

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/23/2019  
Identifikačné číslo spisu: 7017200819  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.07.2020  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:7017200819.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): MPC PLUS spol. s r.o., IČO: 31 706 304, so sídlom Mlynská č. 22, 052 01 Spišská Nová Ves, zast.: SOUKENÍK - ŠTRPKA, s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 36 862 711, so sídlom Šoltésovej č. 14, 811 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 07. novembra 2018 sp. zn. 7S/97/2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

#### I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti z 10.01.2019 (č.l. 168) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 07. novembra 2018 sp.zn. 7S/97/2017 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 101436226/2017 z 27.06.2017 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 57) vydanému v daňovom konaní zamietol.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o explicitne označený nasledovný dôvod:

- § 440 ods. 1 písm. f) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd pri odôvodnení napadnutého rozsudku sa neriadil dôsledne ust. § 139 S.s.p., nakoľko tento je podľa sťažovateľa nesprávny, nedostatočne odôvodnený, arbitrárny a a svojvoľný a nereflektuje na zákonnú právnu úpravu a neodpovedá na ním všetky namietané

skutočnosti.

3. Avšak z obsahu kasačnej sťažnosti je možné dovodiť, že sťažovateľ implicitne poukazoval aj na nasledovný dôvod:

- § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) a odsek 2, § 71 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“).

## II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

4. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 100554612/2017 z 30.03.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

5. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2015 v tam uvedenej sume.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

6. Určenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 a nasl. ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z. správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 100107685/2017 z 18.01.2017 (ďalej len „protokol“).

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 19 ods. 3 písm. a) až c) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platí, že ak sa dodanie tovaru alebo služby uskutočňuje čiastkovo alebo opakovane, považuje sa tovar alebo služba za dodanú najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar alebo službu vzťahuje s výnimkou podľa písmen a) až e). Za čiastkové dodanie tovaru alebo služby sa považuje také dodanie tovaru alebo služby, ktoré predstavuje časť celkového plnenia, na ktoré je uzavretá zmluva. Za opakované dodanie tovaru alebo služby sa považuje dodanie rovnakého druhu tovaru alebo služby v opakovaných dohodnutých lehotách. Ak

- a) je dohodnutá platba za čiastkovo alebo opakovane dodávaný tovar alebo službu inú ako v písmene b) za obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov, považuje sa tovar alebo služba za dodanú posledným dňom každého 12. kalendárneho mesiaca, až kým sa dodanie tovaru alebo služby neskončí,
- b) sa služba s miestom dodania podľa § 15 ods. 1, pri ktorej je povinný platiť daň príjemca služby, uskutočňuje čiastkovo alebo opakovane počas obdobia dlhšieho ako 12 kalendárnych mesiacov a platba je dohodnutá za obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov, považuje sa služba za dodanú posledným dňom každého kalendárneho roka, až kým sa dodanie služby neskončí,
- c) platiteľ požaduje za každé obdobie opakovane poskytovaného nájmu nehnuteľnosti popri nájomnom osobitne úhradu za presne dodané množstvo elektriny, plynu, vody a tepla, považujú sa tieto tovary za dodané dňom vyhotovenia faktúry, ktorou platiteľ požaduje platbu za tieto tovary, [...]...

7. Nehodnovernými majú byť podľa správcu dane údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúcich zdaniteľných obchodov žalobcu:

1) poskytnutie služby (Predimplementačný audit, projekt na podanie žiadosti o nenávratný finančný príspevok - „NFP“ a celkové poradenstvo) v zmysle Zmluvy z 15.10.2013 o poskytnutie služby v rámci výzvy KaHR-111SP-1201, z OP Konkurencieschopnosť a hospodársky rast, Prioritná os 1. Inovácie a technologické transfery, Podopatrenie 1.1.1: Podpora zavádzania inovácií a technologických transferov (ďalej len „zmluva“) od žalobcom označeného poskytovateľa nebotra s.r.o., Bratislava (ďalej len „spoločnosť nebotra“), za ktorej údajné vykonanie vystavila spoločnosť nebotra spornú faktúru z 31.12.2015 na sumu 112.235,64 € v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) správca dane zistil, že

i) spoločnosť nebotra bola ex offio vymazaná z obchodného registra v dôsledku cezhraničného zlúčenia (19.02.2016) so spoločnosťou CAI Group Ltd, Malta, blízko ku dňu vystaveniu spornej faktúry,

ii) iba čiastočná úhrada faktúry bola vykonaná, a to na dva razy

(1) prvá čiastková platba žalobcu v sume 18.705,94 € je totožná so sumou DPH vyčíslenou na spornej faktúre a

(2) druhá čiastková platba žalobcu v sume 23.529,70 € je o niečo vyššia,

(3) avšak v súhrne predstavuje niečo viac ako 1/3 z celkovej hore uvedenej sumy,

iii) sporná faktúra v rozpore s § 72 a § 74 zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj čl. 2 bodu 2.1 písm. c) zmluvy obsahuje strohý text „odmena za poskytnutie služby“,

(1) ktorá odmena nie je ďalej špecifikovaná, t.j. aká konkrétna služba a v akom rozsahu mala byť spoločnosťou nebotra dodaná,

