

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/68/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014200442
Dátum vydania rozhodnutia: 27.06.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1014200442.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací 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: AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o., IČO: 35 918 519, so sídlom Račianska č. 184/B, 831 05 Bratislava, zast.: LEGAL & CORP s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 47 237 325, 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, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 17. marca 2016 č.k. 1S 56/2014-120, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 17. marca 2016 č. k. 1S 56/2014-120 m e n í tak, že žalobu zamieta.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100302/1/611614/2013/1042 z 20.12.2013 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“ - príloha č. 1 daňového spisu) 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 na účely rozsudku len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „správca dane“) č. 9104405/5/4408886/2013/Sia z 01.10.2013 (ďalej na účely rozsudku 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 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 december 2008 v tam uvedenej sume na tom právnom základe, že oproti nadmernému odpočtu (správca dane použil terminológiu „daň vyrubená podaným daňovým priznaním“) 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. Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 v spojení s odsekom 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie rokov 2007, 2008, 2009 a január 2010, marec - december 2010 boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9104405/5/1113356/2013/Sia z 22.03.2013 (ďalej na účely rozsudku 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 veta prvá a druhá 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.

4. Nehodnovernými majú byť podľa správcu dane údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúceho zdaniteľného obchodu žalobcu:

a) I. čiastková dodávka pizzerie Žilina Tesco (ďalej na účely rozsudku len „zariadenie pizzerie“) v prospech žalobcu v zmysle zmluvy zo 14.11.2008 na komplexný predaj za celkovú cenu 1.213.274,31 € od dodávateľa zariadenia H.T.KOV s.r.o., Košice (ďalej na účely rozsudku len „dodávateľ zariadenia“), za ktorej údajné vykonanie vystavil dodávateľ zariadenia faktúru z 29.12.2008,

b) II. čiastková dodávka zariadenia pizzerie v prospech žalobcu v zmysle hore uvedenej zmluvy zo 14.11.2008 od dodávateľa zariadenia, za ktorej údajné vykonanie vystavil dodávateľ zariadenia faktúru z rovnakého dňa, t.j. 29.12.2008,

i) na faktúrach je uvedené, že predmet dodania sa mal uskutočniť na základe dodacích listov, ale k faktúram dodacie listy neboli pripojené,

ii) konateľ žalobcu sa vyjadril, že ani neboli spolu s faktúrami dodané,

c) následný komplexný predaj zariadenia pizzerie žalobcom spoločnosti RODUR s.r.o., Žilina (ďalej na účely rozsudku len „spoločnosť RODUR“)

i) konateľ žalobcu tento predaj odôvodnil tým, že: „Po čase mal pochybnosti o rentabilite tejto prevádzky, a preto sa rozhodol zariadenie predat“,

ii) na základe faktúry z 30.04.2009 v cene 1.281.285,00 €,

iii) dodací list pripojený k faktúre obsahoval súpis majetku bez uvedenia cien a bez jeho rozdelenia na odpisovaný hmotný alebo drobný krátkodobý majetok.

5. Správca dane má zo svojich zistení preukázané, že komplexná dodávka zariadenia pizzerie od dodávateľa zariadenia sa mala postupne zrealizovať na základe nasledujúcich dokladov:

a) hore uvedená I. čiastková dodávka zariadenia pizzerie evidovaná vo faktúre z 29.12.2008 ako aj

b) hore uvedená II. čiastková dodávka zariadenia pizzerie evidovaná vo faktúre z 29.12.2008,

c) III. čiastková dodávka zariadenia pizzerie evidovaná vo faktúre zo 17.03.2009 (odvolacie konanie

vedené na tunajšom súde pod sp.zn. 1Sžf 46/2016), a ďalej

d) IV. čiastková dodávka zariadenia pizzerie evidovaná vo faktúre z 03.04.2009 (kasačné konanie vedené na tunajšom súde pod sp.zn. 1Sžfk/15/2016), pričom

i) žalobca mal uhradiť hore uvedenú celkovú cenu nie dodávateľovi zariadenia ale bezhotovostným prevodom na účet spoločnosti PHOTOART s.r.o., Bratislava z titulu Zmluvy o postúpení pohľadávky a urovnaní (ďalej tiež „factoringová zmluva“, ktorá nebola správcovi dane predložená a ani o jej existencii svedok pán V. S. nevedel).

