

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/56/2018
Identifikačné číslo spisu: 7017200862
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:7017200862.1

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): G. A. PAUŠ, IČO: 10 786 856, s adresou J. Č.. XXX/X, XXX XX T., zast.: JUDr. Mariánom Pállom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Bauerova č. 14, 040 23 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 11. apríla 2018 č.k. 7S/103/2017-65, 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 05.06.2018 (č.l. 84) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 11. apríla 2018 č.k. 7S/103/2017-65 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 101641764/2017 z 26.07.2017 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 11) vydanému v daňovom konaní zamietol.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovný dôvod:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 49 ods. 1 a odsek 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) a § 71 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“), ust. § 24 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“),

avšak z obsahu kasačnej sťažnosti je možné dovodiť, že sťažovateľ poukazoval aj na - § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v otázke unesenia daňového bremena (rozsudok sp.zn. 1Sžf/120/2015 zo dňa 08. júna 2016).

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 100738811/2017 z 02.05.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

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

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2011 v tam uvedenej sume.

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

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

5. Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 a nasl. ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z. správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 10256510/2016 zo 16.02.2016 (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:

1) dodávka tovaru (betonárska oceľ hrebienková v akosti BST500S) v prospech žalobcu od žalobcom označeného dodávateľa ULPEX, a.s., Dunajská Streda (ďalej len „spoločnosť ULPEX“), za ktorej údajné vykonanie vystavila spoločnosť ULPEX, a.s. viacero (celkom 9 ks na č.l. 34 až č.l. 42) sporných faktúr

v kontrolovanom zdaniteľnom období,

- a) spoločnosť ULPEX ku dňu 11.10.2013 zanikla zlúčením s právnym nástupcom ARDEX holding. a.s. (ďalej len „spoločnosť ARDEX“),
- b) pán W. G. A. ako predseda predstavenstva spoločnosti ULPEX do zápisnice z 18.10.2016 za prítomnosti žalobcu uviedol, že
 - i) je polovičným majiteľom spoločnosti ARDEX,
 - ii) súčasne je konateľom spoločnosti MD - stav, s.r.o. (ďalej len „MD-stav“), ktorá
 - (1) v mesiaci 02/2011 bola deklarovaná ako dodávateľ tovaru v prospech žalobcu a
 - (2) v mesiaci 01/2011 bola deklarovaná ako odberateľ tovaru od žalobcu,
 - (3) nesúlad medzi hodnotou uvedenou pre DPH (cca 6 miliónov €) a pre daň z príjmov (cca 600 tisíc €) u spoločnosti MD-stav neobjasnil, hoci podpisoval daňové priznanie,
 - iii) tovar s atestami, ktoré odovzdával žalobcovi, sa mal dovážať prostredníctvom špeditérov, resp. vlastnými vozidlami od dodávateľov Ozd Maďarsko, CMC Poľsko, resp. Mittal Poľsko, a z Českej republiky,
 - iv) so spoločnosťou FERONA Slovakia, a.s. (ďalej tiež „spoločnosť FERONA“) mal uzavretú zmluvu o skladovaní (prevádzky v Košiciach a Žiline), a táto spoločnosť mala byť údajne finálnym odberateľom tovaru,
 - v) žalobca ich predfinancoval, lebo výrobcom bolo potrebné platiť zálohové platby,
 - vi) spoločnosť ULPEX mala mať v kontrolovanom zdaňovacom období asi 20 zamestnancov, čo však správca dane spochybnil,
- c) z dokladov získaných od Národnej kriminálnej agentúry (ďalej len „NAKA“) vyplýva, že
 - i) žalobca, a to aj napriek výzve, nepredložil žiadne doklady o preprave tovaru,
 - (1) hoc na takmer všetkých faktúrach od spoločnosti MD-stav je uvedený spôsob dopravy „Dodávateľsky“,
 - (2) s výnimkou faktúry č. 30022011 (č.l. 39) je uvedený spôsob dopravy „Letecky“, a ani
 - ii) doklady o pôvode tovaru (napríklad certifikáty alebo dodacie listy výrobcu), ktoré sa v prípade väd alebo zlyhania stavebných konštrukcií stávajú dôkazmi o ich kvalite,
 - iii) v iných zdaniteľných pleniach žalobcu (napríklad kovový odpad) obsahovali údaje o evidenčných číslach motorových vozidiel alebo vagónov,
- d) správca dane z interných zdrojov
 - i) zistil, že spoločnosť ULPEX v kontrolovanom zdaňovacom období dosiahla príjmy korešpondujúce so súhrnom sporných faktúr,
 - ii) podľa indícií a z absencie dokladov o pôvode tovaru predpokladal nadobudnutie tovaru zo zahraničia,
 - iii) spoločnosť ULPEX a spoločnosť MD-stav v kontrolovanom zdaňovacom období nevykazovali vlastné nákladné vozidlá na dopravu tovaru a nemali zamestnancov.

7. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä nepredloženie dokladov o pôvode tovaru, chýbajúce informácie o jeho preprave, čo je u tak ťažkého tovaru nepredstaviteľné, ako aj preukázanie existencie zmiznutých obchodníkov - spoločnosť UPLEX a spoločnosť MD-stav) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u vyššie uvedených spoločností zistené skutočnosti preukazujú na účelovosť vytvoreného obchodného reťazca nakoľko žalobca nepreukázal, že tovar bol skutočne predmetom reálneho obchodu, prípadne že nebol súčasťou opakovaného predaja.

III.

Konanie na správnom súde

8. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach žalobu z 29.09.2017.

9. Úlohou Krajského súdu v Košiciach ako správneho súdu bolo posúdiť zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup daňových orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p. Po oboznámení sa so spisom správcu dane dospel k záveru (najmä bod č. 14 napadnutého rozsudku), že žalobe nie je možné vyhovieť. Preto postupom

podľa § 190 S.s.p. 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 dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

10. S poukazom na niektoré ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na početnú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zdôraznil, že dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na vyhľadávacej zásade ale v závislosti od priebehu dokazovania aj na jej vzájomnom prelínaní so zásadou prejednacou. Pri tej príležitosti zdôraznil, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie na zistenie, či žalobca preukázal skutočnosť dodania tovaru, a tiež či absentuje ich materiálny základ a či neboli splnené podmienky pre oslobodenie od dane.

11. Vzhľadom na rozsah vykonaného dokazovania správny súd konštatoval (viď bod č. 26 napadnutého rozsudku), že záver správcu dane o nepreukázaní materiálneho, t.j. vecného plnenia v súvislosti so žalobcom predloženými faktúrami v preskúmvanej veci, bol správny. Práve skutočnosť, že išlo o nepohyblivú dodávku, teda iba o účtovné prevody vlastníckych práv k predmetu dodávky od spoločností v reťazci až po konečného odberateľa, t.j. spoločnosť FERONA, je potvrdená podľa správneho súdu aj tým, že spoločnosť FERONA bola zároveň vlastníkom skladov, kde sa tovar nachádzal.

12. Pozornosti správneho súdu neuniklo ani to, že dodávka tovaru do skladu sa mohla realizovať aj v iné dni, resp. v iné dátumy ako sú dátumy uvedené na sporných faktúrach. Podľa správneho súdu je nesporné, že tovar pochádzal od dodávateľov zo zahraničia, t.j. že išlo o intrakomunitárne dodanie s vyšším stupňom rizika zneužitia daňových predpisov. Preto správca dane oprávnené požadoval od žalobcu, aby preukázal, akými vozidlami sa uskutočnila preprava tovaru. Túto požiadavku (č. 29 napadnutého rozsudku) navyše podporovala aj skutočnosť, že v uvedenom období žalobca obchodoval aj s inou komoditou (kovový šrot), kedy naopak zaznamenával evidenčné čísla áut realizujúcimi prepravu dodaného tovaru.

