

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/28/2018
Identifikačné číslo spisu: 1016201033
Dátum vydania rozhodnutia: 25.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1016201033.1

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: Sport Marketing Company, s.r.o., IČO: 45 909 571, so sídlom Námestie SNP č. 13, 811 06 Bratislava, zast.: JUDr. Elenou Ľalíkovou, advokátkou so sídlom advokátskej kancelárie ul. Podbrezová č. 34, 831 06 Bratislava, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): 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 Bratislave zo dňa 11. januára 2018 č.k. 1S/129/2016-52, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Žalobcovi právo na úplnú náhradu trov kasačného konania voči sťažovateľovi p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.
Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti o 06.03.2018 (č.l. 69) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 11. januára 2018 č.k. 1S/129/2016-52 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd rozhodnutie žalovaného č. 103184107/2016 z 19.05.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 16) vydané v daňovom konaní zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovný dôvod kasačnej sťažnosti:
- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“), ust. § 24 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“).

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 102639544/2016 z 01.03.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ - č.l. 7).

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.

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2014 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.

5. Výrubenie 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. 21085976/2015 z 26.10.2015 (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 § 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. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

1) dodanie služieb (reklamné služby na prezentáciu pre GODUR, s.r.o., pre MBT, a.s. a pre KOVAL SYSTEM, a.s.) v prospech žalobcu; čiastočne v zmysle Zmluvy o reklamných službách od žalobcom označeného dodávateľa MindSpot s.r.o., Nitra (ďalej len „spoločnosť MindSpot“), za ktorej údajné vykonanie vystavil dodávateľ viacero faktúr v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) z miestneho zisťovania správcu dane vyplynulo, že

i) pre hore uvedené spoločnosti boli služby dodané (viď odpoveď Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica),

ii) na sídle spoločnosti MindSpot sa nenachádzajú obvyklé znaky sídla spoločnosti,

(1) oslovení nájomníci na tejto adrese nepoznajú ani spoločnosť MindSpot ani pána H. D.,

iii) z adresy konateľa spoločnosti MindSpot (pán H. D.) sa zásielky vracajú s poznámkou pošty „adresát neznámy“,

b) zo zápisnice zo 04.08.2015 vyplýva, že konateľ žalobcu pán Ing. C. H.

- i) bol oboznámený so zistenými skutočnosťami a
- ii) prisľúbil zabezpečiť prítomnosť konateľa pán H. D.,
- c) následne pán Ing. C. H. telefonicky oznámil, že
- i) o pánovi D. sa od známeho dozvedel, že je v zahraničí a má sa 15. - 18.10.2015 vrátiť,
- ii) bude ho čakať na letisku a privedie ho na Daňový úrad,
- iii) čo sa však v uvedenom termíne nestalo.

7. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä nepredloženie dôkazov) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u spoločnosti MindSpot nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 v spojení s § 49 ods. 1 a odsek 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. nakoľko žalobca nepreukázal, že zdaniteľný obchod spoločnosť MindSpot uvedený ako platiteľ na faktúre zrealizoval, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu.

8. Žalobca po doručení protokolu dňa 04.11.2015 dodal správcovi dane DVD, fotodokumentáciu a vyhlásenie pána R. Š. - RETYP z 13.11.2015 (tento prezentoval, že bol v mailovom, osobnom aj telefonickom kontakte so štatutárom spoločnosti MindSpot, ktorá v tomto období zabezpečovala subdodávateľsky dodávky reklamných služieb pre žalobcu), Bratislava a sedem fotografií. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol, že nemá vedomosť o tom, ako súvisí toto vyhlásenie s obchodnou činnosťou žalobcu.

