

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/8/2019
Identifikačné číslo spisu: 1014200439
Dátum vydania rozhodnutia: 25.08.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1014200439.1

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): AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o., so sídlom Račianska č. 184/B, 831 05 Bratislava, IČO: 35 918 519, zast.: LEGAL & CORP, s.r.o., IČO: 47 237 325, advokátske spoločenstvo so sídlom Gajova č. 11, 811 09 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 Bratislave zo dňa 5. decembra 2017, č.k. 5S 56/2014-152, 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 28.02.2018 (č.l. 162 a v písomnej forme doplnená na č.l. 167) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 5. decembra 2017 č.k. 5S 56/2014-152 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 1100302/1/4733/2014/1042 z 08.01.2014 (ďalej len „preskúvané rozhodnutie“ - daňový spis) vydanému v daňovom konaní zamietol.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o explicitne označené nasledovné dôvody:

- § 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 nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, a to tým, že pri odôvodnení napadnutého rozsudku sa neriadil dôsledne ust. § 139 S.s.p. a nevysporiadal sa s právne záväznou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len

„Súdny dvor“),

- § 440 ods. 1 písm. g/ v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. správny súd nesprávne právne posúdil vec, nakoľko s prihliadnutím na relevantnú judikatúru Súdneho dvora neobjasnil, prečo mohli daňové orgány zamietnuť žalobcovi právo odpočítať hodnotu zaplatenej DPH, avšak len za predpokladu, že tieto orgány objektívne preukázali, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca, ako aj

- § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p., t.j. správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu najmä v otázke daňového bremena, t.j. rozsudok sp.zn. 4Sžf/16/2010 zo dňa 18. novembra 2010, sp.zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19. augusta 2010; navyše na odklon od rozsudku Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 2 Afs 160/2016 zo dňa 31. mája 2017 a sp.zn. 5Afs 60/2017 zo dňa 30. januára 2018, rozsudkov Súdneho dvora vo veci sp.zn. C-18/13 - Maks Pen, sp.zn. C-80/11 - Mahagében a Dávid, sp.zn. C-285/11 - Bonik, v spojených veciach sp.zn. C-354/03 - Optigen Ltd a sp.zn. C-355/03 - Fulcrum Electronics Ltd a sp.zn. C-484/03 - Bond House Systems Ltd (ďalej tiež „rozsudok v spojených veciach C-354/03“), sp.zn. C-439/04 - Kittel ako aj od rozsudku Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej tiež „ESLP“) zo dňa 22. januára 2009, sťažnosť č. 3991/03.

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. 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 Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9104405/5/4412579/2013/Sia z 02.10.2013 (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.

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 júl 2010 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. Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 a nasl. ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „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 vykonanej za zdaňovacie obdobia rokov 2008 až 2009 ako aj január 2010, marec - december 2010, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9104405/5/1113356/2013/Sia z 22.03.2013 (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. 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:

a) stavebné práce (konkrétne zabezpečenie stavebných prác, poddodávok a HIM - ďalej tiež všeobecne „stavebné práce“) v zmysle Zmluvy o dielo zo dňa 16.02.2010 (ďalej tiež „zmluva o dielo“) od poskytovateľa služby PHOTOART s.r.o., Bratislava (ďalej tiež „dodávateľ stavby“ alebo „spoločnosť PHOTOART“), za ktorých údajné vykonanie vystavila spoločnosť PHOTOART spornú faktúru (čiastková fakturácia) z 09.07.2010,

i) predmetom zmluvy o dielo bola

(1) výstavba zateplenej haly multifunkčného dvojskladu označené ako sklad B (ďalej na účely rozsudku len „multifunkčný dvojsklad“), komplet s dodávkou inžinierskych sietí, s uzatvárateľnými protipožiarnymi a ďalšími oddel'ovacími dvermi, osvetlením, kúrením,

(2) dodávka a montáž vysokonosných regálov pre sklad klampiarskych dielov a klampiarskej dielne haly A1, v dĺžke 88 m,

(3) dodávka a montáž oceľových nosníkov, oceľových stĺpov sendvičovej zateplenej strechy pre polyfunkčnú halu A2 s prekrytím pôvodnej prístavby A1 ponad hrebeň strechy.

(4) výťah vysokozdvíhový do skladu v hale A1, klamp. dielne a skladu,

ii) subdodávateľsky vykonaných od spoločnosti Forest media, s.r.o., Prešov (ďalej len „spoločnosť FOREST“) a od spoločnosti METROPOLITAIN s.r.o., Trebišov (ďalej len „spoločnosť METROPOLITAIN“, resp. spoločne „subdodávateľia“),

(1) na základe 2 rovnakých zmlúv so záväzkom dodať identický tovar a poskytnúť identické služby v hore uvedenom rozsahu (písm. i/ body 1 až 4),

(2) tak spoločnosť FOREST ako aj spoločnosť METROPOLITAIN vyfakturovali svoje služby v dotknutom zdaňovacom období faktúrami, pri ktorých absentoval opis konkrétnych prác alebo dodanie konkrétneho tovaru, za dodanie či vykonanie ktorých mali byť vyhotovené,

(3) k faktúram neboli priložené žiadne dodacie listy, žiadne súpisy vykonaných prác a ani žiadne preberacie protokoly,

(4) rovnako neboli predložené dôkazy na preukázanie skutočností, že nevyhnutne súvisiaci stavebný tovar bol nejakým spôsobom prepravovaný,

(5) tieto faktúry mala spoločnosť PHOTOART uhradiť v hotovosti,

iii) stavebné povolenia z 05.08.2004 (Prístavba skladu klampiarskych dielov pre stavebníka AUTO ROTOS s.r.o.) a zo 16.04.2008 (Výstavný priestor vozidiel [SO 01] a Hala pre kontrolu originality [SO 02], pričom oprávnenie na výkon tejto kontroly bol vydaný dňa 30.07.2008 príslušným úradom pre spoločnosť ROZAN, s.r.o., Bratislava - konateľka MUDr. G. N.),

(1) sa týkajú iných stavieb, ale netýkajú sa stavby multifunkčného dvojskladu,

(2) z odpovede Mestskej časti Bratislava - Rača vyplýva, že stavebné povolenie na stavbu „Zateplená hala multifunkčného dvojskladu“ nebolo vydané, kolaudačné konanie nebolo vykonané a tým ani nemohlo byť vydané kolaudačné rozhodnutie,

iv) konateľ žalobcu pri ústnom pojednávaní uviedol, že

(1) multifunkčný dvojsklad je tá istá ako budova označená písmenom B s názvom sklad klampiarskych dielov (postavená v roku 2004),

(2) avšak podľa správcu dane stavebníkom bola spoločnosť AUTO ROTOS s.r.o. a táto stavba je pre ňu zapísaná na liste vlastníctva č. 4872,

(3) medzi žalobcom a vlastníkom nehnuteľností (i keď nie výslovne) mohlo dôjsť k uzavretiu zmluvy o výpožičke v zmysle § 659 a nasl. Občianskeho zákonníka,

v) svedok Ing. arch. H. A.

(1) generálny projektant vyššie uvedeného subjektu AUTO ROTOS s.r.o., ktorá bola investorom výstavby všetkých stavieb postavených v Bratislave na Račianskej ulici č. 184/B,

- (2) vykonával aj funkciu technického dozoru na stavbách,
- (3) uviedol, aké projekty pre uvedeného investora vypracoval,
- (4) avšak neuviedol projekt na výstavbu zateplenej haly multifunkčného skladu, ani na prestavbu skladu klampiarskych dielov, označovaného ako sklad B.

7. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie prehlásenia pána A. R., súčasne konateľa spoločnosti FOREST ako aj spoločnosti METROPOLITAIN, ako aj užívateľských a vlastníckych vzťahov k nehnuteľnostiam dotknutých sporom) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný (vid' odôvodnenie uvedené žalovaným na str. 6 v spojení so str. 9 preskúmaného rozhodnutia), že u vyššie uvedenej spoločnosti PHOTOART ako dodávateľa stavby a jeho subdodávateľov nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák.č. 222/2004 Z.z. nakoľko žalobca nepreukázal, či samotný zdaniteľný obchod dodávateľ stavby uvedený ako platiteľ na faktúre zrealizoval, a tým nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane u žalobcu.

8. V súvislosti s uvedeným tak správca dane ako aj žalovaný vyhodnotili absenciu zákonom požadovanej dokumentácie pre vyhotovenie stavby spolu s relevanciou predloženej stavebnej dokumentácie (obidve stavebné povolenia z rokov 2004 a 2008 ako aj kolaudačné rozhodnutia) s tým, že nakoľko boli vydané na inú právnickú osobu (AUTO ROTOS s.r.o., Bratislava, IČO: 31 348 653 a s vlastným IČ DPH pre účely daňových odvodov), tak nie je možné prisvedčiť obrane žalobcu, že v zmysle § 659 a nasl. Občianskeho zákonníka došlo k uzavretiu zmluvy o výpožičke.

9. Ďalej sa žalovaný vo zvyšnej časti venoval námietkam žalobcu vo vzťahu k aplikácii jednotlivých rozsudkov Súdneho dvora (najmä rozsudok vo veci Halifax a spol. spojený s doktrínou zneužitia práva) ako aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“). Najmä vo vzťahu k rozsudkom Súdneho dvora (Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ako aj Bond House Systems) žalovaný uviedol, že uvedené obchodne prípady nie je možné aplikovať na danú obchodnú transakciu, pretože v danom prípade medzi spoločnosťou PHOTOART a žalobcom správca dane neuznal právo na odpočítanie dane z dôvodu, že sa šetrením nepreukázalo reálne dodanie fakturovaných zdaniteľných obchodov, ktoré mali byť zabezpečené v zmysle zmluvy o dielo na zhotovenie stavby.

III.

Konanie na správnom súde

10. 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 17.03.2014.

11. Nakoľko žalobca vo svojej žalobe požadoval odklad vykonateľnosti tak preskúmaného rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia, krajský súd uznesením zo dňa 16. júla 2014 (č.l. 77) návrhu žalobcu na odkladný účinok vyhovel a odložil vykonateľnosť preskúmaného rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím, a to až do právoplatnosti rozhodnutia súdu vo veci samej.