(2) ale iba vo všeobecnosti odkazuje na zmluvu,

b) zo zápisnice dožiadaného správcu dane vyplýva, že

i) svedok K. S. S.Š. (pôvodný konateľ spoločnosti nebotra v zdaniteľnom období)

(1) potvrdil vystavenie spornej faktúry,

(2) a uskutočnenie zdaniteľného obchodu v zmysle zmluvy, najmä Predimplementačný audit (viď predložená brožúra) a poskytnutie NFP ku dňu 16.07.2015,

(3) do momentu zlúčenia nebola sporná faktúra uhradená,

(4) povolenia a certifikáty nepredložil s odôvodnením, že žiadne nepotrebovali,

ii) svedok K. S. H. (konateľ spoločnosti nebotra)

(1) potvrdil, že služba bola poskytovaná v 2 fázach a bola uhradená len čiastočne,

(2) v 1. fáze službu vykonal samotný svedok a 2. fázu mala vykonať F. M. Š. (konateľka spoločnosti EDUCA SK s.r.o., Sliač), ktorá potvrdila vykonávanie služby od januára do októbra 2014 formou správy z Predimplementačného auditu, žiadosti o zmenu a monitorovacej správy,

(3) certifikáty na výkon verejného obstarávania a projektového finančného manažmentu už nemajú z dôvodu zániku spoločnosti nebotra,

c) v ďalšom konaní žalobca správcovi prostredníctvom e-mailu oznámil, že

i) nie spoločnosť nebotra ale spoločnosť Support & Consulting s.r.o. (ďalej len „spoločnosť Support“) vypracovala žiadosť o NFP,

ii) svedok G. S. Y.

(1) uviedol, že zmluva bola podpísaná v čase, keď nebol poskytnutý NFP,

(2) žiadosť o NFP podával žalobca v spolupráci so spoločnosťou Support,

(3) audit mali vykonať zamestnanci spoločnosti nebotra (F. K. K., K., F. O. N. M. F. S. A.),

- (4) vykonanie auditu ako jeho výsledok potvrdzuje brožúra - Predimplementačný audit,  
(5) niekedy koncom roka 2015 asi pán F.. K., K. ozval, či sme dostali prostriedky NFP, a na základe toho pravdepodobne vystavili faktúru,  
(6) potvrdil svoje mailové a telefonické kontakty s F.. S.H. ako aj s F.. Š.,  
O.) F.. S. (konateľka spoločnosti PROGETTO s.r.o.) potvrdila, že  
i) v prvej polovici roku 2015 poskytovala žalobcovi služby, za ktoré vystavila viaceré faktúry v celkovej sume 2.000 €, avšak celá fakturovaná suma sa netýkala iba žalobcu,  
ii) za rok 2015 komunikovala prostredníctvom e-mailu so žalobcom.

8. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie obdobia e-mailovej komunikácie medzi F.. Š., F.. K.M., K. M. F.. A., t.j. v roku 2014, ďalej pánom G. M. K. H., t.j. v roku 2013 ako aj z knihy návštev menovaných pre dátum 28.01.2014 a tiež, že sporná faktúra bola uhradená iba čiastočne) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u spoločnosti nebotra nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania služby v zmysle zmluvy v dotknutom zdaňovacom období, konkrétne až v mesiaci december 2015, na základe spornej faktúry. Z uvedeného dôvodu si nemohol žalobca uplatniť nárok na odpočítanie dane u žalobcu.

9. Žalovaný navyše poukázal na to, že hoci bolo u žalobcu preverované správcou dane, aké konkrétne služby mu mala spoločnosť nebotra dodať, tak bolo zistené, že projekt na podanie žiadosti o NFP nevypracovala spoločnosť nebotra ale spoločnosť Support. Takisto, hoci žalobca uviedol, že služby boli poskytované v roku 2015, tak k tomuto tvrdeniu žiadne dôkazy nepredložili. Naopak, podľa žalovaného F.. Š. preukazovala množstvom dôkazov, že k dodaniu služby z jej strany došlo v priebehu roku 2014, a F.. S. tiež nepotvrdila, že k dodaniu služby došlo až koncom roku 2015, ako je uvedené na spornej faktúre.

10. Takisto žalovaný prezentoval záver, že hoci k pripísaniu NFP došlo k 16.07.2015, tak žalobca v zmysle zmluvy nepostupoval, nakoľko mal bezodkladne o tejto skutočnosti informovať spoločnosť nebotra, ktorá mala v zmysle zmluvy do 14 dní vystaviť faktúru, a to aj so zohľadnením § 73 zák. č. 222/2004 Z.z.

Podľa § 73 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení faktúra podľa § 72 musí byť vyhotovená do 15 dní

a) odo dňa dodania tovaru alebo služby, [...]...

### III.

Konanie na správnom súde

11. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach správnu žalobu zo 04.09.2017.

12. Úlohou Krajského súdu v Košiciach ako správneho súdu bolo posúdiť zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup daňových orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p. Po oboznámení sa so spisom správcu dane dospel k záveru (najmä č. 29 napadnutého rozsudku), že žalobe nie je možné vyhovieť. Preto postupom podľa § 190 S.s.p. prostredníctvom napadnutého rozsudku vyslovil, že žalobu zamietla z nasledujúcich dôvodov.

