konanie relevantnými námietkami a argumentmi a napadnutý rozsudok nie je arbitrárny, nedostatočne odôvodnený, či nezákonný. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu zodpovedá požiadavkám zakotveným v § 139 SSP. V tejto súvislosti poukazuje na to, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku, či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II.ÚS 78/05 alebo sp. zn. II.ÚS 76/07). Skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnym názorom všeobecných súdov nestotožňuje, nemôže sama o sebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru (II. ÚS 134/09, I. ÚS 417/08, III. ÚS 465/2016).

63. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie krajského súdu, žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

64. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku krajského súdu, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa

odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Z tohto dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

65. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

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

### **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.