13. V tejto súvislosti správny súd zdôraznil (č. 27 napadnutého rozsudku), že svedok pán Ing. Peter Uličný (predseda predstavenstva pôvodnej spoločnosti ULPEX a súčasne konateľ spoločnosti MD-Stav) síce prehlásil, že doklady identifikujúce dodávku tovaru správcovi dane predloží, avšak tieto ani na výzvu správcu dane nepredložil. Neboli predložené príslušné účtovné dokumenty od spoločnosti ULPEX, ktorá v roku 2013 zanikla.

14. Ďalej sa správny súd vyjadril k námietke žalobcu o nezákonnosti postupu ako žalovaného tak správcu dane (č. 30 napadnutého rozsudku) s tým, že táto námietka žalobcu nie je dôvodná. K tomuto poukázal aj na rozsiahlu judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, podľa ktorej uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu.

15. V preskúmvanom konaní preto podľa správneho súdu bolo relevantným spôsobom preukázané, že ako prvostupňové tak aj preskúmvané rozhodnutie sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj Daňového poriadku (č. 32 napadnutého rozsudku). S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospej správny súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenia

A)

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

podľa sťažovateľa nasledujúce:

k § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.: t.j. správny súd

- nesprávne (po citáciu časti textu v bode č. 25 napadnutého rozsudku) kvalifikoval údajné porušenie právnych predpisov spochybnenie zákonom stanovených podmienok pre oslobodenie sťažovateľa od dane, t.j. poukázal na ust. § 42 až 48 zák. č. 222/2004 Z.z., hoc preskúmané rozhodnutie poukazuje na porušenie ust. § 49 ods. 1 a odsek 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) a § 71 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z.,
- v rozpore so skutočnosťou, že išlo o dodanie tovaru v tuzemsku, uviedol (bod č. 26 napadnutého rozsudku), že išlo o intrakomunitárne dodanie, ktoré je upravené v § 43 až § 45 zák. č. 222/2004 Z.z.,
- nedal odpoveď na zásadnú námietku žaloby uvedenú v bode II.3.A. žaloby, t.j. na dôkazné bremeno sťažovateľa,
- nemohol vyhodnotiť stav dôkaznej núdze na strane žalovaného, t.j. že sa správcovi dane a žalovanému nepodarilo zabezpečiť účtovníctvo spoločnosti dodávateľa, v tom duchu, že k dodaniu tovaru nedošlo,
- nesprávne vyhodnotil otázku ekonomického opodstatnenia zdaniteľného obchodu, nakoľko o správny súd mal posúdiť aplikáciu ust. § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v súlade s § 3 ods. 1 Daňového poriadku,
- o ani žalovaný ani správny súd tvrdenie o ekonomickej neopodstatnenosti nepodložili konkrétnym číselným vyjadrením,
- o ani nešpecifikovali, prečo zdaniteľné plnenie považujú za neefektívne dodanie tovaru,
- o a neprihliadol ani k žalobným dôvodom uvedeným v bode III. A žaloby, s čím sťažovateľ spojil nepreskúmateľnosť rozsudku v zmysle § 139 ods. 2 S.s.p.,
- mylne vyhodnotil (po citácii časti textu v bode č. 29 napadnutého rozsudku) porovnateľnosť obchodných aktivít žalobcu s kovovým šrotom so zdaniteľnými obchodmi so spoločnosťou ULPEX, pretože
- o dodávky tovaru boli na rozdiel od obchodov s kovovým šrotom nepohyblivými dodávkami,
- nesprávne (po citácii časti textu v bodoch č. 30 a 31 napadnutého rozsudku) posúdil vecný obsah plnenia z faktúr od spoločnosti ULPEX
- o nakoľko neboli spojené s prepravou,
- o avšak svedok pán A. (zápisnica z 18.10.2016) potvrdil, že tovar bol dovezený do skladovacích priestorov spoločnosti FERONA, ktorá s dokladmi o preprave disponovala,
- o následne spoločnosť ULPEX tovar sťažovateľovi predala ako nepohyblivú dodávku,
- o sťažovateľ záúčtoval jeho príjem na príslušné účty a následne predal spoločnosti MD-stav s.r.o.,
- sa v rozpore s § 139 ods. 2 S.s.p. nevyjadril k mnohým žalobným bodom, ako
- o že pochybnosti o existencii tovaru a ich hutných atestoch mal možnosť a povinnosť správca dane overiť miestnym zisťovaním priamo u spoločnosti FERONA (konečný odberateľ),
- o že správca dane neuviedol právne predpisy ukládajúce daňovým subjektom povinnosť
- § mať vedomosti a doklady o pôvode (výrobcovi) tovaru, ako sú certifikáty a dodacie listy od výrobcu, informácie o evidenčných číslach áut (bod II.3.A žaloby),
- § doklady dodávateľa (spoločnosť ULPEX) za nevyhnutné k verifikovaniu opodstatnenosti uplatneného nároku (bod II.3.E žaloby),
- o že zistenia správcu dane o ekonomickom správaní dodávateľa (spoločnosť ULPEX) vypovedajú, že napĺňali znaky zmiznutého obchodníka a nárazníka (bod II.3.H žaloby), bez bližšieho vysvetlenia,

k § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p.:

- správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu
- o nerešpektoval právne závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžf/120/2015 zo dňa 08. júna 2016 týkajúce sa otázky unesenia daňového bremena,
- o konkrétne v prípade dodávateľského reťazca.

17. Záverom sťažovateľ navrhol 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 sťažovateľ uplatnil právo na náhradu trov kasačného konania v celom rozsahu.

B)

18. V čase rozhodovania kasačného súdu o podanej kasačnej sťažnosti sa vyjadrenie žalovaného v spise správneho súdu nenachádzalo, čo potvrdzovala aj predkladacia správa Krajského súdu v Košiciach.

IV.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

19. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež ako „Najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a 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 28.04.2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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

21. 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.

22. Kasačný súd predovšetkým zdôrazňuje, že zákonodarca v Piatej časti Súdného správneho poriadku zaradil kasačnú sťažnosť medzi jediné dva opravné prostriedky, ktorá má v systéme opravných prostriedkov správno-súdneho prieskumu osobitné poslanie (kasačná sťažnosť je tretím prostriedkom nápravy pochybení v procesoch verejnej správy a kasačný súd je väčšinou štvrtým orgánom štátu konajúcim o právach a povinnostiach jednotlivcov v tejto oblasti).

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

24. Z uvedeného pre kasačný súd vyplýva, že zákonodarca označením určitých typov kasačných sťažností, čo do ich obsahu za neprípustné (§ 439 ods. 3 S.s.p.), implicitne vyjadril svoju vôľu, aby ich kasačný súd nepreskúmvával. To platí modifikovane v prípade plurality dôvodov kasačnej sťažnosti aj na jej jednotlivé časti, kedy kasačný súd neprihliadne na neprípustné dôvody. Otázka posúdenia, či sú alebo nie sú splnené podmienky na preskúmanie časti kasačnej sťažnosti, patrí do výlučnej právomoci

kasačného súdu. Pri tomto posúdení sa však naďalej uplatňuje ustálený záver vyplývajúci zo zásady rovnosti zbraní, že ak by kasačný súd bez ohľadu na neprípustnosť dôvodu kasačnej sťažnosti pristúpil k posúdeniu jeho dôvodnosti a s jeho podporou by rozhodol, porušil by základné právo na súdnu ochranu protistrany (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 172/03 zo dňa 27. mája 2004).