Podľa § 190 S.s.p. v citovanom znení platí, že ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

13. S poukazom na niektoré ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zdôraznil, že v rámci dokazovania v

daňovom konaní dôkazná povinnosť prioritne svedčí daňovému subjektu. Tento záver podporil odkazom na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (rozsudok č.k. 2Sžf/4/2009).

14. V tejto súvislosti správny súd sa zamyslel nad splnením podmienok, ktoré predchádzajú vzniku práva na odpočítanie DPH (č. 43 až č. 47 napadnutého rozsudku). Práve tým, že žalobca správcovi dane nepreukázal, že spoločnosť nebotra dodala služby uvedené na spornej faktúre koncom roku 2015, tak nebola splnená základná podmienky podľa správneho súdu, a to vznik daňovej povinnosti na strane poskytovateľa služby označeného na spornej faktúre.

15. Ďalej sa správny súd venoval rozboru závažnosti jednotlivých žalobných námietok (č. 48 a č. 49 napadnutého rozsudku), ktoré podľa mienky správneho súdu neboli spôsobilé spochybníť zákonnosť preskúmaného ako aj prvostupňového rozhodnutia.

#### IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenia

##### A)

16. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ povinne zastúpený advokátom v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť, v ktorej mal postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p., vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2, uviesť sťažnostné body, ktoré sú podľa sťažovateľa nasledujúce:

k § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.:

- správny súd porušil svoju povinnosť odôvodniť napadnutý rozsudok v zmysle § 139 S.s.p., nakoľko o je nesporné, že služby boli dodané sťažovateľovi v súlade so zmluvou, a to aj v roku 2015,

o čo správny súd nezohľadnil,

o správny súd neprihliadol k procesnej chybe správcu dane, že sťažovateľovi dostatočne neobjasnil svoje pochybnosti,

k § 440 ods. 1 písm. g):

- správny súd nesprávne konštatoval nepreskúmateľnosť preskúmaného rozhodnutia a že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, nakoľko

o rozsah a druhy služieb boli riadne špecifikované v zmluve,

o bolo zistené v daňovom konaní, že zmluvne dojednané služby boli sťažovateľovi poskytnuté spoločnosťou nebotra,

o správca dane sa k niektorým službám (vypracovanie a/alebo podanie žiadosti o NFP) vyjadroval nad rámec svojej činnosti, nakoľko tieto neboli predmetom zmluvy,

- tiež nesprávny vyvodil záver, že uvedené služby neboli sťažovateľovi v roku 2015 poskytované, nakoľko

o 1. časť zo zmluvnej odmeny vyfakturovaná dodávateľom faktúrou zo 14.04.2014 a uhradená sťažovateľom,

o 2. časť bola za obdobie roku 2015 vyfakturovaná spornou faktúrou,

o a boli splnené podmienky uvedené v § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) a § 51 ods. 2 ako aj § 71 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z.,

- nesprávne vyhodnotil záver sťažovateľa o tom, že reálnosť dodania zdaniteľného plnenia bolo spochybnená zo zistenia, že neboli naplnené všetky podmienky vyžadované v zmysle § 51 ods. 1 a 2 a § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z.,

o pričom sa správny súd pomýlil v sume faktúry zo 14.04.2014, ktorá nebola vystavená na sumu 193.093,95 € ale na sumu 99.564,25 €,

o bezodkladné neoznámenie pripísania schváleného NFP nemôže byť na ťarchu sťažovateľovi,

o správny súd nesprávne uviedol, že suma na spornej faktúre bola aj reálnou sumou, ktorú mala spoločnosť nebotra prijať za takto fakturované služby,

- a sťažovateľ vyjadril nesúhlas s názorom správneho súdu o dostatočnom priestore na dokazovanie pre sťažovateľa, lebo

o nebol správcom dane relevantne vyzvaný v prípade vzniku pochybností na ich odstránenie,

o naopak sťažovateľ predložil správcovi dane všetky doklady, na ktoré bol vyzvaný.

17. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie. K právu na náhradu trov kasačného konania sa sťažovateľ nevyjadril.

B)

18. Z vyjadrenia žalovaného z 08.02.2019 (č.l. 174) ku kasačnej sťažnosti vyplýva, že žalovaný trvá na svojich vyjadreniach k žalobe ako aj na pojednávaní. Ďalej žalovaný prezentoval svoju argumentáciu, prečo nepovažuje dôvody uvedené v kasačnej sťažnosti za opodstatnené. Pritom zdôraznil, že predložením spornej faktúry sťažovateľ v čase daňovej kontroly a nasledujúceho konania deklaroval, že mu spoločnosť nebota v zdaňovacom období december 2015 dodala služby v zmysle zmluvy .

19. Čo sa týka dodania služby, žalovaný konštatoval, že služby boli dodávané v zistenom rozsahu subdodávateľským spôsobom a vyfakturované v sumách cca 10.000 € (F.. S.), alebo 377,50 € (F.. Š.), pričom spoločnosť nebota spornou faktúrou založila zrejmy nepomer medzi týmito sumami a svojou fakturovanou sumou.

20. Tiež žalovaný sa vyjadril k sťažnostnému bodu, ktorý smeroval k nedostatku informácií o pochybnostiach správcu dane.

21. Záverom žalovaný navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. K otázke trov kasačného konania sa žalovaný nevyjadril.