12. Najvyšší súd na odvolanie žalobcu pôvodný rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 5S 56/2014-96 zo dňa 19. januára 2016, ktorým krajský súd žalobu zamietol, uznesením sp.zn. 1Sžf/99/2016-136 zo dňa 30. mája 2017 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

13. Následnou úlohou Krajského súdu v Bratislave 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 ako aj po vykonaní pojednávania za prítomnosti obidvoch procesných strán správny súd dospel k záveru (najmä č. 49 a č. 73 napadnutého rozsudku), že neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zmenu alebo zrušenie preskúmaného či prvostupňového rozhodnutia. Preto postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom napadnutého

rozsudku vyslovil, že žalobu zamietá z nasledujúcich dôvodov.

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

14. S poukazom na niektoré ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku, Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na početnú judikatúru Súdneho dvora a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd poukázal (č.l. 55 napadnutého rozsudku) na rozsudky Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf 41/2016 zo dňa 30. mája 2017, sp.zn. 1Sžf 57/2016 zo dňa 8. júna 2017, sp.zn. 1Sžf 47/2016 zo dňa 30. mája 2017, sp.zn. 1Sžf 59/2016 zo dňa 8. júna 2017 a rozsudku sp.zn. 1Sžf 35/2016 zo dňa 30. mája 2017 (ďalej tiež „predchádzajúce rozsudky Najvyššieho súdu“), ktorými uvedený súd zmenil, poprípade zrušil odvolacím konaním dotknuté rozsudky Krajského súdu Bratislava.

15. Ďalej správny súd vychádzajúc (č. 56 napadnutého rozsudku) z toho, že medzi účastníkmi konania je sporné skutkové vymedzenie splnenia zákonných podmienok zdaniteľného obchodu najmä vzhľadom na preukázanie existencie jeho predmetu, t.j. multifunkčného dvojskladu, s ktorým sa spájajú faktúry vystavené dodávateľom stavby a jeho subdodávateľmi, poukázal na dôkaznú povinnosť žalobcu predložiť relevantné dôkazy nielen o oprávnení vykonávať stavbu, o zabezpečení a priebehu stavby, ale aj o jej ukončení, či o jej existencii.

16. Pri vymedzovaní možných dôkazných prostriedkov správny súd demonštratívne naznačil (č. 67 napadnutého rozsudku), že bol očakávaný najmä projekt stavby v zmysle § 45 ods. 2 Stavebného zákona potrebný na vydanie stavebného povolenie, vrátane statických a dynamických výpočtov konštrukcií stavieb, rozhodnutia v stavebnom konaní, stavebný denník v rozsahu vymedzenom v § 46d Stavebného zákona, či atesty pre nebezpečné zariadenia.

17. Tiež správny súd poukázal na rozporuplné záväzky vyplývajúce zo zmluvy o dielo, kedy hoc žalobca na jednej strane od dodávateľa (dodávateľov) stavby nepožadoval dodávku realizačnej projektovej dokumentácie (čl. I ods. 2 zmluvy o dielo), tak na druhej strane bol žalobca zaťažený zmluvnou povinnosťou odovzdať dodávateľovi stavby stavenisko, a to v stave zodpovedajúcom projektovým podmienkam (čl. VIII. ods. 1 zmluvy o dielo), ako aj zaobstarat' a odovzdať dodávateľovi stavby projektovú dokumentáciu do 7 dní od podpisu zmluvy o dielo (t.j. do 23.02.2010).

18. Avšak až z preberajúceho protokolu (príloha A1) z 26.11.2010 pre správny súd (č. 69 napadnutého rozsudku) vyplývajú jednotlivé stavebné a lokalizačné podrobnosti diela (t.j. stavby) - koľko a ako označených miestností má otvoriť deklarovanú stavbu multifunkčného dvojskladu (t.j. sklad „B“ pozostávajúci z miestností č. 1.02, 1.03, 1.04, 1.05, a č. 1.06), ako aj použité stavebné materiály (nosníky, ich uloženie, štruktúra podlahy), vrátane dodávky osvetlenia a kúrenia.

19. V súvislosti s uvedeným správny súd poukazuje na bod č. 41 rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf 59/2016, konkrétne na závery vyplývajúce z výpovedi svedka Ing. arch. H. A. a zásadu poctivého obchodného styku, zdôraznil (č. 62 až č. 64 ako aj č. 71 a č. 72 napadnutého rozsudku), že nebolo preukázané ani projekčné zrealizovanie stavby multifunkčného dvojskladu ani spôsobilosť spoločností FOREST alebo METROPOLITAIN vôbec takúto stavbu zrealizovať.

20. V preskúmanom konaní však podľa správneho súdu (č. 66 napadnutého rozsudku) bolo povinnosťou žalobcu, ak si chcel riadne uplatniť právo na odpočítanie, preukázať relevantným spôsobom, že ním deklarovaný a existujúci multifunkčný dvojsklad legálne užíva nielen v zmysle § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. ale aj v súlade s inými právnymi predpismi na dodávky tovarov a služieb, z ktorých mu plynie príjem z ekonomickej činnosti.

21. S poukazom na vyššie uvedené dôvody a závery obsiahnuté v citovaných rozhodnutiach Najvyššieho súdu dospel krajský súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenia

A)

22. 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 sa pri odôvodnení napadnutého rozsudku vôbec nevysporiadal s právne záväznou judikatúrou Súdneho dvora citovanou v žalobe, a to

o rozsudok Súdneho dvora zo dňa 21. júna 2012 v spojených veciach sp.zn. C-80/11 (Mahagében) a C-142/11 (Dávid) - ďalej tiež „rozsudok v spojených veciach

C-80/11“, v nasledujúcom znení:

§ článok 167, článok 168 písm. a/, článok 178 písm. a/, článok 220 ods. 1 a článok 226 smernice Rady 2006/112 z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len pre tento rozsudok „smernica č. 2006/112“ - poznámka kasačného súdu) sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty DPH z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca,

§ článok 167, článok 168 písm. a/, článok 178 písm. a/ a článok 273 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, splnila podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené, napriek tomu, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112 boli splnené a že zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane uvedeného vystaviteľa faktúry,

o tým mal správny súd porušiť záväznú judikatúru ESLP, Ústavného súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu (uznesenie zo dňa 20. augusta 2014, sp.zn. 2Sžo/28/2013),

k § 440 ods. 1 písm. g/:

- nesprávne konštatoval, že žalobca nepreukázal, že

o zdaniteľný obchod (zhotovenie a dodanie stavby - multifunkčného dvojskladu) existuje a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu,

o avšak na pojednávaní 07.12.2017 poverený pracovník žalovaného ako aj sám predseda konajúceho senátu správneho súdu uviedli (odkaz na zvukový záznam) zhodne s tvrdením žalobcu, že predmet zdaniteľného plnenia reálne existuje,

o tvrdenie o realizácii podvodu zo strany spoločnosti PHOTOART je vzhľadom na citovanú judikatúru Súdneho dvora irelevantné,

§ navyše správca dane ani žalovaný nezistovali, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru,

§ vid' tiež rozsudok ESLP zo dňa 22. januára 2009, sťažnosť č. 3991/03,

§ nemožno od sťažovateľa rozumne očakávať, aby nútil spoločnosť PHOTOART na dodržiavanie daňových povinností,

- v obdobných veciach sp.zn. 1Sžfk/8/2016 až sp.zn. 1Sžf/68/2016 už Najvyšší súd zamietol správne žaloby sťažovateľa, ktoré sú

o založené na prakticky tom istom skutkovom základe,

o avšak podľa záveru Najvyššieho súdu údajne nebol predmet zdaniteľného plnenia ako taký preukázaný

zo strany žalobcu,

- nesprávne vyhodnotil záver sťažovateľa o tom, že reálnosť dodania zdaniteľného plnenia bolo spochybnená zo zistenia, že dodávateľ a subdodávateľ žalobcu takéto dodanie nemohli uskutočniť, k § 440 ods. 1 písm. h/:

- správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,

o najmä v otázke daňového bremena (rozsudok sp.zn. 4Sžf/16/2010 zo dňa 18. novembra 2010, sp.zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19. augusta 2010);

- navyše sťažovateľ popri svojich sťažnostných bodoch týkajúcich sa nesprávneho právneho posúdenia prezentoval

o rozsudky Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 2Afs 160/2016 zo dňa 31. mája 2017 a sp.zn. 5Afs 60/2017 zo dňa 30. januára 2018,

o rozsudky Súdneho dvora vo veci sp.zn. C-18/13 - Maks Pen, sp.zn. C-80/11 - Mahagében a Dávid, sp.zn. C-285/11 - Bonik, rozsudok v spojených veciach

C-354/03, sp.zn. C-439/04 - Kittel ako aj

o rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva zo dňa 22. januára 2009, sťažnosť č. 3991/03.

23. Najmä k rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu (senát 1S) sťažovateľ uviedol tieto niektoré výhrady:

„Vyššie uvedené právo Európskej Únie a jej prislúchajúcu Judikatúru Súdneho Dvora popísanú v predchádzajúcich bodoch tejto kasačnej sťažnosti, ani samotný senát 1Sžf Najvyššieho súdu SR vo svojich rozhodnutiach nikdy nespochybňoval, ale ako uvádza žalobca vyššie, iba prekvapivo uviedol, že nebolo preukázané zo strany žalobcu existencia predmetu zdaniteľného plnenia ako takého.

Žalobca znovu opakuje, že takýto úsudok senát 1Sžf Najvyššieho súdu SR je v príkrom rozpore s § 250i ods. 1 OSP, so skutkovými zisteniami správcu dane, s obsahom administratívneho spisu a so zhodnými tvrdeniami žalobcu a žalovaného.

Z vyššie uvedeného, preto nemohol žalobca takýto úsudok senátu 1Sžf Najvyššieho súdu SR rozumne očakávať a predpokladať, nakoľko ho nepredpokladalo ani Finančné riaditeľstvo/žalovaný, čím bolo žalobcovi znemožnená reálna obrana voči takémuto úsudku, čo vo svojej podstate porušuje zásadu kontradiktórnosti a rovnosti zbraní účastníkov konania.

[.]...

Na základe vyššie uvedeného, uvedené rozsudky senátu 1Sžf Najvyššieho súdu SR možno považovať za ojedinelé a vybočujúce z inak konštantnej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych orgánov, teda predstavujú rozhodnutia per incuriam, ktoré konajúci senát kasačného súdu nemusí nasledovať /a rovnako ich nemal nasledovať ani konajúci Krajský súd/ alebo môže, pre svoju istotu, vec postúpiť na rozhodnutie do veľkého senátu, podľa § 22 ods. 1 písm. a) SSP. “

24. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok v plnom rozsahu zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si sťažovateľ uplatnil právo na náhradu trov kasačného konania v celom rozsahu.