B) K nesprávnemu právnemu posúdeniu - neprípustnosť:

25. Z vyššie uvedených sťažnostných bodov (viď bod č. 16) pre kasačný súd vo všeobecnosti vyplýva ako prvá argumentácia sťažovateľa, že správny súd nesprávne právne posúdil ustanovenia zák. č. 222/2004 Z.z. a s tým spojené ustanovenia § 24 a § 3 Daňového poriadku a ich aplikáciu nielen prvostupňovým orgánom ale aj žalovaným pri vyhotovovaní oboch rozhodnutí. Uvedený dôvod je podľa kasačného súdu relevantný iba, ak je uvedená nesprávnosť aplikácie procesného práva správnym súdom zapríčinená chybným právnym názorom, ktorý nemá oporu v použitom pravidle.

26. Ak sťažovateľ prípustnosť kasačnej sťažnosti vymedzuje pojmom nesprávne právne posúdenie, potom musí uvedený dôvod sťažovateľ v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p. vymedziť tak, že uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a ďalej prezentuje, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia.

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.

27. Z hľadiska prípustnosti kasačnej sťažnosti v zmysle citovaného ustanovenia nie je významný subjektívny názor sťažovateľa tvrdiaceho, že sa správny súd dopustil vady nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle tohto ustanovenia. Preto k následnému posúdeniu dôvodnosti kasačnej sťažnosti (či sťažovateľom napadnutý rozsudok skutočne spočíva na nesprávnom právnom posúdení) môže kasačný súd pristúpiť len po prijatí svojho záveru o prípustnosti uvedeného dôvodu kasačnej sťažnosti.

28. Za právne posúdenie veci je treba považovať činnosť správneho súdu spočívajúcu v podradení (subsumácii) skutkového stavu príslušnej právnej normy, ktorá vedie správny súd k záveru o zákonnosti či nezákonnosti verejnoprávneho konania a jeho výsledku na práva a povinnosti jeho účastníkov či jednotlivcov. Správny súd pri tejto činnosti rieši právne otázky (quaestio iuris). Ich riešenie vychádza z riešenia skutkových otázok (quaestio facti).

29. Riešenie skutkovej otázky (quaestio facti) je v správnom súdnictve spojené s obstarávaním skutkových poznatkov súdu v procese dokazovania, ktoré sa najmä vykonáva oboznamovaním sa s administratívnym spisom (§ 124 ods. 3 S.s.p.). Pri jej riešení sa správny súd zameriava na skutkové okolnosti významné napríklad z hľadiska toho, čo a kedy sa stalo alebo malo stať, čo (ne) urobil žalobca alebo žalovaný, čo (ne) bolo dohodnuté, či a aké skutočnosti nastali po konaní (opomenutí konania) niektorej fyzickej alebo právnickej osoby, a najmä, vzhľadom na predmet súdneho prieskumu, čo obsahuje určitá listina správneho spisu a iné. S istým nadhľadom je možnú uviesť, že skutkovou otázkou (faktickou) je preverovanie pravdivosti, či nepravdivosti skutkových tvrdení účastníkov konania.

30. Otázkou relevantnou podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. však môže byť len otázka právna (nie skutková otázka - viď aj § 454 v spojení s § 441 S.s.p.) bez ohľadu na to, či ide o otázku hmotnoprávnu či procesnú. Vždy však ide o právnu otázku, ktorú správny súd riešil a na ktorej založil napadnutý rozsudok. Preto nesprávnosť právneho posúdenia veci nemožno argumentačne vymedziť nesprávnym či nedostatočným zistením skutkového stavu.

31. Potom ak sťažovateľ za tejto situácie vytyka správne súdu, že mu nedal dostatočnú odpoveď na

jeho otázky, t.j. ktoré právne predpisy ukladajú daňovým subjektom povinnosť pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane mať vedomosti a rôzne doklady (certifikáty a dodacie listy od výrobcu, či informácie o evidenčných číslach áut vlastnených alebo prenajatých sťažovateľom) s argumentačnou podporou v riadne zaevidovaných faktúrach, držbe atestov u spoločnosti FERONA či odkazom na citovaný text žaloby aj pri obhajobe ekonomickej opodstatnenosti zdaniteľného obchodu uvedením jednotlivých cien tovaru, tak ide všetko o sťažnostné body nevystihujúce podstatu § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., lebo uvedené sťažnostné body spochybňujú skutkové otázky vyhodnotené správnym súdom, čo bolo vyššie zdôraznené, že kasačný súd nie je oprávnený riešiť.