IV.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

22. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež ako „Najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. júla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

23. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmvanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

24. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že právo na súdnu ochranu (čl. 46 a nasl. Ústavy Slovenskej republiky) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (čl. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím správneho súdu a ktorej aplikácia môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

B) K dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.: nepreskúmateľnosť

25. Ako prvý dôvod kasačnej sťažnosti musí kasačný súd vyhodnotiť dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., t.j. tvrdenú nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, nakoľko tento dôvod je zásadnou prekážkou vykonania prieskumu podľa prv namietaného dôvodu kasačnej sťažnosti. Uvedený dôvod kasačnej sťažnosti o nepreskúmateľnosti však v medziach sťažnostných bodov nepovažuje kasačný súd za naplnený a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov odmietol.

26. Iba v súvislosti s častou kolíziou rozsahu sťažnostných bodov podporujúcu argumentáciu, a tiež aj u sťažovateľa v preskúmvanej veci, o uplatniteľnosti dôvodu podľa písmena f) s dôvodom podľa písmena g), nesprávne právne posúdenie veci, musí kasačný súd na úvod zdôrazniť, že nepreskúmateľné je také rozhodnutie správneho súdu, ktoré ho neumožňuje spochybníť na základe dôvodu podľa písmena g). To, že sa sťažovateľ v preskúmvanej veci pokúsil aj za pomoci dôvodu podľa písmena g) spochybníť rozhodnutie správneho súdu tým, že v ňom našiel prvky pre svoju argumentáciu o nesprávnom právnom posúdení veci, to iba potvrdzuje nedôvodnosť predloženého dôvodu podľa písmena f).

27. Kasačný súd vychádza z toho, že sťažovateľ označuje napadnutý rozsudok ako nedostatočne odôvodnený a nepreskúmateľný vo vzťahu k uplatneným žalobným bodom a že tento postup správneho súdu mu odňal právo na spravodlivý proces. S poukazom na skoršiu judikatúru Najvyššieho súdu (najmä rozsudok sp.zn. 1Sžfk/23/2018 zo dňa 21. januára 2020) kasačný súd zastáva naďalej názor, že sťažovateľom tvrdená nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, nakoľko predstavuje neprijateľnú výnimku z výkonu súdnej moci a týka sa výlučne len celkom ojedinelých (extrémnych) prípadov, musí byť testovaná preukázaním absencie zásadného vysvetlenia dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu. Samotná subjektívna nespokojnosť sťažovateľa s formou, štruktúrou a obsahom odôvodnenia napadnutého rozsudku je v tomto prípade nepostačujúca.

28. Prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej tiež „ESLP“) je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

29. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. 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 a na to nadväzujúce kasačného 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).

30. Podľa stanoviska č. R 2/2016 občianskoprávneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 3. decembra 2015, ktoré je v zmysle konzistentnej judikatúry aplikovateľné aj na podmienky Správneho súdneho poriadku:

„Nepreskúmateľnosť rozhodnutia zakladá inú vadu konania v zmysle § 241 ods. 2 písm. b) Občianskeho súdneho poriadku.

Výnimočne, keď písomné vyhotovenie rozhodnutia neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu, môže ísť o skutočnosť, ktorá zakladá prípustnosť dovolania podľa § 237 ods. 1 písm. f) Občianskeho súdneho poriadku.“

31. Kasačný súd po preskúmaní obsahu, štruktúry a logických nadväzností vyhodnotenia jednotlivých skutkových dôvodov v napadnutom rozsudku dospel k záveru, že správny súd postupoval v intenciách ust. § 139 ods. 2 S.s.p., t.j. odôvodnenie napadnutého rozsudku umožňuje jeho preskúmateľnosť. Iba pre úplnosť kasačný súd k forme a štruktúre odôvodnenia využitým správnym súdom konštatuje, že v úvode napadnutého rozsudku (č. 1 až 12 napadnutého rozsudku) sa nachádza podrobný priebeh konania a detailné zhrnutie preskúmaného rozhodnutia. Nasleduje podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného (č. 13 až 30 napadnutého rozsudku). Po všeobecnej časti odôvodnenia svojej právomoci a prehľade dotknutých právnych ustanovení (č. 31 až 41 napadnutého rozsudku) už správny súd prezentoval posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov (č. 42 až 50 napadnutého rozsudku). V preskúmanej veci je dostatočne zrejmé, čoho a z akých dôvodov sa účastníci domáhali, čo navrhovali, z ktorých skutočností a dôkazov správny súd vychádzal, akými úvahami sa riadil a aké závery zaujal k právnemu posúdeniu preskúmaného rozhodnutia.

32. Pre kasačný súd je forma a štruktúra odôvodnenia napadnutého rozsudku v zmysle § 139 ods. 2 S.s.p. dostatočne presvedčivé. Za procesnú vadu konania podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. nemožno považovať to, že správny súd neodôvodnil svoje rozhodnutie podľa predstáv sťažovateľa. Preto je možné napadnutý rozsudok podrobiť prieskumu ohľadom navrhnutého dôvodu v zmysle písmena g).

Podľa § 139 ods. 2 S.s.p. v citovanom znení v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

C) K nesprávnemu právnemu posúdeniu veci - písm. g):

33. Sťažovateľ prostredníctvom ďalšieho dôvodu namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmanú vec, t.j. meritum sporu [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.]. Uvedený druhý dôvod kasačnej sťažnosti v medziach sťažnostných bodov opätovne nepovažuje kasačný súd za naplnený a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov odmietol.

34. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje v zmysle svojej ustálenej rozhodovacej praxe (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/10/2018 zo dňa 13. septembra 2019) na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, v medziach a vo väzbe na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/ citovaného odseku 1).

35. Sťažovateľ najmä brojí proti záverom správneho súdu ako sú nasledujúce :

„47. [...] Žalobca v konaní pred správcom dane a neskôr ani vo vyrubovacom konaní nepreukázal, aké konkrétne služby a v akom rozsahu boli žalobcovi poskytnuté spoločnosťou nebotra, s.r.o. v zdaňovacom období december 2015, a teda nepreukázal ani vznik daňovej povinnosti u deklarovaného dodávateľa, ktorý vystavil predmetnú faktúru. Z obsahu vykonaného dokazovania vyplýva, že táto spoločnosť v zdaňovacom období december 2015 neposkytovala žiadne služby žalobcovi a dodávateľskou spoločnosťou boli žalobcovi poskytnuté služby v sume ? sume 193.093,95 eur bez DPH fakturované predchádzajúcou faktúrou č. 6720140414 zo dňa 14.04.2014.

48. [...] Podstatným dôvodom neuznania nároku žalobcu neboli závery o nezaplatení fakturovanej sumy v celom rozsahu (uvedená argumentácia bola v rozhodnutí správnych orgánov uvedená iba podporne), ale konštatovanie o porušení § 49 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, z dôvodu, že nebolo preukázané aké konkrétne služby a v akom rozsahu boli žalobcovi v

zdaňovacom období december 2015 poskytnuté dodávateľskou spoločnosťou a ani to, že u dodávateľa služby vznikla v tomto zdaňovacom období daňová povinnosť. Ani samotné uznanie dlhu prostredníctvom jeho čiastočného zaplatenia podľa názoru správneho súdu nepreukazuje dodanie služby a nič na tom nemenia ani dôkazy predložené žalobcom o tom, že nástupnícka spoločnosť dodávateľa pristúpila k vymáhaniu pohľadávky z neuhradenej faktúry. [...] Poskytovanie služieb v zmysle ustanovenia § 19 ods. 3 zákona o DPH preukázateľne skončilo v zdaňovacom období máj 2015 a v zdaňovacom období december 2015 žalobcovi spoločnosťou nebotra, s.r.o. nebola poskytovaná žiadna služba. [...] v rozpore s tvrdením konateľov spoločnosti nebotra s.r.o. žiadosť o NFP spoločnosť nebotra s.r.o. ju nevypracovala a ani ju nepodávala, pretože uvedené činnosti boli vykonávané subdodávateľský spoločnosťou Support & consulting, s.r.o. a žiadosť bola podaná už dňa 24.04.2013, takmer polroka pred uzavretím zmluvy o poskytnutí služby, na ktorú sa odvoláva predložená faktúra." a argumentuje tým, že naopak v zmysle § 49 ods. 1 a najmä 2 zák. č. 222/2004 Z.z. bol preukázaný vznik daňovej povinnosti, ku ktorému došlo dodaním služby, a preto bol aj preukázaný nárok sťažovateľa na odpočítanie dane, ktorý mu vznikol v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka. Avšak k tejto argumentácii, v rozpore s požiadavkou § 44 ods. 2 S.s.p. sťažovateľ z pohľadu hmotného práva nič bližšie v sťažnostných bodoch nešpecifikoval.

36. Čo sa týka hlavnej argumentácie sťažovateľa, t.j. chybného výkladu predmetu zmluvy vo vzťahu k označeniu druhu a rozsahu služby v spornej faktúre, kasačný súd sa stotožnil s argumentáciou správneho súdu (č. 45 napadnutého rozsudku), že žalobcom deklarovaná služba na základe zmluvy, ktorá bola fakturovaná spoločnosťou nebotra nebola v tomto zmysle dodaná. Z ustanovenia § 74 zák. č. 222/2004 Z.z. totiž nepochybne vyplýva, že dodávateľ služby musí označiť dodanú službu nielen jej druhom ale aj takým spôsobom, aby bolo jednoznačne možné fakturovanú službu podradiť pod sadzbu dane.

Podľa § 74 ods. 1 písm. d) až g) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať

- d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,
- f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby,
- g) základ dane pre každú sadzbu dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene, [...]....

37. Z obsahu spisu správcu dane, a to konkrétne zo spornej faktúry č. 6720160122 z 31.12.2015 (č. 9C spisu správcu dane) vyplýva nasledujúci opis služby:

„Fakturujeme Vám na základe Zmluvy o poskytnutí služby v rámci výzvy KaHR-111SP-1201, z OP Konkurencieschopnosť a hospodársky rast, Prioritná os 1. Inovácie a technologické transfery, Podopatrenie 1.1.1: Podpora zavádzania inovácií a technologických transferov“.

38. Následne je pripojený text: odmena za poskytnutie služby, tiež charakteristika faktúry, že slúži ako dodací list a mierne zavádzajúci text o tom, že tovar až do úplného zaplatenia sumy spornej faktúry zostáva majetkom spoločnosti nebotra. Na záver sú pripojené informácie o postupe automatického uplatnenia účtovania penále v prípade nedodržania dátumu splatnosti, k čomu však veriteľ (spoločnosť nebotra) podľa zistení správcu dane nepristúpila.