9. Zo zápisnice spísanej dňa 21.12.2015 s pánom H. D. za prítomnosti konateľa žalobcu vyplýva, že
- 1) pán H. D. potvrdil vystavenie faktúr aj to, že vykonal pre žalobcu nasledovné činnosti:
 - a) výroba fotografií, dizajn manuál, reklamne bannery, inzercie osobne, nakoľko nemal zamestnancov,
 - i) iba výrobu bannerov zabezpečoval subdodávateľsky - prostredníctvom živnostníkov, prípadne študentov - brigádnikov na dohodu, ktorých nevie identifikovať,
 - b) vo výpise z obchodného registra má spoločnosť MindSpot zapísané hore uvedené reklamné činnosti,
 - c) pán H. D. mal odovzdať všetky účtovné dokumenty osobe Š. H., bytom Havlíčkův Brod, Česká republika, k čomu priložil čestné prehlásenie o prevzatí účtovných dokladov spoločnosti zo dňa 30.04.2014,
 - i) avšak k prevodu obchodného podielu na túto osobu v obchodnom registri nedošlo,
 - d) tzn. že nepredložil žiadne svoje daňové a účtovné doklady, ktoré by preukazovali
 - i) reálnosť poskytnutých služieb spoločnosťou MindSpot,
 - ii) že má materiálno-technické a personálne vybavenie.

10. Ďalej z dvoch úradných záznamov (č. 102475488/2016 a č. 102553389/2016) o neúspešnosti vykonať ústne pojednávanie a predloženie prisľúbených dokladov vyplýva, že správca dane s pánom H. D. nakoniec dohodol nový termín stretnutia na 17.02.2016 za prítomnosti konateľa žalobcu. Ten však nebol opätovne schopný predložiť nové dôkazy.

11. K skutočnostiam, či

- a) spoločnosť MindSpot odviedla do štátneho rozpočtu daň a
 - b) od koho spoločnosť GODUR, s.r.o., spoločnosť MBT, a.s. a spoločnosť KOVAL SYSTEM, a.s. mali mať teda dodané reklamné služby,
- správca dane, resp. žalovaný zaujali stanovisko, že spoločnosť MindSpot nepodala za rok 2014 daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby a na dani z pridanej hodnoty podal daňové priznanie za zdaňovacie obdobie 1. štvrtok 2014.

III.

Konanie na správnom súde

12. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca za účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“, resp. „Občiansky súdny poriadok“) prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Bratislave žalobu zo 06.06.2016.

13. Krajský súd v Bratislave ako správny súd posúdil zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup správnych orgánov, nenariadil pojednávanie a po oboznámení sa so spisom správcu dane dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (najmä bod č. 79 napadnutého rozsudku). Preto postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c) S.s.p. v napadnutom rozsudku vyslovil, že preskúmané rozhodnutie zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa § 491 ods. 1 S.s.p. v citovanom znení platí, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 191 ods. 1 písm. c) S.s.p. v citovanom znení správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak
c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,

14. S poukazom na relevantné ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na početnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného sa správny súd zameril na výklad účinkov zásady zákonnosti na preskúmanú vec. Následne zdôraznil (bod č. 59 napadnutého rozsudku) záver žalovaného, že dodanie služby bolo iba formálne deklarované na faktúrach bez toho, aby došlo k vecnému naplneniu predmetu dane.

15. S odkazom na početnú judikatúru Súdneho dvora (napríklad rozsudok vo veci C -18/13, Bonik) správny súd zdôraznil (body č. 60 a 63 napadnutého rozsudku), že právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Iba samotná skutočnosť, že sa daňový subjekt mohol podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie, ho zbavuje práva na odpočet DPH. Prináleží teda vnútroštátnemu súdu v preskúmanej veci preveriť, či bolo plnenie poskytnuté žalobcovi skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach.

16. V tejto súvislosti správny súd tiež zdôraznil (bod č. 64 napadnutého rozsudku), že žalobca predložil množstvo listinných dôkazov (napríklad dodávateľské a odberateľské faktúry, rámcovú zmluvu o poskytovaní služieb zo dňa 01.09.2013 uzatvorenú so spoločnosťou MindSpot, objednávku č. 022014 a 012014, protokol k faktúre č. 2014022802, bankové výpisy, fotografie a iné).