25. Ako prílohu kasačnej sťažnosti sťažovateľ priložil

a) 1 x záznam zo súdnych pojednávaní z 05.12.2017 vedenom Krajským súdom v Bratislave pod sp.zn.: 5s/54/2014 a 5S/56/2014 zachytené na CD - nosiči dát,

b) 1 x právny rozbor Právnickej fakulty Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach,

c) 1 x odborný článok JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského - Podvody na DPH a jejich prokazování II, Wolters Kluwer, Praha, 2017

B)

26. Žalovaný sa vo svojom vyjadrení z 29.06.2018 (č.l. 190) ku kasačnej sťažnosti postupne vyjadril k jednotlivým sťažnostným bodom. Na prvom mieste nesúhlasil s dôvodom kasačnej sťažnosti, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil sťažovateľovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, nakoľko v preskúmanej veci neboli mu odňaté možnosti konať pred správnym súdom, čo je zrejmé aj zo

zápisnice o pojednávaní.

27. Ďalej žalovaný prezentoval svoju argumentáciu, že sťažovateľ správcovi dane v priebehu výkonu daňovej kontroly vierohodnými, pre správcu dane overiteľnými dôkazmi realnosť fakturovaných zdaniteľných obchodov deklarovaných na spornej faktúre, relevantnými dôkazmi nepreukázal. Následne žalovaný podrobne zopakoval skutočnosti, ktoré ho viedli k vysloveniu záveru o nepriznaní práva na odpočítame dane, a to

a) charakteristika subdodávateľských spoločností a priameho dodávateľa v reťazci obchodných spoločností,

b) pochybnosti o stavebníkovi ako aj o procese dodávania a zabezpečovania prepravy stavebného a iného tovaru potrebného na zrealizovanie diela (deklarovanej stavby),

c) deklarovaný multifunkčný dvojsklad je v skutočnosti budova B s odlišným označením a

d) sťažovateľ počas daňovej kontroly vedel o neexistencii budovy - haly multifunkčného dvojskladu a jeho absenciu osobne špecifikoval v priebehu daňovej kontroly (zápisnica č. 91044/5/944181/2013/Sia z 12.03.2013) tak, že v danom prípade „išlo o zateplenu halu multifunkčného, ktorá bola podľa jeho vyjadrenia tá istá, ako budova označená písmenom B s názvom sklad klampiarskych dielov“, u ktorej sa výstavba začala v roku 2004 a skolaudovaná bola v roku 2008 v prospech iného daňového subjektu (stavebníka AUTO ROTOS s.r.o.) a nie v prospech sťažovateľa.

28. Tiež žalobca citoval vybranú časť z rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf/41/2016 zo dňa 30. mája 2017 vo vzťahu k umelej konštrukcii zdaniteľného obchodu, ktorý patrí do skupiny predchádzajúcich rozsudkov Najvyššieho súdu (viď bod č. 14 tohto rozsudku).

29. Následne sa žalovaný vyjadril k judikatúre, na ktorú sťažovateľ poukazoval v súvislosti so svojou argumentáciou, že správca dane mu mal preukázať, že vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie skladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu. V uvedenej súvislosti žalovaný zdôraznil, že nie je udržateľný záver sťažovateľa o odklone správneho súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pretože z napadnutého rozsudku (najmä jeho č. 55) jednoznačne vyplýva, že tento sa naopak držal ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23. februára 2012) pri výklade preskúmanou vecou dotknutých ustanovení § 49 a § 51 zák. č. 222/2004 Z.z., ktorého zákonnosť a ústavnosť bola potvrdená uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky.

30. Čo sa týka rozsudkov Súdneho dvora, na ktoré sťažovateľ tiež poukazoval, žalovaný zdôraznil, že sa tieto nemôžu zovšeobecniť a paušalizovať, pretože každá vec má svoje individuálne špecifiká. Podstatou rozsudku Súdneho dvora v spojených veciach C-354/03 podľa žalovaného bolo to, že plnenia, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani a konajúcou ako takou a hospodársku činnosť, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je časťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom. Navyše podstatným rozdielom bol skutkový stav v spojených veciach C-354/03, kedy na rozdiel od preskúmanej veci išlo o intrakomunitárne dodanie.

31. Podľa žalovaného je nesporné, že sťažovateľ neuviedol ani v rámci podanej kasačnej sťažnosti žiadne nové skutočnosti a taktiež nepredložil ani žiadne nové dôkazy, ktoré by preukázali prijatie fakturovaného tovaru od spoločnosti PHOTOART a nebola ani preukázaná skutočnosť, žeby deklarované zdaniteľné obchody použil za účelom svojej podnikateľskej činnosti. Preto záverom žalovaný navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú a napadnutý rozsudok potvrdil. Súčasne navrhol, aby sťažovateľovi trovy kasačného konania neboli priznané.

C)

32. Prostredníctvom svojej dupliky z 31.08.2018 (č.l. 201) k vyjadreniu žalovaného sa sťažovateľ

postupne vyjadril k jednotlivým vyššie opísaným argumentom žalovaného, a to že

- a) všeobecné tvrdenie sťažovateľa, že správny súd porušil právo sťažovateľa na spravodlivý proces, je nedôvodné,
- b) v rámci daňového konania, nebolo preukázané zo strany sťažovateľa, že by jeho priamy dodávateľ, ktorý je uvedený na faktúrach, t.j. spoločnosť PHOTOART, dodal predmet zdaniteľného plnenia,
- c) tvrdenie sťažovateľa, že explicitné vyjadrenie poverenej pracovníčky žalovaného na pojednávaní ako aj sudcu, potvrdzuje existenciu zdaniteľného plnenia, je zavádzajúce,
- d) sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že predmetne predmetné zdaniteľné plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu,
- e) správny súd sa neodklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- f) judikatúra Súdneho dvora, na ktorú poukazuje sťažovateľ, nie je na preskúmanú vec aplikovateľná,
- g) v identickej veci už Najvyšší súd prijal právny záver.

33. S poukazom na rozsudok Okresného súdu Žilina v trestnej veci sp.zn. 28T/199/2013 ohľadom zločinu neodvedenia dane a poistného obsiahnutý v priloženej zápisnici (ktorý ešte v tom čase nebol právoplatný - ďalej tiež „trestný rozsudok OS ZA“) sťažovateľ poukázal na to, že tento trestný súd oslobodil konateľa sťažovateľa (pána Ing. G. N.), nakoľko skutok, ktorý mu bol kladený za vinu, nebol trestným činom, keďže okrem iného, absentovala subjektívna stránka údajného trestného činu.

34. Ďalej právny zástupca sťažovateľa označil (č.l. 204 v spojení s bodom č. 14 tohto rozsudku) názor senátu 1Sžf za úplne

„absurdný, keď vo svojej podstate, znehoval právne a skutkové závery troch senátov Krajského súdu (1S, 2S, 6S), ktoré v prakticky identických veciach vyhovelí správny žalobám sťažovateľa, pričom tento senát 1Sžf tak učinil na tom prekvapivom, absurdnom a nepredvídateľnom závere, že nebolo údajne preukázané, že predmety zdaniteľných obchodov existujú (t.j. že nebolo preukázané že by stavba, multifunkčný dvojsklad, billboardy, zariadenie pizzerie existujú).

[.].....

Uvedený právny názor senátu 1Sžf úplne a paušálne ignoruje situácie, kedy bol daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočet dane zneužitý osobou vystavujúcou faktúru alebo iným subjektom dodávateľského reťazca, čím sa neprímeraným spôsobom zasahuje, okrem iného, do základného práva sťažovateľa na ochranu majetku v podobe odpočtu DPH za plnenie, ktoré nepochybne obdržal a zaplatil. Vyššie uvedený mylný právny názor senátu 1Sžf určite nie je v súlade s tým, čo chcel SD EÚ vo svojich rozsudkoch, na ktoré poukazuje sťažovateľ, povedať.“

35. Súčasťou dupliky sťažovateľa bol aj návrh na postúpenie veci v zmysle § 22 ods. 1 písm. a/ S.s.p. na veľký senát, a/alebo, aby kasačný súd konanie prerušil v zmysle § 100 ods. 1 písm. c/ SPP [podľa okolností kasačný súd sa domnieva, že sťažovateľ mal na mysli S.s.p.] a položil Súdnemu dvoru nasledovnú prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a), článok 220 ods. 1 a článok 226 smernice Rady 2006/112 z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vyložiť tak, že zabráňujú vnútroštátnej praxi daňových orgánov nepriznávať právo daňovým subjektom na odpočet dani len z toho dôvodu, že nebolo dostatočne preukázané, že dodávateľ uvedený na faktúre skutočne aj predmet zdaniteľného obchodu dodal tomuto daňovému subjektu, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie dani a to bez toho, aby tento daňový orgán objektívne preukázal, že tento daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie dane vedel, vedieť mal alebo mohol vedieť, že zdaniteľné plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca, a to aj napriek tomu, že počas daňového konania nebolo medzi daňovým orgánom a daňovým subjektom uplatňujúci si právo na odpočítanie dani spochybňovaná hmotná existencia zdaniteľného obchodu, ale iba osoba dodávateľa uvedeného na faktúre?

D)

36. Prílohou podania sťažovateľa z 28.09.2018 (č.l. 240) označeného ako „Prípis - doloženie judikátu kasačného súdu, ktorý priamo vyvracia aj len potenciálnu vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia

Krajského súdu v Bratislave (ďalej tiež „prípís sťažovateľa“), je rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 6Sžfk/30/2017 zo dňa 31. januára 2018 (ďalej len „rozsudok sp.zn. 6Sžfk/30/2017“) vo veci iného žalobcu (obchodná spoločnosť) proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky.

37. V uvedenom prípise sťažovateľ v stručnosti zrekapituloval podstatu preskúmanej veci, pričom ním uvádzaný právny názor (správca dane mal objektívne preukázať, že sťažovateľ mal vedieť alebo mohol vedieť alebo vedel, že je zapojený do podvodného reťazca) mal potvrdiť priložený rozsudok sp.zn. 6Sžfk/30/2017, z ktorého sťažovateľ citoval vybrané pasáže.