6. Ďalej žalovaný poukázal na zápisnicu o ústnom pojednávaní z 11.04.2012 so svedkom pánom Petrom Kotúčom (konateľ dodávateľa zariadenia), v ktorom menovaný svedok uviedol, že

- predložené faktúry týkajúce sa dodania zariadenia pizzerie nevystavil, podpis na faktúrach nie je jeho,
- nemá vedomosť o tom, že by bol konateľom nejakej spoločnosti,
- spoločnosť žalobcu nepozná, žiadny tovar ani služby pre žalobcu neposkytol a ani nezaobstaral,
- v súvislosti s preverovanými obchodmi nikdy neposkytol ani neprijal žiadne peniaze.

7. Vo vzťahu k dodávateľovi zariadenia má správca dane zistené, že tento

- za roky 2008 a 2009 až do svojho „ex off“ zrušenia uznesením Okresného súdu Košice I. zo dňa 18. februára 2009 nepodala priznanie dane z pridanej hodnoty za žiadne obdobie ani na výzvu správcu dane,
- v mieste sídla sa nikdy nenachádzal, nenahlásil správcovi dane žiadne prevádzky a ani nemal zamestnancov,
- nikdy nebolo preukázané, že by vykonával ekonomickú činnosť v zmysle zák. č. 222/2004 Z.z.

8. Čo sa týka k factoringovej zmluvy, žalobca predložil Oznamovací list z 05.12.2007 dodávateľa zariadenia, v ktorom tento oznamuje, že so spoločnosťou PHOTOART s.r.o. uzavrel factoringovú zmluvu, na základe ktorej postúpil generálne všetky svoje pohľadávky vzniknuté dodaním zariadenia pizzerie v Martine a pizzerie v Žiline uvedenej spoločnosti PHOTOART s.r.o. a žiada o vykonanie ich úhrad na jej účet.

Následne mala byť úhrada predmetných faktúr vykonaná zápočtom na základe zmluvy o postúpení pohľadávky a urovnaní z 19.08.2009 medzi žalobcom ako postupcom a dodávateľom zariadenia ako postupníkom (ďalej len „zmluva o urovnaní“), hoci podmienka uvedená v čl. V zmluvy o urovnaní na vykonanie zápočtu, t.j. úhrada postúpenej pohľadávky zo strany žalobcu ako dlžníka postupníkovi nebola nikdy vykonaná.

9. Tiež žalovaný preveril list z 18.10.2010 spoločnosti TESCO STORES SR a.s., podľa ktorého:

1) v Hypermarkete TESCO Martin - jednotka FU 01:

- a) prvý nájomca priestorov dotknutých daňovou kontrolou od 27.12.2001 bola spoločnosť DUET MB s.r.o Bratislava (spoločníkom a konateľom je pán H. Q. O.),
- b) druhý nájomca uvedených priestorov od 15.06.2004 do 15.06.2009 bola spoločnosť EUROTECH SLOVAKIA s.r.o., Žilina (jedným zo spoločníkov a konateľov je pán R. T.),
- c) a posledným a stávajúcim nájomcom priestorov pizzerie od 15.06.2009 do 31.12.2011 je spoločnosť RODUR (konateľom je pán Oto Uram).

2) v Hypermarkete TESCO Žilina - jednotka FU 02:

- a) prvý nájomca priestorov dotknutých daňovou kontrolou od 07.11.2001 bola spoločnosť DUET MB,
- b) druhý nájomca uvedených priestorov od 15.04.2009 do 15.06.2009 bola spoločnosť EUROTECH SLOVAKIA,
- c) a posledným a stávajúcim nájomcom priestorov pizzerie od 15.06.2009 do 31.12.2011 je spoločnosť RODUR.