17. Na základe vyhodnotenia uvedených listinných dôkazov správny súd opätovne so zdôraznením judikatúry Súdneho dvora správny súd uviedol (body č. 65 až 70 napadnutého rozsudku), že žalovaný si vytvoril nesprávny záver o tom, že realita dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená zo zistenia, že dodávateľ resp. aj subdodávateľ žalobcu takéto dodanie nemohli uskutočniť. Právo na odpočet dane môže byť podľa správneho súdu zamietnuté iba vtedy, ak je objektívne preukázané, že predmetná zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-80/11 z 21.06.2012 účastníkov Mahagében a Dávid, č. 52).

18. V uvedenej súvislosti tiež správny súd poukázal na to, že (body č. 77 a 78 napadnutého rozsudku), že dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane. Navyše správny súd poznamenal, že Súdny dvor vo svojich rozhodnutiach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý.

19. Na základe týchto právnych názorov správny súd odôvodnil svoj zrušujúci výrok. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba je dôvodná a v bode č. 80 napadnutého rozsudku adresoval žalovanému pokyny, ako má pokračovať v ďalšom konaní.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

20. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť spísanú zamestnancom žalovaného s požadovaným vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa, v ktorej postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2 zdôraznil nasledujúce sťažnostné body:

k § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.: t.j. správny súd nesprávne právne posúdil to, že

- žalobca mal preukázať dodanie reklamných a fotografických služieb a vznik daňovej povinnosti u označeného dodávateľa,

o pričom svedok pán H. D. potvrdil, že spoločnosť MindSpot nemala žiadnych zamestnancov,

o reklamnú činnosť, audiovizuálnu tvorbu mal vykonávať väčšinou sám,

o k tvrdeniu relevantné dôkazy nepredložil,

o doklady mal odovzdať novému konateľovi,

o predložené xerofotografie zachytávajú nejaké bližšie neurčené strojné zariadenie v bližšie neurčenej hale, v ktorej bolo prítomných viacero fotografov,

- z označenia služby na faktúrach nie je zrejmé, že ide presne o tie isté služby, aké sú fakturované dodávateľa spoločnosti MindSpot,

- správca dane k svojmu tvrdeniu

o deklarovaná služba nebola uvedeným dodávateľom reálne dodaná žalobcovi

o zabezpečil dostatok objektívnych dôkazov,

- v tejto súvislosti odkaz na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“)

o sp.zn. 5Sžf/97/2009 zo dňa 06. júla 2010 (zásada zodpovedného podnikania),

o sp.zn. 3Sžf/92/2015 zo dňa 25. januára 2017 (dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov),

o sp.zn. 2Sžf/40/2011 (čestné vyhlásenie),

o sp.zn. 3Sžf/100/2012 zo dňa 11. júna 2013 (hmotnoprávny charakter podmienok),

o sp.zn. 2Sžf/52/2011 z 22. augusta 2012 (dôkazné bremeno),

o sp.zn. 3Sžf/100/2012 zo dňa 11. júna 2013 (iba predloženie faktúr),

o sp.zn. 5Sžf/122/2009 zo dňa 18. mája 2010 (uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou) ako aj

o sp.zn. 3Sžf/24/2012 (preukázať, že na vrátenie má právny nárok),

- nesprávny právny záver správneho súdu aj v tom, že preniesol dôkaznú povinnosť na správca dane (preukázať úmysel),

- rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 3 Sžf 1/2010 zo dňa 19. augusta 2010 je pre sťažovateľa neštandardným,

- v napadnutom rozsudku (bod 67-71) uvedený názor o dvoch alternatívach nespĺňa obsahové kritérium preskúmvanej veci.

21. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo napadnutý rozsudok zmenil tak, že zamietne žalobu.

B)

22. Z vyjadrenia žalobcu z 28. marca 2018 (replika na č.l. 84) ku kasačnej sťažnosti vyplýva, že napadnutý rozsudok označuje za vysoko profesionálny.