38. V prípise sťažovateľa bolo opakovane poukázané na závery uvedené v trestnom rozsudku OS ZA ako aj zopakovanie vyjadrenia poverenej pracovníčky žalovaného ako aj predsedníčky senátu správneho súdu z pojednávania zo dňa 05.12.2017 a z toho vyplývajúce závery. Súčasne sťažovateľ zdôraznil rozpor v konaní žalovaného, ktorý v obdobnom prípade, ktorý je uvedený v rozsudku sp.zn. 6Sžfk/30/2017, zrušil rozhodnutie správcu dane s odôvodnením, že správca dane nedostatočne preveril existenciu fakturovaného tovaru.

39. Záverom prípisu sťažovateľ opätovne označil rozsudky senátu 1Sžf Najvyššieho súdu za ojedinelé a vybočujúce z inak konštantnej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych orgánov a tiež zotrval na svojom návrhu vec postúpiť na rozhodnutie do veľkého senátu podľa § 22 ods. 1 písm. a) S.s.p. a/alebo položiť Súdnemu dvoru hore citovanú prejudiciálnu otázku (viď bod č. 35 tohto rozsudku).

IV.

Postup a právne názory kasačného súdu

A) Úkony pred rozhodnutím vo veci

40. Predseda senátu, ktorému bola vec pridelená na konanie a rozhodnutie vo veci v zmysle rozvrhu práce, po oboznámení sa s obsahom spisu ako aj s niektorými výrokmi z pripojených listín ku podaniam účastníkov v rámci prípravy spisu na vytyčenie termínu vyhlásenia rozhodnutia kasačného súdu zistil, že sťažovateľ je právne zastúpený advokátskou kanceláriou LEGAL & CORP s.r.o., so sídlom Gajova č. 11, 811 09 Bratislava, s tým, že táto advokátska kancelária zastupovala v inom konaní, ktorého bol uvedený predseda senátu účastníkom, protistranu. Uvedené predložil predsedovi Najvyššieho súdu postupom podľa § 87 ods. 1 S.s.p. na rozhodnutie z dôvodu odstránenia možných pochybností o jeho nezáujatosti k právnenému zástupcovi sťažovateľa.

41. Predseda Najvyššieho súdu uznesením sp.zn. 1Sžfk/8/2019 zo dňa 17. júla 2020 rozhodol na základe tam uvedeného odôvodnenia, že predseda senátu 1S JUDr. Ing. Miroslav Gavalec, PhD. nie je vylúčený z prejednávania a rozhodovania veci vedenej na Najvyššom súde pod sp.zn. 1Sžfk/8/2019.

B) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

42. 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. augusta 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

43. 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

preskúmanej 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 preskúmanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

44. 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.

45. Na tomto mieste a s prihliadnutím na množstvo dodatočných podaní sťažovateľa predovšetkým kasačný súd musí pripomenúť, že jeho povinnosťou bolo preskúmať napadnutý rozsudok len v kontexte konkrétnych sťažnostných bodov tak, ako sú tieto vznesené a ktoré sú vymedzené v kasačnej sťažnosti v rámci lehoty vymedzenej podľa § 443 S.s.p. Na doplňujúce sťažnostné body uvedené v neskorších podaniach sťažovateľa kasačný súd prihliadnúť nemohol.

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

46. Ako prvý dôvod kasačnej sťažnosti musí kasačný súd vyhodnotiť dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p., t.j. vytýkaný nesprávny procesný postup, ktorým správny súd mal znemožniť účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, nakoľko tento dôvod je zásadnou prekážkou vykonania prieskumu podľa iného vyššie namietaného dôvodu kasačnej sťažnosti. Uvedený dôvod kasačnej sťažnosti o nepreskúmateľnosti (sťažovateľ konkrétne poukazuje na absenciu odpovede správneho súdu na jeho niektoré žalobné body) však v medziach sťažnostných bodov nepovažuje kasačný súd za naplnený a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov odmietol.

47. Iba v súvislosti s časťou kolíziou rozsahu sťažnostných bodov podporujúcej argumentáciu, a tiež aj u sťažovateľa v preskúmanej veci, o uplatniteľnosti dôvodu podľa písmena f) s dôvodom podľa písmena g) - nesprávne právne posúdenie veci, musí kasačný súd na úvod zdôrazniť (rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 28. júla 2020 sp.zn. 1Sžfk/23/2019), že nepreskúmateľné je také rozhodnutie správneho súdu, ktoré ho neumožňuje spochybníť na základe dôvodu podľa písmena g). To, že sa sťažovateľ v preskúmanej 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/.

48. Kasačný súd vychádza z toho, že sťažovateľ označuje napadnutý rozsudok ako nedostatočne odôvodnený a nepreskúmateľný vo vzťahu k uplatneným žalobným bodom, ktoré sa opierajú o rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora 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.

49. Prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva 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 ESĽP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

50. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESĽP 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 naväzujúce 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).

51. 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 platí, že:

„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.“

52. 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 10 napadnutého rozsudku) sa nachádza stručný priebeh konania a stručné zhrnutie preskúmaného rozhodnutia. Nasleduje podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného (č. 11 až 41 napadnutého rozsudku). Po všeobecnej časti odôvodnenia svojej právomoci, predchádzajúceho konania na Najvyššom súde a prehľade dotknutých právnych ustanovení (č. 42 až 54 napadnutého rozsudku) už správny súd prezentoval posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov (č. 55 až 72 napadnutého rozsudku).

53. 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. Najmä pod č. 19 až 21 napadnutého rozsudku správny súd opísal argumenty sťažovateľa týkajúce sa aplikácie únieho práva Súdny dvorom a pod č. 37. až 39 napadnutého rozsudku objasňoval stanovisko žalovaného, prečo nie je možné rozsudky Súdneho dvora citované sťažovateľom na preskúmanú vec použiť. Následne pod č. 73 napadnutého rozsudku svoje úvahy uzavrel tak, že po vyhodnotení námietok sťažovateľa a stanoviska žalovaného a s prihliadnutím na závery obsiahnuté v rozhodnutiach Najvyššieho súdu (č. 55 napadnutého rozsudku) nezistil žiadny relevantný dôvod, aby sa od právneho názoru v nich vyslovených odchýlil. Takisto z uvedených dôvodov nemohol kasačný súd potvrdiť argumentáciu sťažovateľa, že správny súd sa odklonil od záverov uvedených v uznesení Najvyššieho súdu sp.zn. 2Sžo/28/2013 (str. 3-4) zo dňa 20. augusta 2014.

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.

54. Nakoľko však sťažovateľ proti týmto záverom opakovane brojil (viď body č. 23, č. 34 alebo tiež č. 39 tohto rozsudku), musí sa kasačný súd s jeho sťažnostnými body zaoberať nižšie.

C) K nesprávnemu hmotnoprávnemu posúdeniu veci - písm. g/:

55. 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.

56. 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).

57. Je nepochybné, že sťažovateľ svoju kasačnú sťažnosť najmä založil na argumentácii (viď bod č. 22 tohto rozsudku), že správny súd neprihliadol k záverom Súdneho dvora, t.j. konkrétne z rozsudku v spojených veciach C-80/11. Kasačný súd pri tomto sťažnostnom bode zdôrazňuje účinky čl. 7 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky, ktoré transponujú, resp. implementujú ust. čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii, t.j. jej zásadu lojálnej spolupráce.

Podľa čl. 7 ods. 2 veta prvá a druhá ústavy Slovenskej republiky Slovenská republika môže medzinárodnou zmluvou, ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo na základe takej zmluvy preniesť výkon časti svojich práv na Európske spoločenstvo a Európsku úniu. Právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky.

Podľa zmysle čl. 4 ods. 3 veta pododsek druhý a tretí Zmluvy o Európskej únii členské štáty prijímú všetky opatrenia všeobecnej alebo osobitnej povahy, aby zabezpečili plnenie záväzkov vyplývajúcich zo zmlúv alebo z aktov inštitúcií Únie. Členské štáty pomáhajú Únii pri plnení jej úloh a neprijímú žiadne opatrenie, ktoré by mohlo ohroziť dosiahnutie cieľov Únie.

58. Tak žalovaný, ako aj sťažovateľ a následne správny súd v svojich argumentoch odkazovali na predchádzajúce rozsudky Najvyššieho súdu (viď bod č. 14 tohto rozsudku). Avšak kasačný súd nemôže akceptovať ničím nepodloženú argumentáciu sťažovateľa (viď napríklad bod č. 23 tohto rozsudku), že ním uvedené rozsudky (sp.zn. 1Sžf/8/2016 až sp.zn. 1Sžf/68/2016) možno považovať za ojedinelé a vybočujúce z inak konštantnej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych orgánov. Takýto právny záver môže autoritatívne vysloviť iba vyšší súd, ktorým je na slovenskej úrovni alebo veľký senát alebo Ústavný súd Slovenskej republiky, čo v prvom prípade aj sťažovateľ od kasačného súdu požadoval vykonať.

59. V súvislosti s často sa opakujúcou argumentáciou účastníkov, ktorá sa opiera o citáciu rozhodovacej činnosti (judikatúru) Súdneho dvora, kasačný súd zotrváva na záveroch už vyslovených Najvyšším súdom, že povinnosťou sťažovateľa, pokiaľ sa v predchádzajúcom daňovom konaní, alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky Súdneho dvora, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora, a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať (napríklad rozsudky 2Sžf/19/2011 zo dňa 25. januára 2012 alebo sp.zn. 3Sžf/24/2012 zo dňa 13. novembra 2012).

60. Je nepochybné, že rozhodovacia činnosť Súdneho dvora je pre oblasť dane z pridanej hodnoty

mimoriadne rozsiahla. Potom pre správne posúdenie preskúmvanej veci podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné „množstvo“ judikátov, ktoré ten ktorý účastník cituje, ale rozhodujúce je to, 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 dospe, a ako následne tieto právne závery dopadajú aj na preskúmvanú vec.

61. Čo sa týka judikatúry Súdneho dvora, ktorá je použiteľná na preskúmvanú vec, je tiež nepochybné, že Súdny dvor v nej striktné rozlišuje medzi situáciu, ktorá nastane pred (napríklad nepreukázanie vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa služby či tovaru) alebo po splnení podmienok potrebných na vznik práva na odpočítanie dane (zamietnutie tohto práva). Napríklad v rozsudku sp.zn. C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012 vo veci Gábor Tóth sa Súdny dvor zaoberal možnosťou zamietnuť právo na odpočítanie DPH, ale súčasne celkom logicky vychádzal z premisy, že zároveň boli splnené aj vecné, aj formálne podmienky na výkon daného práva, ktoré vzniklo v súlade s týmito podmienkami podľa smernice č. 2006/112.

