

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/29/2017
Identifikačné číslo spisu: 5016200072
Dátum vydania rozhodnutia: 29.05.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5016200072.1

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 žalobkyne (v konaní sťažovateľka): A. P., občan Slovenskej republiky, IČO: 33 030 618, s miestom podnikania D. Č.. XXXX/XX, XXX XX X., zast.: PETKOV & Co s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 50 430 742, so sídlom Na víšku č. 12, 811 01 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 Žiline zo dňa 12. októbra 2016 č.k. 21S/20/2016-46, takto

rozhodol:

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

Sťažovateľke nárok na náhradu trov kasačného konania proti žalovanému n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 1670388/2015 z 13.11.2015 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - ako príloha č. 1 spisu správca dane) 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 Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 1271013/2015 zo 07.08.2015 (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.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobkyni ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2005 v tam uvedenej sume na tom právnom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie bola správcom dane zistená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty.

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.

3. Výrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 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 uvedené zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 661/320/40589/2010/Pt-A/77 z 25.11.2010 (ďalej len „protokol“).

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

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

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

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

1) dodanie tovaru (víno a nealkoholické nápoje) od dodávateľa Seliko Trade, a.s., Krupina (ďalej len „dodávateľ tovaru“), za ktorej údajné vykonanie vystavil dodávateľ tovaru viacero faktúr s dátumom vystavenia od 01.08.2015 do 11.08.2005,

a) dodávateľ tovaru je od 07.03.2009 obchodnom registri vymazaný ex offio,

i) pán U. A. B. ako predseda predstavenstva dodávateľa tovaru v zdaniteľnom období

(1) tovar bol dodaný,

(2) faktúry vystavil dodávateľ tovaru,

(3) DPH bola z uvedených faktúr priznaná a odvedená,

(4) úhrady boli vykonané v hotovosti a cez účet,

(5) kto zabezpečoval dopravu a nakladanie tovaru si už nepamätá.

ii) pán U. U. P. ako člen predstavenstva dodávateľa tovaru v zdaniteľnom období

(1) potvrdil spoluprácu so žalobkyňou,

(2) uznal predložené faktúry, že majú náležitosti ako faktúry vystavené dodávateľom tovaru,

(3) obchodnú činnosť u dodávateľa tovaru zabezpečovali iní ľudia, tak ako aj nakládku tovaru, dopravu a teda nevie sa vyjadriť ani k priestorom, z ktorých bol tovar distribuovaný,

2) tovar mal byť následne dodávaný spoločnosti Harris a.s., Zvolen (ďalej len „odberateľ žalobkyne“)

a) pán E. Š. ako člen predstavenstva odberateľa žalobkyne, hoci bol predvolaný, tak sa k správcovi dane nedostavil,

i) pri daňovej kontrole za rok 2005 však bolo zistené, že

(1) tovar u odberateľa žalobkyne nebol prijímaný na sklad,

(2) žiadne doklady o preprave tovaru sa u odberateľa žalobkyne nenachádzali,

(3) odberateľ žalobkyne už v roku 2005 nemal ani skladové, ani obchodné priestory a ani žiadnych zamestnancov, napriek vykazovaným veľkým množstvám odoberaného tovaru,

ii) pri miestnom zisťovaní u odberateľa žalobkyne na uvedenej adrese sa nenachádzal, nikto ho tam nepozná a nemá ani označené sídlo,

3) žalobkyňa uviedla, že

- a) v roku 2006 vykonávala sprostredkovanie obchodu a fitness centrum,
- b) tovar bol nakupovaný od dodávateľa tovaru následne fakturovaný odberateľovi žalobkyne,
- i) pôvodne bola žalobkyňa zamestnaná u dodávateľa tovaru ako obchodný zástupca,
 - (1) následne bola oslovená, aby skúsila obchodovať aj s vínom a nealko nápojmi, čím by si finančne pomohla,
 - ii) niektoré dodávky preberala v sklade, zvyšné už vôbec nepreberala, a nemala vedomosť o ich reálnom uskutočnení,
 - iii) prepravy tovaru uskutočňovali firmy, ktoré tovar vyrobili,
 - iv) nepreverovala odsúhlasenie tovaru s dodacím listom,
 - v) nutnosť vystavenia faktúry pre odberateľa žalobkyne jej vyplývala z prijatých dodacích listov,
- 4) správca dane ďalej zistil, že bol vytvorený nasledujúci reťazec dodávateľov
 - a) spoločnosť Víno Krupina a.s. dodávala tovar dodávateľovi tovaru (Seliko Trade a.s.),
 - b) dodávateľ tovaru tento tovar predal žalobkyňi,
 - c) žalobkyňa ten istý tovar predala odberateľovi žalobkyne a
 - d) odberateľ žalobkyne následne predal opätovne tento tovar dodávateľovi tovaru (Seliko Trade a.s.) alebo spoločnosti Víno Krupina a.s.

5. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä absencia preukázania fyzickej prepravy značného množstva tovaru listinnými dôkazmi, napríklad faktúrami, evidenciami vozidiel, konkrétne ŠPZ vozidiel uskutočňujúcimi prepravu, menami šoférov a pod.) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u vyššie uvedeného dodávateľa tovaru nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. nakoľko žalobkyňa nepreukázala, že zdaniteľné obchody uvedené na faktúrach sa vôbec zrealizovali, a tým nemohlo následne vzniknúť ani právo na odpočítanie dane u žalobkyne.

6. Tiež žalovaný upozornil, že Krajský súd v Žiline rozsudkom č.k. 21S/131/2013-85 zo dňa 21. mája 2014 pôvodné rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Podľa vtedy vysloveného názoru krajského súdu bolo preukázané, že dodávateľ tovaru nedodal tovar žalobkyňi, a preto jej nevzniklo právo na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. z dôvodu, že nedošlo k vzniku daňovej povinnosti. Ďalej krajský súd vtedy uviedol, že aj vo vzťahu k odberateľským faktúram vykonal správca dane rozsiahle šetrenie súvislosti s faktúrami vystavenými pre odberateľa žalobkyne, pričom dospel k záveru, že dodanie tovaru pre túto spoločnosť sa neuskutočnilo, avšak správca dane vo svojom rozhodnutí nešpecifikoval odberateľské faktúry a z toho dôvodu nebola špecifikovaná suma odstavujúca predpísaný rozdiel dane.

7. Vo vzťahu k fyzickej manipulácii s tovarom a jeho preprave vo svojich výpovediach všetky 3 daňové subjekty, t.j. dodávateľ tovaru, žalobkyňa a odberateľ žalobkyne toto podľa žalovaného nepreukázali relevantnými dôkazmi.

II.

Konanie na správnom súde

8. Proti tomuto rozhodnutiu podala žalobkyňa postupom podľa Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“, resp. „Občiansky súdny poriadok“) prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Žiline žalobu z 25.01.2016.

9. Krajský súd v Žiline ako správny súd konajúci po 01.07.2016 v zmysle ustanovenia § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“) posúdil zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup správnych 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 prejednávanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p., a po oboznámení sa s administratívnym spisom žalovaného dospel k záveru, že žalobe nie je možné priznať úspech, a preto ju podľa § 190 S.s.p. zamietol z nasledujúcich dôvodov.

Podľa § 491 ods. 1 S.s.p. platí, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté

podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

10. S poukazom na relevantné ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na početnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané reálne dodanie tovaru, ktorý žalobkyňa mala nakúpiť od dodávateľa tovaru a následne ho predat' odberateľovi žalobkyne.

11. Predmetný tovar bol podľa správneho súdu veľmi rôznorodý a početný, čo malo dopad na jeho objemnosť a logicky predpokladal zabezpečenie tak u dodávateľa, ako aj u odberateľa tak zabezpečenie dostatočných skladových priestorov ako aj zabezpečenie prepravy i personálnych a technických kapacít uskladnenia a prepravy. Pritom poukázal na vykonaný výsluch žalobkyne ako aj na rozsiahle zisťovanie vo vzťahu k osobám dodávateľa tovaru ako aj odberateľa žalobkyne.

12. So zdôraznením judikatúry Súdneho dvora (rozsudok Súdneho dvora vo veci sp.zn. C-18/13 Maks Pen EOOD) správny súd konštatoval, že boj proti podvodom, daňovým únikom a zneužitiu práva vo vzťahu k DPH je cieľom podporovaným smernicou Rady č. 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, ktorá bola platná do 31.12.2006, a ďalej smernicou Rady č. 2006/112/ES. Uvedené vyplýva aj z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ, predovšetkým z jeho rozsudku sp.zn. C-255/02 vo veci Halifax.