10. V prílohe k hore uvedenému spoločnosti TESCO STORES SR a.s. sa nachádzalo toto čestné prehlásenie z 26.03.2009, v ktorom je uvedené nasledovné znenie:

„H. Q. O., narodený XX.XX.XXXX, r.č. XXXXXX/XXXX, trvale bytom J. XX, XXX XX O. prehlasujem, že dňom 24.3.2009 sa výhradným a jediným majiteľom stavby a zariadenia prevádzky PIZZA - PAZZA reštaurácia, Košická 3, Žilina v priestoroch Nákupné centrum TESCO Žilina a výhradným a jediným majiteľom stavby a zariadenia prevádzky PIZZA - PAZZA reštaurácia, Obchodné

centrum Turiec 1, Martin v priestoroch Nákupné centrum TESCO Martin, stal R. T., narodený XX.XX.XXXX, r. č. XXXXXX/XXXX, trvale bytom X. XXXX/XX, XXX XX Ž.. Toto prehlásenie dávam pre účely použitia TESCO STORES SR, a.s., Kamenné námestie 1/A, 815 61 Bratislava.“

11. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie hodnovernosti výpovede pána V. S. ako aj pána R. T., konateľa spoločnosti RODUR, a zohľadnenie neúčasti žalobcu na uvedenom vypočutí) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u vyššie uvedeného dodávateľa zariadenia nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. nakoľko žalobca nepreukázal, že zdaniteľný obchod dodávateľ zariadenia uvedený ako platiteľ na faktúre zrealizoval, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

12. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Bratislave žalobu zo 17.03.2014.

13. Krajský súd v Bratislave uznesením zo dňa 20.05.2014 č.k. 1S/56/2014-84 odložil vykonateľnosť napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia na tom právnom základe, že okamžitým výkonom rozhodnutia, zaväzujúceho žalobcu k splateniu daňovej povinnosti by mohlo dôjsť k neschopnosti žalobcu uhrádzať záväzky z pracovnoprávných vzťahov, k prepúšťaniu zamestnancov (v súčasnosti zamestnáva 42) a v konečnom dôsledku aj k ukončeniu jeho podnikateľskej činnosti.

B)

14. Krajský súd v Bratislave ako prvostupňový súd opätovne preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj konanie tomuto predchádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe (§ 249 ods. 2 O.s.p.) a po nariadení pojednávania v zmysle § 250g ods. 1 O.s.p. dospel k záveru, že žaloba je dôvodná s tým, že vec bola po právnej stránke nesprávne právne posúdená a napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, a preto podľa § 250j ods. 2 písm. a) a d) O.s.p. napadnuté rozhodnutie zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

15. S poukazom na relevantné ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na početnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej na účely rozsudku len „Súdny dvor“) a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného krajský súd poukázal na to, že žalovaný si vytvoril nesprávny záver o tom, že reálnosť dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená zo zistenia, že dodávateľ zariadenia takéto dodanie nemohol uskutočniť (viď str. 16 rozsudku krajského súdu).

16. So zdôraznením judikatúry Súdneho dvora (rozsudok Súdneho dvora vo veci C -18/13, bod 31 a 32) krajský súd podčiarkol, že v preskúmvanej veci i v prípade, že nebolo plnenie poskytnuté žalobcovi skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach, ešte nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má žalobca nárok.

Najmä krajský súd nesúhlasil so záverom správcu dane, že by dobromyseľnosť žalobcu bola zo strany daňových orgánov vyvrátená. Pán V. S. nevedel, že je konateľom obchodnej spoločnosti, nakoľko jej konateľom jednak podľa výpisu z obchodného registra je a zároveň sa ním nemohol stať bez svojho vedomia. Pokiaľ spoločnosť RODUR nenamietala prevod vlastníckeho práva k zariadeniu pizzerie a za tento prevod aj zaplatila (čiastočne) na účet žalobcu, tak potom tieto skutočnosti podľa krajského súdu nasvedčujú tomu, že spoločnosť RODUR nemohla byť vlastníkom týchto zariadení a za vlastníka považovala práve žalobcu (viď str. 18 rozsudku krajského súdu).

17. Tvrdenie žalovaného, že žalobca nevyužil svoje právo byť prítomný pri výsluchu svedka - konateľa pána S. dodávateľa zariadení, nemôže byť podľa krajského súdu postačujúcim dôvodom v zmysle zák. č. 222/2004 Z.z. na konštatovanie, že sa predmetný zdaniteľný obchod neuskutočnil, pretože výpoveď konateľa dodávateľa zariadenia pána S. nebola žalobcom spochybnená.