62. Sťažovateľ od počiatku súdneho prieskumu (napríklad aj jeho argumentácia v kasačnej sťažnosti - vid' bod č. 22 tohto rozsudku) zotrúva na názoroch, resp. konkrétne cituje právne závery o dôkaznom bremene správcu dane pre prípady možného podvodného konania v obchodnom reťazci vyslovené prostredníctvom rozsudku v spojených veciach sp.zn. C-80/11. Avšak pozornosti sťažovateľa zrejme uniklo, že tento názor Súdny dvor vyslovil aj v iných svojich rozhodnutiach s podmienkou (*conditio sine qua non*), že neexistujú pochybnosti o tom, že služby boli dodávateľovi vystaviteľom faktúry, t.j. aj takto označeným dodávateľom priamo alebo nepriamo (subdodávateľsky) skutočne dodané. Toto vyjadril Súdny dvor v prvom výroku formuláciou „ktoré jej boli poskytnuté“ a v druhom výroku formuláciou, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112 boli splnené.

63. Navyše v uvedenom rozsudku v spojených veciach sp.zn. C-80/11 Súdny dvor v marginálnom bode č. 44 rozsudku zdôraznil, že mu z podkladov vnútroštátneho súdu vyplýva, že položené prejudiciálne otázky sa zakladajú na predpoklade, podľa ktorého po prvé sa uvedené plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry, a po druhé táto faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112, takže v nej upravené vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet boli splnené. Toto však v preskúmvanej veci sťažovateľa nebolo preukázané, ako je explicitne uvedené nielen v predchádzajúcich rozsudkoch Najvyššieho súdu (napríklad rozsudok sp.zn. 1Sžf/59/2016 zo dňa 8. júna 2017) a opakovane v preskúmvanom rozhodnutí (vid' bod č. 7 tohto rozsudku obsahujúci právny titul pre neuznanie vzniku práva na odpočítanie dane) ale aj odôvodnené nižšie. Pokiaľ sa však sťažovateľ za tejto situácie domnieval, že tak správca dane ako aj žalovaný vychádzal z preukázania jeho podvodného konania (najmä formulácia na str. 9 preskúmvaného rozhodnutia, že v rozporných obchodných prípadoch bolo správcom dane preukázané vytvorenie umelých obchodných vzťahov medzi dodávateľskými spoločnosťami a daňovým subjektom, ktorých jediným účelom bolo získanie daňovej výhody), potom nepostrehol, že nemohlo ísť o právny dôvod nepriznania práva na odpočítanie DPH, ale naopak o možný cieľ zdaniteľného obchodu dedukovaný správcom dane z dôkaznej pasivity sťažovateľa.

64. Najvyšší súd už viackrát zdôraznil (rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf/76/2016 zo dňa 26. októbra 2017), že práve vystavením dodávateľskej faktúry s hodnovernými údajmi dodávateľ nielenže na seba preberá daňovú povinnosť ale aj signalizuje svojmu zmluvnému partnerovi, že môže začať proces smerujúci k uplatneniu práva na odpočítanie DPH. Avšak iba splnenie formálnych podmienok prostredníctvom predloženia listinných dôkazov (najmä faktúry) 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 štatutárneho orgánu (v prípade sťažovateľa 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.

65. Na tomto mieste musí kasačný súd opakovane zdôrazniť judikatúru Najvyššieho súdu (napríklad rozsudok sp.zn. 5Sžf 97/2009 zo dňa 6. júla 2009 alebo rozsudok sp.zn. 1Sžf 61/2016 zo dňa 12. decembra 2017), že procesná povinnosť znášať dôkazné bremeno u podnikateľov (viď napríklad § 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku) v spojení so zásadou poctivého obchodného styku, ku ktorej neodmysliteľne patrí aj podnikateľská obozretnosť a primeraná starostlivosť o získanie všetkých dostupných informácií, vrátane právnych a daňových, týkajúcich sa zdaniteľného obchodu (napríklad preventívne overenie spôsobilosti svojho dodávateľa na vykonanie požadovaných prác, resp. reklamačné konanie ohľadne nesprávnych údajov na dodávateľskej faktúre), že pozitívne pôsobí na odstránenie rizika podnikateľa už v čase každého jeho právneho vzťahu, ktorého plnenie podlieha priamej či nepriamej dani.

66. Preto je rozumné očakávanie, že najmä v zmluvných vzťahoch vzhľadom na nevyhlúčenie možnosti uplatnenia daňovej kontroly po relatívne dlhom časovom úseku (napríklad ustanovenie § 69 Daňového poriadku) si sťažovateľ ako daňový subjekt „a priori“ zabezpečí od druhej zmluvnej strany nielen dostatok hodnoverných (t.j. takých, ktoré zodpovedajú možnému priebehu zdaniteľného obchodu) dôkazných prostriedkov ale aj jej budúcu procesnú spoluprácu (napríklad kontakty na zodpovedné osoby dodávateľa), aby vierohodne preukázal oprávnenosť svojich daňových nárokov, a to aj za situácie, keď správca dane počas daňovej kontroly adresuje daňovému subjektu pochybnosti, či samotné dodanie tovaru a služieb sa zrealizovalo spôsobom opísaným v dodávateľskej faktúre. Toto je nepriamy vplyv daňových predpisov na dispozitívne vytváranie zmluvných vzťahov vytváraných pod vplyvom najmä súkromného práva.

67. S prihliadnutím na uvedené bolo základnou úlohou sťažovateľa v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv pri tvrdenom dodaní tovaru na správne určenie dane vzhľadom na údaje, ktoré uviedol v daňovom priznaní na DPH, vrátane vierohodnosti, správnosti a úplnosti účtovnej a inej evidencie (napríklad skladovej evidencie alebo evidencie prepravných služieb).

68. Na základe uvedeného sa javí ako nutné zdôrazniť, že v uvedenej súvislosti Najvyšší súd vo svojej doterajšej rozhodovacej praxi (napríklad rozsudok sp.zn. 1Sžf/61/2016 zo dňa 12. decembra 2017) konštatoval, že :

„36. Najmä z rozsudku Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 (Mahagében) a C-142/11 (Dávid), konkrétne jeho marginálny bod 66, pre Najvyšší súd vyplýva, že smernica č. 2006/112 bráni vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej správca dane zamietne uplatnenie práva na odpočítanie dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba nebezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa uplatňuje (požaduje) právo na odpočítanie dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, napriek tomu, že vecné (hmotnoprávne) a formálne (procesnoprávne) podmienky vzniku a výkonu práva na odpočítanie dane (ďalej tiež len „vecné a formálne podmienky“) upravené v smernici č. 2006/112 (I.) boli splnené a že (II.) zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane svojho dodávateľa ako vystaviteľa faktúry.

38. V súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami Súdny dvor pod pojmom vecné podmienky najmä rozumie:

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 sp.zn. C-414/10 vo veci Véleclair)

- tu je rozhodujúca existencia zdaniteľného plnenia spočívajúceho v prevode držby majetku jednou zmluvnou stranou, ktorá opravní druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku,

- v prípade dodania tovaru vtedy, keď dodávateľ odovzdá tovar zdaniteľnej osobe (napríklad rozsudok 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 úžitnú majetkovú hodnotu 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 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).“

69. Správny súd v napadnutom rozsudku najmä vychádza z právnych záverov predchádzajúcich rozsudkov Najvyššieho súdu (č. 55, č. 62 a č. 73 napadnutého rozsudku), prostredníctvom ktorých Najvyšší súd už vyslovil relevantné právne závery k obdobným skutočnostiam rovnakých účastníkov, ako je tomu vo veci samej. Kasačný súd nemá dôvod, aby skutkové závery doteraz vyslovené v predchádzajúcich rozsudkoch Najvyššieho súdu musel revidovať. Napríklad v rozsudku sp.zn. 1Sžf/59/2016 zo dňa 8. júna 2017 bol skutkový stav s dôrazom na preukázanie splnenia vecných podmienok dodania služby (stavebné práce v rozsahu vymedzenom podľa zmluvy o dielo) analyzovaný nasledovne:

„35. V uvedenej súvislosti však musí Najvyšší súd zdôrazniť, že nepreukázanie vopred prebiehajúceho konania podľa Stavebného zákona môže oprávnene vyvolať spoločensky nežiaducu situáciu, že dotknuté osoby neboli prizvané na pripomienkovanie zámeru stavby vrátane obchádzania tak dôležitých ochranných prvkov zabudovaných zákonodarcom v právnom systéme, ktoré majú za účel ochranu dôležitých celospoločenských hodnôt, ktorými ochrana života a životného prostredia najmä sú, a že ani neprebehlo odborné posudzovanie stavby, stavebných materiálov ako aj častí stavby (hore uvedený vysokozdvížný výťah) na jej vhodnosť a dosiahnutie sledovaného účelu.

36. Správca dane pri pochybnostiach, či vôbec žalobcom deklarovaná stavba multifunkčného dvojskladu v komplexe budov nachádzajúcich sa na adrese Račianska ulica č. 184/B, Bratislava (t.j. Hala kontroly originality, Výstavný priestor vozidiel, Autosalón a Stanica technickej kontroly) existuje, správne očakával, že žalobca, ktorý o sebe tvrdí, že bol stavebníkom pri uvedenej stavbe multifunkčného dvojskladu, unesie dôkazné bremeno a predloží relevantné dôkazy nielen o oprávnení vykonávať stavbu [viď vyššie uvedené stavebné a užívacie povolenia s oporou v zákone č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) v znení neskorších predpisov - ďalej na účely rozsudku len „Stavebný zákon“)], ďalej o zabezpečení a priebehu stavby (stavebný denník, výdavky s prevozom alebo zaobstaraním stavebného materiálu, certifikáty a protokoly zo skúšok), jej ukončení ako aj o jej existencii.

37. Aj pre Najvyšší súd je logické a nepochybné, že výstavba multifunkčného dvojskladu v tom rozsahu, ako je vymedzené v predmete zmluvy o dielo (viď bod č. 4 a tam zmienené technické parametre stavby vrátane právnych a technických požiadaviek na vysokozdvížný výťah), si vyžaduje vydanie stavebného povolenia v zmysle § 55 ods. 1 Stavebného zákona.