39. Takto vyhotovený obsah spornej faktúry musí kasačný súd označiť ako nevyhovujúci hore uvedenej požiadavke § 74 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. a je celkom irelevantné, že správny súd naznačoval v odôvodnení napadnutého rozsudku, že do dohodnutého predmetu služieb patrí aj vypracovanie a/alebo podanie žiadosti o NFP. Sťažovateľ na druhej strane brojil proti tomuto záveru správneho súdu poukajúc iba neurčito, t.j. bez konkretizácie dotknutých častí zmluvy a právneho rozboru ich textu, na obsah zmluvy, ktorý mal objasňovať, o akú službu malo v podstate ísť. Zmluva (č. 46 spisu správcu dane) v znení jej dodatku (č. 47 spisu správcu dane) zo dňa 29.11.2013 v časti venovanej odmene (článok IV. zmluvy) vymedzila splatnosť a výšku odmeny za služby z pôvodne v troch etapách na dve etapy. Avšak zmluvná povinnosť sťažovateľa informovať spoločnosť nebotra o skutočnosti preplatenia

žiadosti o platbu bezodkladne bola zakotvená pod hrozbou uplatnenia sankcie (viď článok V. v spojení s článkom VI. zmluvy o povinnom harmonograme služieb) ako bežného prostriedku v uvedenom podnikateľskom prostredí, a to nemenne aj po prijatí uvedeného dodatku.

40. Napriek týmto dohodnutým právam a skutočnostiam zisteným správcom dane o tom, že k schváleniu žiadosti došlo o mnoho skôr (výpoveď svedka pána K. S. H. dňa 17.06.2016), že fakturovaná suma na spornej faktúre bola uhradená čiastočne formou dvoch platieb v celkovej sume cca 1/3 z jej celkovej výšky a ďalšieho pôsobenia právneho nástupcu spoločnosti nebotra, tak sťažovateľ ako aj spoločnosť nebotra sa naďalej správali spôsobom, ktorý nezodpovedal postupu bežnému v danom podnikateľskom prostredí.

41. Na druhom mieste kasačný súd vedený svojou povinnosťou v zmysle § 459 a contrario S.s.p. preskúmať aj takto koncipovanú sťažnosť pri svojom prieskume zohľadnil sťažovateľom aj nenamietané ust. § 19 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z., na ktoré vyššie odkazoval aj správny súd a ktoré objasňuje podmienky pre čiastkové alebo aj opakované dodanie služby a s týmto spája určenie konkrétneho daňového obdobia. Sťažovateľ v tejto súvislosti najmä argumentoval, že bol oprávnený prijať faktúru, ktorá bola vystavená jeho dodávateľom (spoločnosť nebotra) v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka (viď bod č. 35 tohto rozsudku).

42. Aby toto tvrdenie sťažovateľa malo oporu v zákone, bol zaťažovaný povinnosťou v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p. uviesť aj konkrétnu právnu normu a vykonať jej rozbor na prospech svojho tvrdenia, čo však v texte kasačnej sťažnosti absentuje. Kasačný súd predovšetkým zdôrazňuje, že zákonodarca v Piatej časti Súdneho správneho poriadku zaradil kasačnú sťažnosť medzi jediné dva opravné prostriedky, ktorá má v systéme opravných prostriedkov správno-súdneho prieskumu osobitné poslanie (kasačná sťažnosť je tretím prostriedkom nápravy pochybení v procesoch verejnej správy a kasačný súd je väčšinou štvrtým orgánom štátu konajúcim o právach a povinnostiach jednotlivcov v tejto oblasti).

Podľa § 440 ods. 2 S.s.p. v citovanom znení dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

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

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

45. Vedený vyššie uvedenými závermi kasačný súd vykonal prieskum uvedeného ustanovenia § 19 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. vo vzťahu k záverom obsiahnutým v napadnutom rozsudku a dospel k názoru, že zistené skutočnosti (najmä hore dohodnuté zmluvné záväzky, ktoré presne vymedzujú dátum vystavenia spornej faktúry) nenasvedčujú argumentácii sťažovateľa, že bol oprávnený prijať

dodávateľskú faktúru vystavenú spoločnosťou nebotra so značným oneskorením proti dohodnutému termínu (viď bod č. 39 tohto rozsudku) v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka. Naopak, v podnikateľskom záujme spoločnosti nebotra bolo vystaviť spornú faktúru o mnoho skôr, resp. neoznámene riadneho dátumu schválenia žiadosti o NFP zavinené sťažovateľom riešiť bežným spôsobom.

46. Na tomto mieste musí kasačný súd opätovne poukázať na zásadu poctivého obchodného styku, ktoré ako jedna z riadiacich zásad obchodného práva logicky prerastá aj do iných právnych odvetví - v prejednávanej veci predovšetkým do daňového práva s tým cieľom, že je povinnosťou štatutárnych orgánov obchodných spoločností zabezpečiť nielen prínosné výsledky podnikania ale aj jeho neskoršiu preukaznosť z dôvodu ochrany spoločníkov či akcionárov pred sankcionovaním zo strany orgánov štátnej moci.