V preskúvanom konaní ani samotná skutočnosť, že dodávateľ zariadenia nepodal za príslušný rok daňové priznanie k DPH za žiadne obdobie, je podľa krajského súdu len dôkazom o protiprávnosti konania tejto obchodnej spoločnosti, ale nemožno to považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania žalobcu.

18. Tiež sa krajský súd vyjadril k argumentácii žalovaného týkajúcej sa striedania nájomcov v prevádzkarni pizzeria Tesco Žilina, k obsahu výpovede H. R. T. a čestného prehlásenia H. Q. O..

V uvedenej súvislosti krajský súd poukázal na to, že správne orgány v konaní nemali k dispozícii vyjadrenia, ktoré by objektívne preukazovali, že žalobca nebol vlastníkom zariadenia, a že sa ním nestal potom, ako ho kúpil od dodávateľa zariadenia a že ním preto následne nemohol disponovať ako so svojim vlastníctvom.

19. Pokiaľ teda daňové orgány v konaní nepreukázali, že zdaniteľné obchody vôbec prebehli a nepreukázali neexistenciu predmetných zdaniteľných plnení, potom bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (viď rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid), čím sa aj na správcu dane prenieslo dôkazné bremeno (viď str. 18 a 20 rozsudku krajského súdu).

20. Tiež krajský súd neopomenul právnu zásadu in dubio pro reo, ktorá sa zväčša uplatňuje v trestnom konaní, avšak nie je vylúčené jej rešpektovanie aj pre daný prípad, kedy existujú pochybnosti o otázke skutkového posúdenia vzťahu (subjektívna stránka) žalobcu k zákonnosti (resp. nezákonnosti) konania jednotlivých účastníkov predmetného reťazca. Uvedené pochybnosti, pokiaľ je to možné, môžu byť odstránené v daňovom konaní (viď str. 19 rozsudku krajského súdu).

21. V uvedenej súvislosti krajský súd opätovne podčiarkol to, že odporuje právu Európskej únie a tiež zák. č. 222/2004 Z.z., aby sa zdaniteľnej osobe v preskúvanej veci zamietlo právo na odpočítanie DPH za dodanie tovaru alebo služby z dôvodu, že so zreteľom na podvody alebo nezrovnalosti spáchané v rámci reťazca zdaniteľných obchodov sa toto dodanie nepovažuje za skutočne uskutočnené bez toho, aby sa na základe objektívnych dôkazov preukázalo, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH spáchaného na vstupe alebo na výstupe v rámci dodávateľského reťazca.

22. V preskúvanom konaní však podľa krajského súdu správny orgán na základe v konaní zisteného skutkového stavu vyvodil nesprávny právny záver, že žalobca počas výkonu daňovej kontroly nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia. Práve naopak svojim tvrdením a predloženými dôkazmi spochybnil tvrdenia správneho orgánu, ktoré správny orgán žiadnym spôsobom nevyhodnotil a nez dôvodnil, prečo sa nimi nezaoberal (viď str. 20 rozsudku krajského súdu).

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

III.

Odvolanie žalovaného/ stanoviská

A)

23. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 10.05.2016 (č.l. 129) proti rozsudku krajského súdu žalovaný proti tvrdeniu krajského súdu, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci a rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, oponoval, že žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vysporiadal so všetkými skutkovými a právnymi otázkami majúcimi význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodov.

24. Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalovaného:

- doklady pripojené k predaju zariadenia pizzerie neumožňovali správne prvky tohto zariadenia zaúčtovať,

o až zo zoznamu z predaja zariadenia pizzerie spoločnosti RODUR sa správca dane dozvedel o rozsahu a