23. Ďalej žalobca prezentoval svoje názory na dôkazné bremeno, rozdelenie dôkazného bremena a

aplikáciu zásady daňovej neutrality. V tejto súvislosti s odkazom na rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-384/04 uviedol, že subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré môžu byť od nich rozumne požadované, aby zaistili, že ich plnenie nie je súčasťou podvodu, bez ohľadu na to, či ide o podvod na DPH, alebo iné podvody, musia mať možnosť dôverovať v legalitu uvedených plnení bez toho, že by riskovali stratu svojho nároku na odpočet DPH odvedenej na vstupe.

24. Tiež sa žalobca vyjadril k ostatným námietkam. Najmä poukázal na obsah ústavný princíp zakotvený v čl. 2 ods. 3 ústavy Slovenskej republiky, ktorým sa uplatňuje princíp dôvery v úkony hospodárskych partnerov, ktorý je základným predpokladom pre riadne fungovanie komplexnej spoločnosti, ako hodnotovo chápaného právneho štátu v zmysle čl. 1 ods. 1 ústavy.

25. Vo vzťahu k judikatúre Najvyššieho súdu prezentovanej sťažovateľom žalobca zaujal postoj, že ide o účelovú argumentáciu (obranu), nakoľko uvádza iba tú, ktorá mu vyhovuje.

26. Záverom žalobca navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol. Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil trovy kasačného konania.

V.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

27. Senát Najvyššieho súdu 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 jednomyseľne (§ 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 25. februára 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

28. 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.

29. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, pôvodná úprava súdneho prieskumu rozhodnutí správnych orgánov vrátane inštitútu opravných prostriedkov sa od účinnosti Správneho súdneho poriadku podstatne zmenila s tým, že konanie o kasačnej sťažnosti má zabezpečiť tri rozdielne úlohy, a to rýchlu a efektívnu nápravu najpodstatnejších procesných pochybení, objasnenie otázok zásadného právneho významu ako aj zjednocovanie judikatúry. Je potom na zvážení sťažovateľa vrátane zvýšeného významu úlohy kvalifikovane právneho konania sťažovateľa (§ 5 ods. 5 v spojení s § 449 ods. 1 veta prvá S.s.p.), ktorú z uvedených úloh má ním podaná kasačná sťažnosť v správnom súdnictve plniť.

30. Z vyššie uvedených sťažnostných bodov (viď bod č. 20) pre kasačný súd vo všeobecnosti vyplýva generálna námietka sťažovateľa, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmvanú vec, t.j. meritum sporu [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.]. Uvedený dôvod kasačnej sťažnosti v medziach sťažnostných bodov nepovažuje kasačný súd za naplnený a preto ho na základe nižšie

uvedených právnych argumentov odmietol.

31. 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 vád 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).

32. V tejto uvedenej súvislosti musí kasačný súd zdôrazniť, že pre správne posúdenie je základným predpokladom riadne ustálenie skutkového stavu. Správny súd však sťažovateľovi tento nedostatok vytkol v časti VI. (bod č. 59 a nasl.) napadnutého rozsudku nasledovne:

„64. [...] Žalobca v priebehu daňovej kontroly predložil dodávateľské a odberateľské faktúry, rámcovú zmluvu o poskytovaní služieb zo dňa 01.09.2013 uzatvorenú s dodávateľom MindSpot, s. r. o., objednávku č. 022014 a 012014, protokol k faktúre č. 2014022802, bankové výpisy, fotografie, dizajn manuálu a CD fotodokumentáciu pre jednotlivých odberateľov, čestné vyhlásenie konateľa H. D. s podrobným opisom druhu a ceny dodaných služieb od konkrétneho dodávateľa. Taktiež konateľ dodávateľa MindSpot, s. r. o., H. D. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 21502415/2015 spísanej dňa 21.12.2015 ako svedok vypovedal, že pre spoločnosť Šport Marketing Company, s.r.o. vystavil faktúry a vykonal pre túto spoločnosť nasledovné činnosti: výroba fotografií, dizajn manuál, reklamné bannery, inzercie v tlačovinách a spoty v Digi Šport.

[.]...