32. Sťažovateľ si musel byť vedomý pri vykonaní zdaniteľného obchodu (tovar uvedený na faktúrach bol sumárne pre jednotlivé dodávky charakterizovaný v hmotnosti prevyšujúcej 23 t) nutnosti tovar prepraviť, prijať a uskladniť, čo logicky vedie nielen k využitiu dopravnej ale aj skladovacej techniky a priestorov. Navyše sťažovateľovi mal byť v jednom prípade tovar dopravený od spoločnosti MD-stav aj letecky. Pokiaľ sťažovateľ sa následne domáha riadnej aplikácie ust. § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a odsek 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., potom k tomuto argumentu musí pristupovať s vedomím, že uvedené ustanovenia obsahujú materiálne a procesné podmienky na vznik práva na odpočítanie dane, až ktorých splnenie oprávňuje sťažovateľa po dodaní tovaru si toto právo aj uplatniť.

33. Práve preukázanie vyššie uvedených materiálnych a procesných podmienok je predmetom dôkazného bremena sťažovateľa, čo riadne bolo opísané v napadnutom rozsudku (viď jeho body č. 22 a č. 23). V tejto súvislosti správny súd so zdôraznením výpovede svedka (viď bod č. 26 napadnutého rozsudku) konštatoval, že hoc sťažovateľ predložil jednotlivé faktúry, tak v nich tovar nie je žiadnym spôsobom bližšie identifikovaný. Takto prezentovaný text odôvodnenia nevyvoláva žiadne pochybnosti u kasačného súdu, že sa správny súd nevysporiadal so žalobnými body sťažovateľa.

34. Potom ak kasačná sťažnosť opierajúca sa popri iných dôvodoch aj o nesprávne právne posúdenie veci vytyka v sťažnostných bodoch správne súdu, že sa dostatočne nevysporiadal so skutkovými okolnosťami zistených správnym orgánom v preskúmvanej veci, ktoré ho viedli k následnému právne súdu posúdeniu veci, ide o sťažnostné body nevystihujúce podstatu § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Na základe vyššie uvedených záverov vyhodnotil kasačný súd prvý dôvod kasačnej sťažnosti ako neprípustný a ako taký na neho neprihliadol.

D3) K dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p.: odklon

35. 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 na základe vyslovených právnych argumentov dospel k záveru o zákonnosti a správnosti napadnutého rozsudku.

36. Sťažovateľom uvedený rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf/120/2015 zo dňa 08. júna 2017 nepochybne spadá analogicky pod rozsah vymedzený v stanovisku civilnoprávneho kolégia (č. R 71/2018).

37. Sťažovateľ je presvedčený, že správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu vyjadrenej v rozsudku Najvyššieho súdu 1Sžf/120/2015 zo dňa 08. júna 2017, konkrétne od jeho záveru, že na daňový subjekt nemôže byť prenášaná zodpovednosť za preukazovanie skutočností v dodávateľskom reťazci, ktorého sa stal súčasťou, ibaže by vedel alebo mohol vedieť, že obchod je poznačený podvodom, a súčasne ak vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno správca dane.

38. V tejto súvislosti sťažovateľ brojil proti výsledkom správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly, kedy sa správcovi dane nepodarilo zabezpečiť účtovníctvo spoločnosti ULPEX ako dodávateľa sťažovateľa, tak nastal stav dôkaznej núdze na strane žalovaného, ktorý stav však nepreukazuje, že k dodaniu tovaru nedošlo. Tento stav dôkaznej núdze podľa sťažovateľa nedáva orgánu príslušnému na rozhodovanie oprávnenie na neuznanie uplatňovaného nároku. Teda podľa sťažovateľa to, že sa nepodarilo zabezpečiť dôkaz, ktorý by svedčil, že došlo k žalobcom označenému obchodu, neznamená, že k dodaniu tovaru pre žalobcu nedošlo.