47. Na uvedenú zásadu nadväzuje zásada primeranej odbornej starostlivosti štatutárneho orgánu pri výkone svojej funkcie, s ktorou sa neodmysliteľne spája aj jeho povinnosť vykonávať podnikanie so zabezpečením všetkých dostupných informácií o obchodných záväzkových vzťahoch nielen v čase realizácie zdaniteľného obchodu ale aj v čase ich preverovania správcou dane (viď napríklad § 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku), čo napríklad prostredníctvom rozsudku sp.zn. 5 Sžf 97/2009 zo dňa 06. júla 2009 vymedzil Najvyšší súd Slovenskej republiky nasledovne:

„Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené.“

48. V ďalšom sťažnostnom bode bolo poukázané na vadu správcu dane ako aj správneho súdu, že nevyhodnotil nedostatočné objasnenie svojich pochybností sťažovateľovi. V tejto súvislosti bolo povinnosťou sťažovateľa presne konkretizovať kasačnému súdu, na ktorú jeho žalobnú námietku spojených s touto argumentáciou nemal správny súd argumentovať, čo sa však nestalo. Preto kasačný súd po všeobecnom preskúmaní obsahu všeobecnej správnej žaloby dospel k záveru, že sťažovateľ prostredníctvom tejto všeobecnej správnej žaloby nebrojil proti porušeniu povinností správcu dane počas daňovej kontroly (tretí diel Daňového poriadku), ktoré sa týkajú postupu objasňovania pochybností správcu dane (najmä § 45 Daňového poriadku).

49. Ďalej sťažovateľ konštatuje, že sa správny súd pomýlil v sume faktúry zo 14.04.2014, ktorá nebola vystavená na sumu 193.093,95 € ale na sumu 99.564,25 €. Uvedený sťažnostný bod kasačný súd vyhodnotil ako spochybnenie iba dôvodov napadnutého rozsudku, ktoré nie je prípustné zákonodarcom v zmysle § 439 S.s.p.

Podľa § 439 ods. 3 písm. c) S.s.p. v citovanom znení kasačná sťažnosť nie je prípustná, ak c) smeruje len proti dôvodom rozhodnutia krajského súdu, [.]..

D) K podmienkam uplatnenia nároku na odpočítanie:

50. Sťažovateľ na podporu svojho nároku na uplatnený odpočet poukazuje na riadny prístup k plneniu dôkazných povinností a to tým, že predložil počas daňovej kontroly množstvo listinných dôkazov. Išlo o dodávateľské faktúry či iné dokumenty, ktoré mali byť vystavené ako dodávateľskými tak subdodávateľskými spoločnosťami a osobami, zmluvami a ich dodatkami, a tiež poukazoval na rozporné argumenty vyslovené pri výsluchu vedenia spolupracujúcich subjektov.

51. Kasačný súd už vo svojej judikatúre viackrát zdôraznil (napríklad rozsudok sp. zn. 1Sžf/76/2017 zo dňa 26. októbra 2017), že predmetom DPH je zdaniteľný obchod v rôznych formách (viď § 2 ods. 1 zákona o DPH), čím je okrem iného aj dodanie tovaru /poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku vykonané platiteľom dane prostredníctvom ekonomickej, najčastejšie zmluvne dohodnutej činnosti. S prihliadnutím na takto vymedzený zdaniteľný obchod len pri jeho splnení vzniká dodávateľovi daňová povinnosť a protistrane, ako odberateľovi (v preskúmvanej veci sťažovateľovi), následne vzniká právo na odpočítanie DPH, ktorého uplatnenie sa viaže u odberateľa na preukázanie vecných a formálnych podmienok.

52. Obsah pojmu vecných podmienok Súdny dvor Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vo svojej judikatúre objasňuje nasledovne:

- a) vznik práva na odpočítanie dane štandardne v tom okamihu, keď vznikne daňová povinnosť zdaniteľnej osobe ako dodávateľovi bez ohľadu na jej reálne splnenie (napríklad rozsudok Súdneho dvora z 12. januára 2006, Optigen a i., spojené veci sp.zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 54, alebo rozsudok z 29. marca 2012 sp.zn. C-414/10 vo veci Véleclair), pričom
  - a. tu je rozhodujúca existencia zdaniteľného plnenia spočívajúceho v prevode držby majetku dodávateľom, ktorá oprávňuje odberateľa fakticky s ním nakladať, akoby bol vlastníkom tohto majetku,
  - b. inak v prípade dodania tovaru vtedy, keď dodávateľ odovzdá tovar zdaniteľnej osobe (napríklad rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-324/11 vo veci Tóth, marginálny bod 26),
- b) tovary a služby zakladajúce toto právo musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, t.j. musia existovať a vykazovať výmennú majetkovú hodnotu (use value) pre zdaniteľnú osobu,
- c) na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou bez ohľadu na jej registráciu či neregistráciu (napríklad rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-438/09 vo veci Dankowski, marginálne body 26 a 33; alebo rozsudok sp.zn. C-324/11 vo veci Tóth, marginálne body 33 a 26).