70. Ako bolo už uvedené zo žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného nevyplýva, že predmet plnenia neexistuje, avšak nebolo preukázané, že ho žalobcovi dodala obchodná spoločnosť MindSpot, s.r.o., resp. subdodávateľ žalobcu.

71. Neuskutočnenie zdaniteľného obchodu nepreukazuje ani zistenie, že dodávateľ (MindSpot, s.r.o.) žalobcu nepredložil ani po dohodnutom termíne žiadne svoje daňové a účtovné doklady, ktoré by preukazovali reálnosť poskytnutých služieb spoločnosťou MindSpot s.r.o., resp. ktoré by preukazovali, že dodávateľ má materiálo-technické a personálne vybavenie, priestory na výkon uvedených činností. Uvedené zistenie nevyklučuje možnosť, že samotný dodávateľ alebo i subdodávateľ žalobcu mohli konať v rozpore so zákonom, avšak v žiadnom prípade to nie je objektívnym dôkazom protizákonnosti konania žalobcu.

[.]...

76. Aj samotná skutočnosť, že dodávateľ daňový subjekt MindSpot, s. r. o. nepodal za rok 2014 daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby (naposledy podal DP DPPO za rok 2013), na dani z pridanej hodnoty podal za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2014 daňové priznanie DPH, v ktorom vykázal takmer rovnaké prijaté a dodané zdaniteľné obchody a nízky výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu, naposledy podal daňové priznanie DPH za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014 a k 31.10.2014 bola platiteľovi dane MindSpot, s. r. o. správcom dane zrušená registrácia na dani z pridanej hodnoty potvrdzuje, že možno súhlasiť s konštatáciou žalovaného, že uvedené skutočnosti sú dôvodom na oprávnené pochybnosti správcu dane o riadnej podnikateľskej činnosti uvedeného daňového subjektu. To je však dôkazom o protiprávosti konania tejto obchodnej spoločnosti, ale nemožno to považovať za objektívny dôkaz protiprávosti konania žalobcu, ani v tom nemožno badať jeho vedomosť o existencii porušenia daňových právnych predpisov, či jeho priamu, cieleňú a úmyselnú participáciu na daňovom podvode."

33. Vzhľadom na vyššie uvedený skutkový stav kasačný súd poukazuje na podstatu konania o kasačnej sťažnosti, v zmysle ktorého je možné odstrániť iba najpodstatnejšie právne pochybenia správneho súdu bez nožnej prípustnosti skutkovej zmeny (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) pri posudzovaní zákonnosti daňového dokazovania, t.j. procesných noriem aplikovateľných na postup správcu dane., resp. žalovaného. Je nepochybné, že správny súd poukazoval na nedostatočne zistený skutkový stav pre prijatie právneho záveru, že správca dane je oprávnený odmietnuť žalobcom uplatnený nárok na odpočítanie dane.

34. Aj kasačný súd sa stotožňuje so záverom správneho súdu, že správca dane a s ním sťažovateľ predčasne ustálili skutkový záver o nedostatočnom preukázaní nároku žalobcu na odpočítanie dane. Uvedený zdaniteľný obchod (tvrdené dodanie reklamných a fotografických služieb) mal byť zrealizovaný medzi žalobcom ako finálnym dodávateľom a jeho odberateľmi, t.j. spoločnosťami GODUR s.r.o., MBT s.r.o. a KOVAL SYSTEM, a.s., pričom subdodávateľom v tejto transakcii mala byť spoločnosť MindSpot.

35. Je pravdou, že správca dane venoval značnú pozornosť v odôvodnení nespolupráci konateľa spoločnosti MindSpot (viď bod č. 6), avšak relevantný záver z tejto nesúčinnosti nevyvodil. Naopak, podľa kasačného súdu nie je možné neskoršie výpovede konateľa spoločnosti MindSpot (viď bod č. 9) vyhodnotiť inak, ako že zatiaľ potvrdzujú, že služby osobne vykonal v tvrdenom rozsahu. Jedinú výnimku, ktorá nie je sporná, je výroba bannerov, ktorú mal údajne zabezpečovať subdodávateľsky (neidentifikovateľný počet študentov a živnostníkov).