39. Kasačný súd musí tento odkaz na odklon neuznať ako dôvodný, nakoľko právnou otázkou, ktorú riešil Najvyšší súd ako súd odvolací (za účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov) bolo posúdenie správnosti aplikácie príslušného ustanovenia o svedeckej výpovedi v čase daňovej kontroly, pokiaľ boli zistené v dvoch výpovediach od rôznych svedkov správcom dane nezrovnalosti, ktoré označil správca dane v tam preskúmvanej veci za podstatné, a spolu so žalovaným tieto podstatné rozpory boli základom na neuznanie odpočtu na DPH vo veci preskúmvanej krajským súdom. Právny záver krajského súdu, že oba daňové orgány správne vyhodnotili rozpory vo výpovediach svedkov ako podstatné, však Najvyšší súd odmietol a preskúmvaný rozsudok v rámci revíznej právomoci zmenil.

40. Z uvedeného pre kasačný súd vyplýva, že sťažovateľ pri sťažnostných bodoch prezentovaným k tomuto dôvodu sa dôsledne nepridržiaval vyššie citovaného ustanovenia § 440 ods. 2 S.s.p. Aj v tomto prípade kasačný súd zotrúva na právnych názoroch (vid bod č. 30 tohto rozsudku), 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 učené zadost' ani reštriktívnou citáciou jednej či niekoľkých viet odôvodnenia tohto rozsudku bez uvedenia, prečo citovaný text vzhľadom na skutkový stav, tvoril riešenie základnej právnej otázky riešenej citovaným súdom.

41. Navyše kasačný súd musí poukázať na iný rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 10Sžfk/67/2018 zo dňa 22. októbra 2019, v ktorom bola kasačná sťažnosť rovnakého sťažovateľa s obdobnými skutkovými a právnymi závermi (zdaňovacie obdobie január 2011) zamietnutá. Kasačný súd po oboznámení sa s jeho obsahom nezistil žiadny dôvod, aby sa od jeho právnych záverov odchýlil.

42. Naopak, v odôvodnení napadnutého rozsudku (vid jeho body č. 25 a 26) je táto situácia dostatočne objasnená bez možnosti akceptovať sťažnostné body sťažovateľa, že pri svojich úvahách sa na tomto mieste správny súd neriadil textom rozsudku Najvyššieho súdu sťažovateľom namietaným až v kasačnej sťažnosti. Preto kasačný súd vyhodnotil uvedený dôvod kasačnej sťažnosti a s tým aj celú kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú.

43. K zvyšným sťažnostným bodom, t.j. polemika sťažovateľa so samotnými dôvodmi napadnutého rozsudku, kedy správny súd

a) uvádza ako porušenie právnych predpisov spochybnenie zákonom stanovených podmienok pre oslobodenie žalobcu od dane a naopak žalovaný deklaruje neuznanie práva na odpočítanie dane z tovaru v tuzemsku, a obdobne,

b) konštatuje, že išlo o intrakomunitárne dodanie tovaru a naopak žalovaný uvádza vo preskúmvanom rozhodnutí, že išlo o dodanie tovarov v tuzemsku,

tak kasačný súd tieto vyhodnotil ako spochybnenie iba dôvodov napadnutého rozsudku, ktoré nie je prípustné zákonodarcom v zmysle § 439 S.s.p.

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

VI.

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

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

46. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo svojej doterajšej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozsudku sp.zn. 10Sžfk/67/2018, 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 ako aj svojej úlohy zjednocovateľa súdnej judikatúry (§ 20 S.s.p.) 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, 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.

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

48. 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.

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.).