Ak takýmto povolením stavebník nedisponuje, je celkom logicky očakávaná reakcia mestského úradu, ktorý popri výkone funkcie stavebného úradu plní aj správcu miestnych daní (najmä daní zo stavieb), že bude od žalobcu požadovať nápravu takto zistenej situácie najmä v zmysle § 88 ods. 1 písm. b), resp. vyvodí sankčné dôsledky v zmysle § 106 ods. 2 a 3 Stavebného zákona.“

70. Sťažovateľ následne kritizoval právne názory vyslovené v predchádzajúcich rozsudkoch Najvyššieho súdu, a v tej súvislosti použil hodnotiaci úsudok, o prekvapivom závere, že Najvyšší súd vo svojich predchádzajúcich rozsudkoch prekvapivo uviedol, že zo strany sťažovateľa nebola preukázaná existencia predmetu zdaniteľného plnenia ako takého. Kasačný súd musí na týchto záveroch zotrvať, nakoľko súčasný právny systém nielen s poskytnutím stavebných služieb, tak ako ich rozsah bol v preskúmvanej veci opísaný v čl. 4 zmluvy o dielo, ale aj s užívaním ich výsledku na podnikateľské účely, viaže vykonávanie množstva preukázateľných povinností.

71. Ako bolo vo vyššie citovanej judikatúre Súdneho dvora uvedené (viď bod č. 68 tohto rozsudku), Súdny dvor na prvom mieste pri preukázaní splnenia vecných podmienok na vznik práva na odpočítanie DPH požaduje preukázanie vzniku daňovej povinnosti. Iba samotné predloženie dodávateľskej faktúry, ktorá v preskúmvanej veci je reprezentovaná spornou faktúrou z 09.07.2010, je vzhľadom na skutočnosti zistené správcom dane u spoločnosti PHOTOART (označená nielen sťažovateľom ale aj zmluvou o dielo ako dodávateľ stavby) a tiež u obidvoch spoločností FOREST alebo

METROPOLITAIN a ich faktúr (označené ako subdodávateľia) nedostatočné na to, aby sama o sebe preukázala existenciu stavebných činností (viď rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf/59/2016 zo dňa 8. júna 2017):

52. Ďalej, čo sa týka vierohodnosti prehlásenia pána A. R., spoločného konateľa tak spoločnosti Forest media s.r.o. ako aj spoločnosti METROPOLITAIN s.r.o. Najvyšší súd poukazuje na svoju ustálenú judikatúru (napríklad žalovaný citovaný rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 2Sžf 40/2011 zo dňa 18. apríla 2012), že nie je možné nahradiť svedeckú výpoveď prehlásením, nakoľko prehlásenie je vyhodnotené ako forma obchádzania svedeckej výpovedi a jej dôsledkov, a ako také je preto správnymi súdmi vyhodnotené ako neprípustný dôkaz v daňovom konaní.

Preto právny záver krajského súdu (viď bod č. 15), že sa žalovaný nevyjadril k celkom podozrivej okolnosti, ako mohol dodávateľ stavby zabezpečiť čestné prehlásenia konateľa nekontaktných spoločností Forest media s.r.o. a METROPOLITAIN, s.r.o., je nedôvodný, čo správne aj žalovaný naznačil v odvolaní.

53. Navyše správca dane prostredníctvom miestneho zisťovania zistil závažné skutočnosti, že

- spoločnosť Forest media s.r.o. je v mieste sídla neznáma, čo potvrdil aj vlastník nehnuteľnosti, že nikdy tam ani sídlo nemala,
- spoločnosť METROPOLITAIN s.r.o. sa na adrese sídla nenachádza, za rok 2010 nepodala žiadne priznanie, registrácia platiteľa DPH jej bola zrušená z úradnej moci dňom 31.07.2010; uvedená spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov a nemala u správcu dane nahlásené ani žiadne prevádzky,
- menovaný konateľ obidvoch spoločností je na adrese trvalého pobytu neznámy, Register obyvateľov Slovenskej republiky oznámil, že uvedený pán A. R. má od 10.08.2009 trvalý pobyt na adrese Y., bez uvedenia ulice a čísla domu, a štatút bezdomovca aj potvrdila Evidencia obyvateľov na Mestskom úrade v Sečovciach.

72. V tejto etape poskytovania stavebných služieb spojených s výstavbou objektu tak, ako je to v preskúmvanej veci, sa predpokladá predchádzajúce konanie na stavebnom úrade s predkladaním príslušnej stavebnej dokumentácie a potom samotná realizácia stavby spojená s vytvorením staveniska, obstaraním a presunom vyhovujúcich stavebných materiálov (napríklad § 541 Obchodného zákonníka), poprípade aj technického vybavenia budovy (napríklad protipožiarne dvere alebo výťah) v kontrolovanom zdaňovacom období. Sťažovateľ však žiadne dôkazné prostriedky, ktoré sa od neho logicky očakávali na preukázanie realizácie stavby, nepredložil. Pritom bol zaťažený (viď čl. VIII. ods. 1 zmluvy o dielo) povinnosťou zaobstarat' a odovzdať dodávateľovi stavby ako zhotoviteľovi projektovú dokumentáciu do 7 dní od podpisu zmluvy o dielo.

73. Navyše kasačný súd musí súhlasne so správcou dane zdôrazniť, že na spornej faktúre (príloha č. 5 daňového spisu) nie sú vôbec ale vôbec opísané žiadne konkrétne dodané služby čo do rozsahu či ich druhu, ale v jej časti „Označenie dodávky (tovar-služby)“ sa nachádza iba všeobecná a so zákonom nesúladná veta: „Faktúrujeme Vám zabezpečenie dodávky stavebných prác, poddodávok a HIM v zmysle zmluvy o dielo zo dňa 16.02.2010 - čiastková fakturácia“.

Podľa § 541 Obchodného zákonníka v citovanom znení ohľadne vecí, ktoré zhotoviteľ obstaral na vykonanie diela, má postavenie predávajúceho, pokiaľ z ustanovení upravujúcich zmluvu o dielo nevyplýva niečo iné. Pri pochybnostiach sa predpokladá, že kúpna cena týchto vecí je zahrnutá v cene za vykonanie diela.

74. Naopak, pre túto etapu realizácie stavby pre kasačný súd z vyššie citovaného rozsudku (sp.zn. 1Sžf/59/2016 zo dňa 8. júna 2017) vyplýva, že:

40. V uvedenej súvislosti správca dane za prítomnosti daňového zástupcu vykonal dňa 19.07.2013 výsluch svedka pána Ing. arch. H. A. (príloha č. 69 spisu správcu dane), ktorý vypracoval nielen projekty stavieb ale aj zmeny stavieb pred dokončením vrátane projektov skutočného vyhotovenia stavieb. Menovaný svedok potvrdil, že pri viacerých stavbách pre hore uvedeného stavebníka (Hala na kontrolu originality vozidiel ako aj prístavba k Hale C) vystupoval ako technický dozor, pričom osobne vykonával zápisy do stavebných denníkov.

Na stavbách, ktoré sa začali realizovať, svedok vylúčil zmenu stavby s výnimkou prístavby skladu C.

41. Z výpovedi uvedeného svedka pre Najvyšší súd vyplýva, že menovaný Ing. arch. H.Q. A., ako

generálny projektant spoločnosti AUTO ROTOS s.r.o. a súčasne aj vo funkcii technického dozoru na jej stavbách, vo svojej výpovedi špecifikoval, aké projekty pre investora, t.j. spoločnosť AUTO ROTOS s.r.o. vyprojektoval.

Skutočnosť, že medzi projektmi, ktoré vymenoval, neuviedol projekt na výstavbu multifunkčného dvojskladu, potvrdzuje podľa Najvyššieho súdu pochybnosti žalovaného, že nebolo preukázané ani projekčné zrealizovanie takejto stavby.

42. Potom, na základe uvedených skutočností bol žalobca povinný na preukázanie svojich tvrdení (dôkazné bremeno) predložiť správcovi dane platnú stavebnú (projektovú) dokumentáciu, v zmysle ktorej mal dodávateľ stavby aj stavbu vykonať, a s jej pomocou mal správcovi dane na mieste (v teréne) preukázať, kde sa uvedená stavba (multifunkčný dvojsklad) aj nachádza.

Hoci Najvyšší súd nie je odborným miestom na technické posudzovanie stavieb, nemôže logicky pripustiť, že tak náročnú stavbu, ako je opísaná v zadaní zmluvy o dielo, by dodávateľ stavby bez uvedenej dokumentácie bol schopný zabezpečiť.

[.]...

47. Ako už Najvyšší súd zdôraznil, žalobca neuniesol dôkazné bremeno a nepredložil správcovi dane relevantné dôkazné prostriedky vo forme povinnej stavebnej a inej dokumentácie (najmä projekt stavby v zmysle § 45 ods. 2 Stavebného zákona potrebný na vydanie stavebného povolenia vrátane statických a dynamických výpočtov konštrukcií stavieb, rozhodnutia v stavebnom konaní, stavebný denník v rozsahu vymedzenom v § 46d stavebného zákona či atesty pre nebezpečné zariadenia), ktoré by preukázali podiel dodávateľa stavby na stavbe, resp. jej samotnú existenciu v tom rozsahu, v akom bola dohodnutá a následne mala byť prevzatá žalobcom na základe nižšie uvedeného preberacieho protokolu z 26.11.2010.

48. Z listinného dôkazu žalobcu (príloha FF), ktorý má formu územného umiestnenia stavby v blízkosti ulice Račianska, (dokumentácia spracovaná bez uvedenia dátumu a mena autora s vyznačením jestvujúcich objektov a nadstavby haly) vyplýva pre Najvyšší súd, že ide o súbor stavieb s nasledovným označením:

- objekt „A“ - autosalón,
- objekt „B“ - autoservis,
- objekt „C“ - prístavba skladu A1,
- objekt „D“ - prístavba skladu B (SO 02) - kontrola originality,
- objekt „E“ - stanica technickej kontroly,

a ďalej je dokreslený objekt s označením SO 01 - A2.

Je nepochybné, že porovnaním označenia stavieb zachyteným na stavebných alebo užívacích povoleniach (viď bod č. 32), v evidencii vlastníckych vzťahov (viď bod č. 39), vo výpovedi svedka pána Ing. arch. H. A. (viď bod č. 40) ako aj s označením stavieb, ktoré sa nachádza na citovanom listinnom dôkaze, činí veľké problémy bez súčinnosti žalobcu určiť, ktorá z uvedených stavieb by sa mohla označiť za multifunkčný dvojsklad.

[.]...