36. Tieto skutočnosti vôbec nevyvrátili skutočnosti zistené v inom konaní, t.j. že hore uvedené spoločnosti GODUR s.r.o., MBT s.r.o. a KOVAL SYSTEM, a.s. mali potvrdiť dodanie služieb, ktoré tvoria zdaniteľné plnenie im poskytnuté. Avšak správca dane, a ani sťažovateľ mu to nevytkol, neobjasnil, či od žalobcu, resp. ak nie, tak od ktorého daňového subjektu tieto spoločnosti GODUR s.r.o., MBT s.r.o. a KOVAL SYSTEM, a.s. uvedené služby dostali.

37. Správca dane sa ani nepokúsil odstrániť nejasnosti pri predložení vyhlásení pána R. Š. (viď bod č. 8) a s tým predložených fotografií v celkovom počte 8 kusov, ktoré konanie sa kasačnému súdu javí ako porušenie povinnosti správcu dane postupovať nezávisle v procese dokazovania v zmysle § 24 Daňového poriadku. Tento postup je neudržateľný v zmysle čl. 2 ods. 2 ústavy a § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Naopak sťažovateľ sa uspokojil s mechanickým opakovaním judikatúry Najvyššieho súdu, ktorá síce diskvalifikuje čestné prehlásenie ako bežný dôkazný prostriedok, avšak nezbavuje správcu dane pri jeho predložení, aby ho v zmysle citovaného ustanovenia nezobral do úvahy, resp. ho celkom ignoroval, čo sa stalo v preskúmvanej veci. Pre kasačný súd je nepredstaviteľné, že správca dane nepreveril postavenie pána R. Š. a jeho pozíciu v zdaniteľnom obchode.

Podľa § 3 ods. 2 veta druhá Daňového poriadku v citovanom znení správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

38. Pozornosti kasačného súdu ďalej neuniklo ani to, že na jednej strane (viď bod č. 11) bola spoločnosť MindSpot preverovaná správcou dane s výsledkom, že ide o spoločnosť, ktorá v dotknutom zdaniteľnom období február 2014 podala daňové priznanie za I. štvrtrok 2014. Na druhej strane sa však správca dane uspokojil so zistením, že už daňové priznanie k dani z príjmov už nepodala vôbec, a preto ide o rizikový subjekt.

39. Všetky vyššie uvedené skutočnosti bez ohľadu na sťažovateľom prezentovanú judikatúru najvyššieho súdu (viď bod č. 20) viedli kasačný súd k zhodnému stanovisku so závermi správneho súdu o nesprávnom právnom posúdení veci daňovými orgánmi a následne vyslovenými pokynmi pre ďalšie konanie (viď bod č. 19 napadnutého rozsudku).

40. Iba na okraj musí kasačný súd, vzhľadom na množstvo argumentov tak prezentovaných sťažovateľom ako aj žalobcom týkajúcich sa rozhodovacej činnosti Súdneho dvora, ktorá je pre oblasť dane z pridanej hodnoty mimoriadne rozsiahla, musí zdôrazniť nasledujúce. Pre správne posúdenie veci podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné, koľko „judikátov“ ten ktorý účastník cituje, ale rozhodujúce je, čo z týchto rozhodnutí Súdneho dvora je možno aplikovať na preskúmvanú vec, teda k akým právnym záverom s ohľadom na obdobné skutkové okolnosti prípadu a relevantnú právnu úpravu

správny súd v tam riešenom prípade dospel, a ako následne tieto právne závery dopadajú aj na preskúvanú vec.

VI.

41. Kasačný súd vzhľadom na dôvod kasačnej sťažnosti uplatnený sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok má všetky formálne i obsahové náležitosti súdneho rozhodnutia požadované v zmysle § 139 S.s.p. Preskúvané 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 preskúvaného rozhodnutia.

42. Počas konania kasačný súd mu z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

43. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného, 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.

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

45. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nastalo.

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.).