37. Naopak k pojmu formálne podmienky Súdny dvor priraduje

- a) splnenie podmienok týkajúcich sa podrobného a kontrolne preukazného účtovania u zdaniteľnej osoby (napríklad rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-590/13 vo veci Idexx Laboratories Italia, marginálny bod 42),
- b) existencia došlej faktúry vystavenej dodávateľom, ktorá obsahuje všetky povinné údaje, a zohľadňuje časové súvislosti vecného poskytnutia služby/ dodania tovaru, a
- c) včas podané riadne daňové priznanie.

53. Práve vystavením dodávateľskej faktúry, ktorá obsahuje všetky povinné a po výpovednej stránke aj hodnoverné údaje, dodávateľ nielenže na seba preberá daňovú povinnosť ale aj signalizuje svojmu zmluvnému partnerovi, že môže začať proces smerujúci k uplatneniu práva na odpočítanie DPH. Za situácie, kedy dochádzalo k poskytovaniu rôznych služieb rôznymi subjektmi počas na seba nadväzujúcich zdaňovacích období, bolo povinnosťou sťažovateľa presne ustáliť okamih ukončenia obdobia ich poskytovania a z toho časovo vyvodíť svoje právo na odpočítanie dane.

54. Avšak nezohľadnenie časovej súvislosti s vecným dodaním služby na záver o vzniku práva na odpočítanie DPH vo veci samej, ako správne tvrdí žalovaný, nepostačuje. Podnikateľ, ktorý je obchodnou spoločnosťou založenou podľa zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov, znáša svoje povinnosti preukázať hodnovernosť údajov faktúry dodávateľa (t.j. „cudzej“ listiny) prostredníctvom povinnosti štatutárneho orgánu (v prípade žalobcu ako spoločnosti s ručením obmedzeným ide o konateľa alebo viacerých konateľov) alebo ním splnomocneného zástupcu, prípadne iným spôsobom, ktorý vyplýva z vnútorných organizačných predpisov právnickej osoby, či jej organizačného členenia niest' zodpovednosť za vedenie účtovníctva (napríklad § 135 Obchodného zákonníka).

Podľa § 135 ods. 1 Obchodného zákonníka v citovanom znení konatelia sú povinní zabezpečiť riadne vedenie predpísanej evidencie a účtovníctva, viesť zoznam spoločníkov a informovať spoločníkov o záležitostiach spoločnosti.

55. Hore uvedená povinnosť štatutárneho orgánu obchodnej spoločnosti zabezpečiť riadne vedenie účtovníctva so sebou najmä nesie povinnosť dodržiavať základné princípy, poprípade zásady vedenia účtovníctva obsiahnuté v § 8 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 431/2002 Z.z.“). Podľa kasačného súdu nie je naplnením týchto zásad, pokiaľ sťažovateľ po tom, ako obdržal spornú faktúru, ju na základe vecne a časových súvislostí nepreveril v zmysle povinností pre vystaviteľa faktúry s prihliadnutím na dohodnuté podmienky. Po prípadnom zistení nedostatkov vo vecných a časových súvislostiach zdaniteľného plnenia môže obchodná spoločnosť uplatniť svoje právo na odstránenie nedostatkov došlej faktúry zmluvne dohodnutým alebo zákonným postupom.

Podľa § 8 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov.

Podľa § 3 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovná jednotka účtuje a vykazuje účtovné prípady v období, s ktorým časovo a vecne súvisia (ďalej len "účtovné obdobie"). Ak túto zásadu nemožno dodržať, účtovná jednotka ich zaúčtuje a vykáže v období, keď sa tieto skutočnosti zistili.

Podľa § 72 ods. 1 písm. a) a g) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru podľa tohto zákona pri

a) dodaní tovaru alebo služby s miestom dodania v tuzemsku inej zdaniteľnej osobe alebo právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou,

g) prijatí platby pred dodaním služby podľa písmen a) až c).

56. Ak teda sťažovateľ mu doručení faktúru nepreverí aj na vecnú a časovú súvislosť deklarovaného zdaniteľného plnenia v zmysle zásad vedenia účtovníctva a neurobí potrebné kroky na jej zosúladienie so skutkovým stavom, ktorý nezodpovedá povinnosti vystaviteľa faktúry v zmysle § 72 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., potom mu právo na odpočítanie dane v zdaňovacom období, kedy bolo chybné vystavením faktúry deklarovaný vznik daňovej povinnosti, nevzniká.

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

## VI.

58. Kasačný súd vzhľadom na dôvody kasačnej sťažnosti uplatnené sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok má všetky formálne i obsahové náležitosti súdneho rozhodnutia požadované v zmysle § 139 S.s.p. Preskúmané rozhodnutie vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré následne bolo logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Kasačný súd sa preto stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými správnym súdom, že orgán verejnej správy dodržal požiadavku zákonnosti pri priebehu a následnom vydaní preskúmaného rozhodnutia.

59. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a vyjadrenia žalobcu/žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 5Sžf 97/2009, sp.zn. 1Sžf/76/2017, sp.zn. 1Sžfk/23/2018 ako aj sp.zn. 1Sžfk/10/2018, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty ako aj svojej úlohy zjednocovateľa súdnej judikatúry (§ 20 S.s.p.) odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

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

61. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 2 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nenastalo. Naopak žalovaný ako protistrana bol úspešný, avšak jeho právo sa priznáva iba za mimoriadnych podmienok, ktoré neboli naplnené.

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).