50. Ďalej v zmysle čl. IX. ods. 1 citovanej zmluvy bol dohodnutý mechanizmus odovzdania a prevzatia diela. Až z preberajúceho protokolu (príloha A1) z 26.11.2010 spísaného medzi žalobcom a dodávateľom stavby pre Najvyšší súd vyplývajú jednotlivé stavebné a lokalizačné podrobnosti stavby, t.j. koľko a ako označených miestností má tvoriť deklarovanú stavbu multifunkčného dvojskladu (t.j. sklad „B“ pozostávajúci z miestností č. 1.02, 1.03, 1.04, 1.05 a č. 1.06), ako aj použité stavebné materiály (nosníky, ich uloženie, štruktúra podlahy) vrátane dodávky osvetlenia a kúrenia.

Všetky uvedené detaily podporujú naďalej mienku správcu dane, že bez adekvátnej dokumentačnej podpory (t.j. projekt, rozpis stavebného materiálu, náklady spojené s jeho presunom na stavbu ako aj na stavbe samotnej, poprípade certifikáty výrobkov a stavebných materiálov vrátane potrebných rozhodnutí v zmysle Stavebného zákona), nie je možné nielen uvedenú stavbu zrealizovať ale aj užívať na podnikanie žalobcu.

51. Navyše pozornosti Najvyššieho súdu neuniklo, že v daňovom spise je založený aj Projekt skutočného vyhotovenia stavby bez uvedenia dátumu pre žalobcu označeného kolektívom autorov ako stavebník. Avšak tento projekt, hoci je podpísaný uvedenými autormi, tak ho Najvyšší súd nemôže vyhodnotiť ako relevantný listinný dôkaz, nakoľko nie je verifikovaný stavebným úradom pre účely stavebného konania v zmysle § 67, resp. § 81 až § 81b Stavebného zákona.

Tiež, pokiaľ v preberajúcom protokole žalobca odsúhlasil vykonanie prác v klampiarskej dielni haly A1 s deklarovanou dĺžkou 88m, túto časť diela ani pri vynaložení všetkého úsilia Najvyšší súd v uvedenom projekte skutočného vyhotovenia stavby neidentifikoval ani s pomocou legendy miestnosti.“

75. Sťažovateľ mohol predložiť aj dôkazné prostriedky o vzniku práva na odpočítanie dane, ktoré sa viazali na skutočnosti v štádiu po vykonaní diela, t.j. po zhotovení stavby multifunkčného dvojskladu, nakoľko sa predpokladalo jeho ovládanie sťažovateľom z pozície zodpovedajúcej vlastníckemu právu, napríklad v zmysle § 542 Obchodného zákonníka. S týmto logicky súvisí predpoklad skolaudovania stavby multifunkčného dvojskladu a jej zaregistrovanie do evidencie nehnuteľností, splnenie si svojich povinností pre daň zo stavieb, vykonávanie revízných zásahov či iných postavebných činností ako aj inventarizácia majetku a jeho odpisovanie. Opätovne, ani túto možnosť sťažovateľ pri dokazovaní nevyužil.

Podľa § 542 ods. 1 Obchodného zákonníka v citovanom znení platí, že ak zhotoviteľ zhotovuje vec u objednávateľa, na jeho pozemku alebo na pozemku, ktorý objednávateľ obstaral, objednávateľ znáša nebezpečenstvo škody na zhotovovanej veci a je jej vlastníkom, ak zmluva neurčuje niečo iné.

Podľa § 542 ods. 2 Obchodného zákonníka v citovanom znení v prípadoch, na ktoré sa nevzťahuje odsek 1, znáša zhotoviteľ nebezpečenstvo škody na zhotovovanej veci a je jej vlastníkom. Pre určenie prechodu nebezpečenstva škody na zhotovovanej veci zo zhotoviteľa na objednávateľa sa použijú obdobne ustanovenia o prechode nebezpečenstva škody na tovare z predávajúceho na kupujúceho.

76. Tak, ako bolo vyššie naznačené, aj pre túto etapu, kde sa pri zrealizovanej stavbe multifunkčného dvojskladu mali evidovať vlastnícke alebo užívacie vzťahy, musí kasačný súd citovať relevantné pasáže z vyššie citovaného rozsudku (sp.zn. 1Sžf/59/2016 zo dňa 8. júna 2017):

38. Najvyšší súd však na tomto mieste musí upozorniť, že žalobca počas daňovej kontroly, resp. v nasledujúcom daňovom konaní produkoval dôkazy, ktoré nepotvrdzujú takýto prístup, a poukazoval iba na stavebné a užívacie povolenia, ktoré však neboli vystavené na žalobcu ako na stavebníka ale naopak na subjekt s označením AUTO ROTOS s.r.o. (ide o stavebné povolenia z rokov 2004 a 2008, resp. rozhodnutie o užívaní stavby z roku 2010).

39. Uvedené zistenia sa nasledovne prejavili aj pri preverení vlastníckych vzťahov k stavbám nachádzajúcim sa v komplexe budov na hore uvedenej adrese (viď bod č. 36) Račianska ulica č. 184/B, Bratislava, a to v prospech spoločnosti

- AUTO ROTOS s.r.o. so zápisom vlastníckeho práva na LV č. XXXX pre stavby: Výstavný priestor vozidiel - prístavba skladu C, Autosalón a servis, sklad C a D,

- a naopak zápis vlastníckeho práva v prospech žalobcu na LV č. XXXX pre stavbu: Stanica technickej kontroly s nadobúdacím titulom - kúpa zo dňa 19.05.2005.

Zo získaných poznatkov počas daňovej kontroly správca dane správne posledne uvedenú stavbu Stanice technickej kontroly vylúčil z okruhu budov, ktoré by mohol stotožniť so stavbou multifunkčného dvojskladu.

77. Ako splnenie poslednej vecnej podmienky vyplývajúcej z vyššie uvedenej judikatúry (viď už citovaný bod č. 68 tohto rozsudku) bolo povinnosťou sťažovateľa preukázať, že ním deklarovany a existujúci multifunkčný dvojsklad legálne užíva nielen v zmysle § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. ale aj v súlade s inými právnymi predpismi na dodávky tovarov a služieb, z ktorých mu plynie príjem z ekonomickej činnosti. Ani toto dôkazné bremeno však žalobca v daňovom konaní a ani v predchádzajúcej daňovej kontrole neunesol, a to prinajmenej s prihliadnutím na absenciu záväznej dokumentácie a potvrdení, ktoré Stavebný zákon neodmysliteľne spája s vyhotovením a užívaním stavby. Pri tom najjednoduchším spôsobom dokazovania mohlo byť pre sťažovateľa sprevádzanie správcu dane k predmetu zdaniteľného plnenia (t.j. tvrdený multifunkčný dvojsklad) v teréne a následné umožnenie správcovi dane vykonanie jeho spoločnej obhliadky s poskytnutím historického výkladu ako aj objasnením súčasnosti spolu s predložením všetkých stavebno-užívacích dokladov a potvrdení na preukázanie jeho úžitnej majetkovej hodnoty pre sťažovateľa. Takýto prístup sťažovateľa by isto správcu dane zaujal.

Podľa § 49 ods. 2 veta prvá zák. č. 222/2004 Z.z. 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.

78. Na tomto mieste musí kasačný súd opätovne poukázať na zásadu poctivého obchodného styku, ktoré ako jedna z riadiacich zásad obchodného práva prerastá aj do iných právnych odvetví - v preskúmvanej 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.

79. Napríklad daňovo - účtovné doklady, ako sú faktúry, dodacie a príjmové listy, ale aj potvrdené protokoly o vykonaní prác či zhotovení diela, prepravné dokumenty, stavebné denníky či projektová dokumentácia a iné, sú na jednej strane významnými dôkaznými prostriedkami pre oblasť súkromného práva, ale na druhej strane ide o listiny s daňovo-právnym charakterom, ktoré sú iba logickým následkom (záznamom udalostí), ktoré vytvárali a formovali obsah a charakter toho ktorého zdaniteľného obchodu, pri realizácii ktorého správca dane absentoval.

80. Preto, ak správcovi dane vzniknú pochybnosti, že určitá udalosť (časť) zdaniteľného obchodu sa nezrealizovala, potom je dôkazným bremenom, ktoré má oporu v hore uvedenej zásade poctivého obchodného styku v spojení s pravidlom obozretného podnikania, sťažovateľa ako daňového subjektu v súlade s § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. preukázať, že nielen v spochybnenej časti sa zdaniteľný obchod zrealizoval ale aj že jeho výsledky použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

81. Na základe hore uvedených právnych názorov sa kasačný súd nemôže stotožniť so sťažnostnými bodmi sťažovateľa, že tento nespochybnil, že predmet zdaniteľného plnenia (multifunkčný dvojsklad) existuje. V tejto súvislosti musí kasačný súd iba stručne dodať, že kasačný súd nepotvrdil, že uvedená nehnuteľnosť neexistuje, len potvrdil, že žalobca jej existenciu ako aj využitie relevantným spôsobom nepreukázal a tým neeliminoval možné podozrenie správcu dane z podvodného konania a snahy o získanie neoprávnené daňovej výhody.

82. Nakoľko sa sťažovateľovi nepodarilo pred správcom dane preukázať, že splnením vecných podmienok zdaniteľného obchodu došlo k vzniku práva na odpočítanie dane, potom nesúhlasná argumentácia sťažovateľa nenaplnila dôvod podľa písmena g/.

D) K dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p.: odklon

83. Ďalej sťažovateľ v kasačnej sťažnosti výslovne namietal odklon od rozhodovacej praxe kasačného súdu krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p. Pre právnu otázku, ktorú má na mysli § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p., je charakteristický „odklon“ jej riešenia, ktorý zvolil správny súd, od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Ide tu teda o situáciu, v ktorej sa už rozhodovanie kasačného súdu ustálilo na určitom riešení právnej otázky, správny súd sa však svojím rozhodnutím odklonil od „ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu“. Tento dôvod kasačnej sťažnosti nepovažuje za naplnený a aj na základe nižšie uvedených právnych argumentov dospel k záveru o zákonnosti a správnosti napadnutého rozsudku.

84. Pri vymedzení pojmu „ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu“ (napríklad uznesenie Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/68/2018 zo dňa 28. apríla 2020) kasačný súd naďalej vychádza zo stanovísk správneho kolégia alebo rozhodnutí senátov správneho kolégia, ktoré sú publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. Súčasťou ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu je tiež prax vyjadrená opakovane vo viacerých nepublikovaných rozhodnutiach senátov správneho kolégia Najvyššieho súdu, alebo dokonca aj v jednotlivom, dosiaľ nepublikovanom rozhodnutí, pokiaľ niektoré neskôr vydané (nepublikované) rozhodnutia Najvyššieho súdu názory obsiahnuté v skoršom rozhodnutí nespochybnili.