13. Pre správny súd je na mieste otázka (viď bod č. 15 napadnutého rozsudku), s akou odbornou starostlivosťou žalobkyňa pristupovala pri realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodovala s niečím, čo zrejme neexistovalo. Takýto obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania ale naopak zakladá dôvodne mienku o zneužití práva.

14. Ďalej sa správny súd vypořiadal s námietkou žalobcu, že u žalobcu nemohlo dôjsť k daňovému podvodu a že sa žalobca na tomto daňovom podvode vedome nepodieľal ani nevedel o zneužití práva a že bol dobromyseľný (viď bod č. 22 napadnutého rozsudku), s námietkou týkajúcou sa neutrality dane a proporcionality pri uplatňovaní dane (viď bod č. 23 napadnutého rozsudku).

15. Tiež správny súd zdôraznil s prihliadnutím na hore citovanú judikatúru Súdneho dvora, že žalobcom koncipovaný návrh prejudiciálnej otázky nerieši právny základ daného prípadu. Dotknutý článok 203 Smernice č. 2006/112/ES je na jeho správne uplatnenie dostatočne jasný a nenecháva priestor na žiadnu rozumnú pochybnosť o jeho aplikácii, aj vzhľadom na už ukončené prejudiciálne konania Súdneho dvora, ktoré sa zaoberajú uvedenou problematikou.

16. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

17. Proti napadnutému rozsudku sťažovateľka povinne zastúpená advokátom v zákonnej lehote podala kasačnú sťažnosť zo dňa 02.12.2016 (č.l. 57) z dôvodov uvedených v

- § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., t.j. krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, ako aj

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

18. Sťažovateľka v nasledujúcich sťažnostných bodoch podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. vrátane

nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2 najmä uviedla, že:

- správny súd nesprávne konštatoval nedodanie tovaru, nakoľko o to, či tovar ostal uskladnený na totožnom mieste alebo bol (niekam) prepravovaný, je bez akéhokoľvek právneho významu,
- o zákonná podmienka dodania sa nesmie stotožňovať s povinnosťou tovar aj vždy dopraviť,
- o aj v čl. 31 Smernice č. 2006/112 je toto implicitne uvedené,
- o základom je okamih konsenzu o prevode vlastníckeho práva,
- o dodanie nemohli uskutočniť,
- správny súd nezobral do úvahy striktné uplatnenie zásad o proporcionality a neutralitu dane,
- § u dodávateľa tovaru vzhľadom na okolnosti prípadu nemohlo dôjsť k daňovému podvodu,
- § žalovaný neexistoval, či sa sťažovateľke na tomto daňovom podvode vedome podieľala, resp. § či vedela alebo musela vedieť o tom (viď rozsudok C-18/13),
- § ako aj nepreukázal vznik daňovej výhody pre sťažovateľku,
- o po zistení existencie zneužitia mal správca dane príslušné plnenia znovu definovať (rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-504/10 Tanoarch),
- správny súd nesprávne aplikoval čl. 21 bod 1 písm. d) šiestej smernice,
- sťažovateľka požadovala predložiť rámcovo sformulovanú prejudiciálnu otázku:
- o „Má sa článok 203 Smernice DPH interpretovať tak, že nebráni vnútroštátnej praxi orgánov v prípade preukázania neexistencie zdaniteľných plnení u dodávateľa zdaniteľnej osoby a následného neoprávneného odpočtu dane na vstupe z dôvodu, že zdaniteľná osoba sa podieľala na daňovom podvode dodávateľa tým, že vedela o neexistencii týchto zdaniteľných plnení, požadovať zaplatenie dane na výstupe zdaniteľnej osoby za to isté neexistujúce zdaniteľné plnenie len z dôvodu, že je táto daň uvedená na faktúre ?“

19. Záverom sťažovateľka navrhla procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si sťažovateľka uplatnila trovy konania v plnej výške.

B)

20. Vyjadrenia žalovaného sa v súdnom spise v čase vyhlásenia rozhodnutia nenachádzalo.

IV.

Právne názory kasačného súdu

21. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), a s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou v spojení s § 439 ods. 3 písm. a/ S.s.p.) a neviazanosť sťažnostným návrhom (§ 453 ods. 3 S.s.p.) 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.

22. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 29. mája 2018 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.)

23. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmanej veci sťažovateľka), 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 orgánu verejnej správy a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

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

25. 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.

26. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti [sťažnostný návrh podľa § 445 ods. 1 písm. d) S.s.p.] objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

27. Sťažovateľka na prvom mieste namieta, že mu správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, t.j. mu bola odňatá možnosť konať pred súdom. Odňatím možnosti konať pred súdom sa rozumie taký procesne nesprávny postup súdu, ktorý má za následok znemožnenie realizácie procesných oprávnení účastníka konania, ktoré mu poskytuje Správny súdny poriadok. O procesnú vadu v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. ide najmä vtedy, ak správny súd v konaní postupoval v rozpore so zákonom, prípadne ďalšími všeobecne záväznými právnymi predpismi a týmto postupom odňal účastníkovi konania jeho procesné práva [v zmysle § 5 ods. 9 veta prvá S.s.p. majú účastníci v konaní pred správnym súdom rovnaké postavenie a správny súd je povinný zabezpečiť im rovnaké možnosti na uplatnenie ich práv - vid' dispozitívne oprávnenie účastníka (§ 5 ods. 5 S.s.p.), nazerať do spisu a robiť si z neho výpisy (§ 81 S.s.p.), vyjadriť sa k návrhom na dôkazy a k všetkým vykonaným dôkazom (§ 125 S.s.p.), požadovať vykonanie súdneho pojednávania (§ 107 ods. 1 písm. a/ S.s.p.), na to, aby mu bol rozsudok doručený do vlastných rúk (§ 142 ods. 1 S.s.p.)].

28. Kasačný súd po oboznámení s obsahom súdneho spisu a v súlade so stanoviskom R 2/2016, podľa ktorého:

„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 [v súčasnosti ide o § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.].“
dospel k záveru, že uvedené podklady nedávajú žiadny podklad pre uplatnenie druhej vety hore uvedeného stanoviska, ktorá predstavuje krajnú výnimku z prvej vety a týka sa výlučne len celkom ojedinelých (extrémnych) prípadov, ktoré majú znaky relevantné aj podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. O taký prípad ide v praxi napríklad vtedy, keď rozhodnutie súdu neobsahuje vôbec

žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (pozri najmä vec Sutyazhnik proti Rusku, rozsudok ESĽP z roku 2009), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (vec Ryabikh proti Rusku, rozsudok ESĽP z roku 2003).

29. V odôvodnení napadnutého rozsudku sa citujú ustanovenia, ktoré správny súd aplikoval a z ktorých vyvodil svoje právne závery; medziiným uviedol dôvody, so zreteľom na ktoré dospel k záveru, že orgán verejnej správy a následne žalovaný dostatočne odôvodnili svoje závery. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na nasledujúce závery (viď bod č. 12 napadnutého rozsudku, že:

„Vykonané dokazovanie zo strany správnych orgánov vo vzťahu k dodávateľom a odberateľom žalobkyne, ako aj výsluch žalobkyne, nepreukázalo, že došlo k fyzickému dodaniu tovaru, neboli identifikované miesta, spôsoby a forma reálneho uskladnenia tovaru, vyskladnenia tovaru, ako aj reálnej prepravy takého množstva tovaru. poukázal na to, že žalovaný nespochybnil existenciu predmetu zdaniteľného obchodu, teda predmet bol dodaný, avšak vykonanými dôkaznými prostriedkami nebolo preukázané, že ho žalobcovi dodal ním označený dodávateľ zariadenia.“

30. Pre kasačný súd je celkom zrejmé, ako a z akých dôvodov správny súd rozhodol; odôvodnenie jeho rozhodnutia má náležitosti v zmysle § 139 S.s.p. V žiadnom prípade za procesnú vadu konania podľa § 440 písm. f) S.s.p. nemožno považovať to, že správny súd neodôvodnil svoje rozhodnutie podľa predstáv sťažovateľa.