85. Naopak, pre absenciu správneho súdnictva v období minulého režimu do tohto výpočtu nie je možné

zahrnúť rozhodnutia a stanoviská publikované v Zbierkach súdnych rozhodnutí a stanovísk vydávaných Najvyššími súdmi ČSSR a ČSFR, ďalej v Bulletin Najvyššieho súdu ČSR a vo Výbere rozhodnutí a stanovísk Najvyššieho súdu SSR a napokon aj rozhodnutia, stanoviská a správy o rozhodovaní súdov, ktoré boli uverejnené v Zborníkoch najvyšších súdov č. I, II. a IV vydaných SEVT Praha v rokoch 1974, 1980 a 1986. Takisto ako formálny zdroj rozhodovacej činnosti kasačného súdu nie je možné sa odvolávať na rozhodnutia zahraničných najvyšších súdov s výnimkou Súdneho dvora a Európskeho súdu pre ľudské práva (už citované uznesenie Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/68/2018 zo dňa 28. apríla 2020).

86. Sťažovateľ je presvedčený, že správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu vyjadrenej v rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19. augusta 2010, resp. rozsudku sp.zn. 4Sžf/16/2010 zo dňa 18.11.2010, konkrétne od nasledujúcich záverov, že „Skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane.“

87. Avšak kasačný súd v predchádzajúcej časti odôvodnenia (viď bod č.63 v spojení s bodom 7 tohto rozsudku) objasnil, ktorý právny dôvod správcu dane použil žalovaný na zamietnutie daňového odvolania sťažovateľa. Tento právny dôvod správny súd nielenže zachytil pod č. 9 a č. 33 a tiež opísal použité právne zdroje pod č. 51 až 54 ale jeho relevanciu objasnil pod č. 58, 66 ako aj 73 preskúmaného rozsudku. Preto je pre kasačný súd z napadnutého rozsudku zrejmé, že správny súd nemohol posudzovať a ani neposudzoval záver žalovaného o tom, či sťažovateľ ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, ale posudzoval správnu interpretáciu ustanovení § 49 v spojení s § 19 zák. č. 222/2004 Z.z.

88. K uvedenému musí kasačný súd uviesť, že sťažovateľ pri sťažnostných bodoch prezentovaných k tomuto dôvodu sa však nedôsledne pridržiaval ustanovenia § 440 ods. 2 S.s.p. Aj v tomto prípade kasačný súd zotrúva na právnych názoroch, že otázkou relevantnou podľa § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p. však môže byť len právna otázka, ktorú kasačný súd alebo Najvyšší súd riešil a na ktorej je založený sťažovateľom uvádzaný rozsudok. Uvedenej požiadavke zákonodarcu nemôže byť učinené zadosť ani reštriktívnou citáciou jednej, niekoľkých viet odôvodnenia, prípadne celého rozsudku, ako sťažovateľ vykonal v prípade rozsudku 6Sžfk/30/2017 bez uvedenia, prečo citovaný text vzhľadom na jeho skutkový stav by mal poskytnúť riešenie základnej právnej otázky riešenej v preskúmanej veci. Navyše tento sťažnostný bod bol sťažovateľom doplnený až po uplynutí zákonnej lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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.

Podľa § 443 ods. 2 písm. a) 1 S.s.p. v citovanom znení lehota na podanie kasačnej sťažnosti je a) 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu v prípadoch uvedených v § 145 ods. 2, [...]

89. Aj na tomto mieste musí kasačný súd zopakovať svoje závery, že pokiaľ sťažovateľ chcel spochybniť argumenty daňových orgánov o vytvorení daňovej výhody, ktorej poskytnutie je v rozpore s cieľom sledovaným daňovým právom, mal predovšetkým poukázať na nerešpektovanie judikatúry Súdneho dvora, ktorá je uznaným formálnym právnym zdrojom pre doktrínu zneužitia práva (viď rozsudok vo veci sp.zn. C-255/02 Halifax a spol. uvedený už správnym súdom a historicky nasledujúce rozsudky).

90. Správny súd v odôvodnení svojho rozsudku dôsledne vychádzal z judikatúry Súdneho dvora, keď upozornil sťažovateľa (č. 38 napadnutého rozsudku), že rozsudky Súdneho dvora a rozsudky Najvyššieho súdu sa nemôžu zovšeobecniť a paušalizovať, pretože každý prípad má svoje špecifiká a dajú sa aplikovať len na presne totožný prípad. Rozhodnutie je individuálnym právnym aktom závažným pre tých, ktorým je určené. Preto kasačný súd vyhodnotil uvedený dôvod kasačnej sťažnosti ako nedôvodný.

E) K relevancii podporných dokumentov

91. Sťažovateľ ku kasačnej sťažnosti priložil viacero listinných dôkazov. Na prvom mieste išlo o listinu s označením Právnická fakulta Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Kováčska 26, Košice bez označenia osoby konajúcej v mene tejto inštitúcie. Po oboznámení s jej obsahom musel kasačný súd konštatovať jej irelevantnosť pre toto konanie, lebo išlo o písomné stanovisko tretej osoby, ktorá nie je identifikovateľným účastníkom konania.

92. Obdobne postupoval kasačný súd pri odbornom článku autora Ing. JUDr. Ondřeje Lichnovského s označením Podvody na DPH a jejich dokazování II, Wolters Kluwer ČR, lebo predmetom napadnutého rozsudku nebolo posudzovanie podvodného konania alebo konania založeného na zneužití práva ale posúdenie správnosti aplikácie ustanovení § 49 v spojení s § 19 zák. č. 222/2004 Z.z. (viď bod č. 87 tohto rozsudku).

93. K posledným prílohám predloženým sťažovateľom patria podklady z konania vo veci trestného rozsudku OS ZA. V uvedenej súvislosti kasačný súd odkazuje na ust. § 131 S.s.p. o viazanosti správneho súdu rozhodnutím o spáchaní trestného činu, ktorá sa v zmysle § 452 S.s.p. uplatňuje v konaní o kasačnej sťažnosti iba primerane. Z obsahu jednotlivých listín predložených sťažovateľom vo veci trestného rozsudku OZ ZA pre kasačný súd vyplýva, že konateľ sťažovateľa (pán Ing. G. N.) bol v uvedenom trestnom konaní oslobodený spod obžaloby prokurátora Okresnej prokuratúry Žilina sp.zn. 2Pv 630/11 zo dňa 07.11.2013, zo skutku právne kvalifikovaného v bode 2/ trestného rozsudku ako zločin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1, ods. 4 Tr. zák. v spolupáchateľstve podľa § 20 Tr. zák. Takýto výrok trestného súdu nenaplnia ust. § 131 S.s.p., ktoré by mohlo založiť iba primeranú viazanosť v preskúmvanej veci rozhodnutím o spáchaní trestného činu a kto ho spáchal.

Podľa § 131 veta tretia S.s.p. v citovanom znení správny súd je tiež viazaný rozhodnutím príslušných orgánov o tom, že bol spáchaný trestný čin a kto ho spáchal, rozhodnutím o osobnom stave a o vzniku alebo zániku spoločnosti.

Podľa § 452 ods. 1 S.s.p. v citovanom znení na konanie na kasačnom súde sa primerane použijú ustanovenia druhej časti tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 441 S.s.p. v citovanom znení v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

94. Na základe uvedeného musel kasačný súd vyhodnotiť dôvody kasačnej sťažnosti ako aj samotnú kasačnú sťažnosť, že nie je dôvodná (§ 461 S.s.p.), a preto ju v zmysle svojho oprávnenia zamietol.

VI.

95. 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. Preskúmvané 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 preskúmvaného rozhodnutia.

96. V súvislosti s procesnou aktivitou sťažovateľa, ktorý argumentoval rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora, a s tým spájal požiadavku, aby kasačný súd konanie prerušil a ním sformulovanú prejudiciálnu otázku (viď bod č. 35, resp. bod č. 39 tohto rozsudku) predložil na Súdny dvor, kasačný súd zdôrazňuje, že iba v prípade pochybností o nesúlade vnútroštátnej úpravy s úniovým právom je vnútroštátny súd oprávnený postupovať v zmysle čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

97. Po oboznámení sa s obsahom prejudiciálnej otázky dospel kasačný súd k záveru, že je vnútorne rozporuplná, nakoľko na jednej strane pripúšťa sťažovateľom sformulovaný text preukázanú existenciu

práva na odpočítane dane, ale na druhej strane tento text zakladá pochybnosti o výklade tam uvedených článkov smernice č. 2006/112 vo vzťahu k nepreukázaniu skutočného dodania predmetu uvedeného na faktúre.

98. Ako už bolo vyššie uvedené, Súdny dvor na obdobné otázky už odpovedal s tým, že nepripustil vznik práva na odpočítanie DPH pri nepreukázaní splnenia súčasne vecných a formálnych podmienok uvedených v smernici č. 2006/112. Preto kasačný súd takto sformulovanému návrhu ako aj pri zistení, že v preskúmvanej veci sa nevyskytli u kasačného súdu relevantné pochybnosti odôvodňujúce predloženie prejudiciálnej otázky z iného dôvodu, nemohol vyhovieť.

99. 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/76/2016, sp.zn. 1Sžfk/23/2018, sp.zn. 1Sžfk/23/2019, sp.zn. 1Sžfk/10/2018 a najmä sp.zn. 1Sžfk/592016, 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.

100. Sťažovateľ sa tiež domáhal predloženia veci veľkému senátu. Bolo úlohou sťažovateľa jednoznačne preukázať, že došlo k naplneniu právomoci podľa § 22 ods. 1 písm. a/ S.s.p., t.j. že senát Najvyššieho súdu dospel pri svojom rozhodovaní k právnomu názoru, ktorý je odlišný od právneho názoru, ktorý už bol vyjadrený v rozhodnutí Najvyššieho súdu, a preto vec uznesením postúpi na rozhodnutie veľkému senátu. Toto v preskúmvanej veci nenastalo.

101. 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.

102. 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 nenastalo. Naopak žalovaný ako protistrana bol úspešný, avšak jeho právo sa priznáva iba za mimoriadnych podmienok, ktoré v preskúmvanej veci 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.).