31. Pokiaľ sťažovateľka ďalej namieta, že jej správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnila jej patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, t.j. jej bola odňatá možnosť konať pred súdom. Odňatím možnosti konať pred súdom sa rozumie taký procesne nesprávny postup súdu, ktorý má za následok znemožnenie realizácie procesných oprávnení účastníka konania, ktoré mu poskytuje Správny súdny poriadok. O procesnú vadu v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. ide najmä vtedy, ak správny súd v konaní postupoval v rozpore so zákonom, prípadne ďalšími všeobecne záväznými právnymi predpismi a týmto postupom odňal účastníkovi konania jeho procesné práva [v zmysle § 5 ods. 9 veta prvá S.s.p. majú účastníci v konaní pred správnym súdom rovnaké postavenie a správny súd je povinný zabezpečiť im rovnaké možnosti na uplatnenie ich práv - viď dispozitívne oprávnenie účastníka (§ 5 ods. 5 S.s.p.), nazerať do spisu a robiť si z neho výpisy (§ 81 S.s.p.), vyjadriť sa k návrhom na dôkazy a k všetkým vykonaným dôkazom (§ 125 S.s.p.), požadovať vykonanie súdneho pojednávania (§ 107 ods. 1 písm. a/ S.s.p.), na to, aby mu bol rozsudok doručený do vlastných rúk (§ 142 ods. 1 S.s.p.)].

32. V uvedenej súvislosti kasačný súd preskúmal aj žiadosť sťažovateľky o podanie sformulovanej prejudiciálnej otázky. Na uvedenom základe však dospel k záveru, že správny súd jasne a zrozumiteľne odôvodnil svoj právny názor, prečo nezačal konanie o predložení prejudiciálnej otázky podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie. Na základe vyššie uvedených záverov tento dôvod kasačnej sťažnosti nevyhodnotil ako relevantný.

33. Sťažovateľka 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.]. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje 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, a to spätne na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/).

34. Uvedený dôvod je relevantný iba, ak je nesprávnosť aplikácie objektívneho práva správnym súdom (resp. nesprávne vyriešenie niektorej právnej otázky správnym súdom) zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Preto nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom konkrétne spočíva v tom, že použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený

skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

35. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd zdôrazniť, že pri výklade právnych predpisov a ich inštitútov nemôže správny súd k nim pristupovať len z hľadiska gramatického výkladu ale musí si spoľahlivo ustáliť zmysel a účel dotknutej právnej normy, t.j. v preskúmvanej veci otázku prípustnosti súčasného napadnutia právoplatného rozsudku viacerými dôvodmi kasačnej sťažnosti a tým aj vylúčiť kontraproduktívnu snahu sťažovateľky či už z dôvodu neistoty alebo nedostatku úplného presvedčenia o správnosti svojej kasačnej argumentácie pokusne uplatňovať popri sebe rozmanité, so sporom vecne nesúvisiace, hypotetické alebo navzájom sa vylučujúce dôvody, a skúšať, ako budú prijaté kasačným súdom.

36. Z obsahu sťažnostných bodov pre kasačný súd jednoznačne vyplýva, že sťažovateľka za nesprávne právne posúdenie veci pokladá ustanovenia týkajúce sa otázky vzniku daňovej povinnosti s procesom dodania tovaru, ktorý je v preskúmvanej veci zachytený v skutkových zisteniach. Je nepochybné, že z vykonaného dokazovania nebolo preukázané, že by sa kvalitatívne a kvantitatívne opísaný tovar v sporných faktúrach fyzicky presúval zo skladu dodávateľa tovaru „niekam inam“. Iba púhym porovnaním sporných faktúr od 01.08.2005 do 11.08.2005 zistil kasačný súd, že malo ísť o deklarovaný predaj v rozsahu desiatok paliet a desiatok tisíc fliaš alkoholických a nealkoholických nápojov.

37. Logicky správny súd poukázal na nepreukázateľnosť tvrdenia sťažovateľky, že z jej strany neboli preukázané podmienky pre predaj tak veľkého množstva tovaru. Kasačný súd sa nebráni ani tomu spôsobu predaja, ktorý by bol realizovaný bez prepravy tovaru. Avšak sťažovateľka je zaťažená dôkazným bremenom a svoje tvrdenia obsiahnuté v daňovom priznaní musí preukázať za tejto situácie alebo skladovacími zmluvami, evidenciou skladovaného tovaru ako aj jeho osudom alebo prepravnými dokladmi alebo inými hodnovernými dokladmi. Samotné vyjadrenie sťažovateľky, že iba s niektorými dodávkami (nie o uskladnenom tovare) tovaru mala vizuálnu kontrolu a o iných nevedela nič objasniť nie je naplnením uvedeného dôkazného bremena.

38. Takisto výpoveď štatutárnych orgánov dodávateľa tovaru pôsobí nepresvedčivo, nakoľko nie predseda predstavenstva alebo jeho člen sú jednoznačne osobami, ktoré by mali prichádzať do fyzického denného kontaktu (viď časové rozmedzie zachytené v sporných faktúrach) s uskladneným tovarom, ale toto sa oprávnene očakáva od skladovacieho personálu.

39. Čo sa týka otázky, či bolo nutné v preskúmvanej veci v zmysle judikatúry Súdneho dvora vychádzať z doktríny zneužitia práva, kasačný súd odkazuje na staršiu judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf/61/2016 zo dňa 12.12.2017) : „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 neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa uplatňuje (požaduje) právo na odpočítanie dane, splňala 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.

37. Pri tejto svojej úvahe Súdny dvor neustále zdôrazňuje objektívny charakter definičných pojmov smernice č. 2006/112 (pre šiestu smernicu je tento záver už vyslovený napríklad v rozsudku Halifax Plc. a spol. v marginálnych bodoch 54 až 56) ako sú ekonomická činnosť, zdaniteľná osoba či dodanie tovaru či poskytovanie služieb.

Pritom objektívny charakter týchto pojmov vychádza z myšlienky, že činnosť je posudzovaná sama

osebe (autonómna existencia na základe aplikácie iných právnych predpisov) a uplatňuje sa nezávisle na cieľoch (podnikateľskej stratégii) a dosiahnutých výsledkoch (sledovaných kauzách) dotknutých zdaniteľných obchodoch, resp. ich konkrétnych plnení (napríklad rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-260/98 zo dňa 12. septembra 2000 vo veci Komisia v. Grécko, marginálny bod 26).

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).

39. Pod pojmom formálne podmienky Súdny dvor najmä zdôrazňuje

- splnenie podmienok týkajúcich sa podrobného a kontrolne preukazného účtovania u zdaniteľnej osoby (napríklad rozsudok sp.zn. C-590/13 vo veci Idexx Laboratories Italia, marginálny bod 42),

- existencia došlej faktúry vystavenej dodávateľom, ktorá obsahuje všetky povinné údaje, a

- včas podané riadne daňové priznanie.

40. Pokiaľ ide o nutnosť splniť kumulatívne všetky hore uvedené vecné a formálne podmienky, Súdny dvor poukazuje na to, že:

„Z bodu 63 rozsudku Ecotrade (EU:C:2008:267) a z neskoršej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pokiaľ ide o systém prenesenia daňovej povinnosti, základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet dane zaplatenej na vstupe bol priznaný, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky, napriek tomu, že zdaniteľné osoby nespĺnili niektoré formálne požiadavky. “

40. Až preukázanie splnenia vecných a formálnych podmienok pre vznik práva na odpočítanie dane preukazuje vznik uvedeného práva, o ktorom judikatúra Súdneho dvora uvažuje v súvislosti s doktrínou zneužitia daňového práva (viď rad rozhodnutí citovaných aj sťažovateľkou od veci Halifax plc. cez Tanoarch ako aj Maks Pen EOOD). Splnenie vecných podmienok však sťažovateľka nepreukázala a preto nie je možné pripustiť aplikáciu uvedených záverov Súdneho dvora na preskúmanú vec.

41. Potom oprávnené žalovaný potvrdil napadnuté prvostupňové rozhodnutie, ktorým nároku na vrátenie nadmerného odpočtu nebolo správcom dane vyhovené.

V.

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

43. Počas konania kasačný súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby

výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, popri prípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

44. Sťažovateľkou predložený návrh prejudiciálnej otázky sa jednoznačne týka „subjektívne“ vytvorenej daňovej povinnosti celkom iného daňového subjektu odlišného od sťažovateľky a viedla by svojim obsahom k otázke hypotetického charakteru, ktorú by Súdny dvor s vysokou pravdepodobnosťou zamietol. Preto kasačný súd si uvedený návrh prejudiciálnej otázky neosvojil.

Podľa čl. 203 smernice č. 112/2006 DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre.

45. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a stanoviska žalovaného/ žalobcu ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 1SŽf/61/2016 zo dňa 12.12.2017, pri ktorej kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od jeho 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 odchyľil (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, popri prípade 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.

46. 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.

47. 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 sťažovateľky, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nenastalo.

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.).