skladbe zariadenia pizzerie,

- konateľ dodávateľa zariadenia jednoznačne odmietol tvrdenie o realizácii zdaniteľného obchodu o bol uznesením okresného súdu z 18.02.2009 (od 19.09.2009) z obchodného registra vymazaný o dôvod výmazu je ex offio výmaz,
- o konateľ žalobcu nevyužil právo zúčastniť sa vypočutia konateľa dodávateľa zariadenia,
- v preskúmvanej veci správca dane spochybnil dodanie deklarovaného tovaru dodávateľom zariadenia ako priamym dodávateľom v prospech žalobcu,
- o predmetné pizzerie mali v prenájme obchodné spoločnosti uvedené v liste TESCO STORES SR a.s. z 18.10.2010,
- tiež žalovaný zopakoval svoju argumentáciu k factoringovej zmluve,
- nesprávna aplikácia rozsudku Súdneho dvora vo veci Maks Pen alebo v inej veci Optigen a spol., o judikatúra Súdneho dvora zdôrazňuje, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.
- odmieta tvrdenie krajského súdu o tom, že daňové orgány v predmetnej veci nenáležite zistili skutkový stav preskúmvanej veci.

25. Záverom žalovaný navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že žalobu zamietne a neprizná žalobcovi náhradu trov konania.

B)

26. Z vyjadrenia žalobcu z 30.05.2016 (č.l. 140) vyplýva, že sa v plnom rozsahu pridržiava a súhlasí s právnym názorom krajského súdu uvedeným v rozsudku napadnutým zo strany žalovaného. Ďalej žalobca prezentoval svoju argumentáciu, prečo je nesporná existencia predmetu plnenia ako aj to, že k dodaniu tovaru reálne došlo.

27. Čo sa týka judikatúry Súdneho dvora, tak podľa žalobcu si žalovaný vytvoril nesprávny záver o tom, že realnosť dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená zo zistenia, že dodávateľ takéto dodanie nemohol uskutočniť. Následne žalobca zopakoval alternatívy podvodných konaní, ktoré krajský súd aplikoval vo svojich záveroch.

Tiež žalobca citoval rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, z ktorého vyplýva, že nemožno zdaniteľnej osobe zamietnuť 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 subjektu dodávateľského reťazca.

28. Ďalej žalobca uviedol, že preukázal písomnými dôkazmi jednoznačný rozpor výpovede pána V. S. okrem iného aj zmluvou o urovnaní, kde je pripojený notársky overený podpis menovaného u notára JUDr. Petra Varhalíka.

Žalovaný sa nijakým spôsobom nevysporiadal s týmto dôkazom a ani nijakým spôsobom nereagoval a nezdôvodnil, prečo pri hodnotení dôkazov uprednostnil účelovú a nepreukázateľnú výpoveď pána V. S., pred listinnými dôkazmi, ktoré ju vyvracajú.

29. Následne sa žalobca vyjadril k argumentom žalovaného vo vzťahu k údajnej neexistencii vlastníckeho práva k zariadeniu pizzerie. Tvrdenia, že vlastnili alebo mali prenajaté iné obchodné spoločnosti, napríklad aj spoločnosť RODUR, s.r.o., sú podľa žalobcu zavádzajúce a nemajú oporu v zistenom skutkovom stave.

Správca dane ani nevyriešil otázku, kto teda bol vlastníkom týchto vecí, pričom napríklad ustanovenie § 446 Obchodného zákonníka umožňuje nadobudnúť vlastnícke právo aj od nevlastníka.

30. Ďalej sa žalobca vyjadril k dohodnutému mechanizmu platobných podmienok a k úlohe spoločnosti PHOTOART.

31. Záverom žalobca navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil. Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil trovy odvolacieho konania vo vyčíslenej výške 363,32 €.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

32. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „O.s.p.“) s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože napadnuté rozhodnutie je v súlade s dotknutými predpismi, a preto rozsudok krajského súdu postupom podľa § 220 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 zmenil tak, že žalobu v zmysle § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

33. Na prvom mieste Najvyšší 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 žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (*vigilantibus leges sunt scriptae*) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu správcu dane.

34. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) Najvyšší súd celkom zdôrazňuje, že podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia, je otázka, či na základe podkladov predložených žalobcom počas daňovej kontroly boli dostatočne preukázané skutočnosťmi opodstatnene nasvedčujúce záveru, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo spôsobom uvedeným v došlej faktúre, t.j. otázka správneho zistenia rozhodujúcich skutočností a dostatočného rámca podkladov pre naplnenie zásady materiálnej pravdy v ďalšom procese aplikácie hmotného práva.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

1) K nepreskúmateľnosti rozhodnutia :

35. Nakoľko jedným z titulov, prečo krajský súd pristúpil k zrušeniu napadnutého rozhodnutia je dôvod zakotvený v § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p. (nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia bez bližšieho odôvodnenia uvedená krajským súdom na str. 20 jeho rozsudku), musí sa Najvyšší súd vyjadriť aj k tomuto záveru krajského súdu.

Z rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. uznesenie č.k. IV. ÚS 150/03-41 zo dňa 27.08.2003) vyplýva aj pre oblasť rozhodovania správnych orgánov právny názor (Najvyšší súd cítuje relevantné právne názory), že:

„na ústavnosť odôvodnenia nie je totiž potrebné, aby sa v ňom uvádzali odpovede na všetky, a to aj nepodstatné a pre vec bezvýznamné okolnosti alebo návrhy účastníka konania, aj keď účastník konania ich vníma ako relevantné“.

36. Ak Najvyšší súd pominie nedostatočné odôvodnenie krajského súdu (v zmysle zákona je nutné precizovať, či ide o nepreskúmateľnosť zapríčinenú nedostatkom dôvodov alebo pre nezrozumiteľnosť) o jeho závere, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné, tak sa musí k uvedenému zrušovaciemu dôvodu v zmysle odvolacích námietok vyjadriť nasledovne.

37. Z výroku rozsudku krajského súdu nepochybne vyplýva, že k právnenému záveru o nutnosti negatívne

zasiahnuť do rozhodovacej právomoci žalovaného a zrušiť napadnuté rozhodnutie krajský súd dospel na základe aplikácie procesnoprávných ustanovení § 250j ods. 2 písm. a) a d) [napadnuté rozhodnutie je podľa krajského súdu nepreskúmateľné a súčasne konajúci daňový orgán nesprávne právne posúdil vec]. K aplikácii možnosti zakotvenej v § 250j ods. 3 O.s.p. sa krajský súd nevyjadril.

V uvedenej súvislosti musí Najvyšší súd zdôrazniť, že rozsah ako aj obsah zrušovacích dôvodov uvedených v historickom kontexte je vymedzený zákonodarcom nasledovne.

Podľa § 250j ods. 2 písm. a) a d) O.s.p. v citovanom znení súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že

a) rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,

d) rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov.

Podľa § 250j ods. 3 O.s.p. súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie, ak bolo rozhodnutie vydané na základe neúčinného právneho predpisu, ak rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov alebo rozhodnutie je nepreskúmateľné pre neúplnosť spisov správneho orgánu alebo z dôvodu, že spisy neboli predložené. Súd zruší rozhodnutie správneho orgánu a konanie zastaví, ak rozhodnutie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený. Rozsahom a dôvodmi žaloby v týchto prípadoch nie je súd viazaný.

38. Je nepochybné, že ustanovenie § 250j ods. 2 O.s.p. vo všeobecnosti (k osobitnému ustanoveniu § 250l ods. 2 O.s.p. je nutné však zdôrazniť, že je svorníkom pre žalobné ako aj nežalobné konanie) vymedzuje zákonom sankciované nedostatky činnosti správnych orgánov, ktoré sú imperatívom pre správny súd v súdnom prieskume. Inak povedané, ide o zákonom vymenované prípady, kedy postup správneho orgánu alebo jeho vrchnostenský akt je správny súd povinný na základe žalobných dôvodov označiť za rozporný so zásadou postupu a výkonu štátnej moci „secundum et intra legem“ (uvedené má oporu najmä v čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky). Preto do tejto skupiny zákon vo forme Občianskeho súdneho poriadku zaraďuje nesprávne právne posúdenie veci (§ 250j ods. 2 písm. a/), rozporné zistenie skutkového stavu (písm. b/), nepostačujúce zistenie skutkového stavu (písm. c/), nepreskúmateľnosť rozhodnutia, a to z nedostatku dôvodov alebo pre nezrozumiteľnosť (písm. d/), poprípade výskyt zásadnej procesnej vady (písm. e/).

Tento rozsah dôvodov sa rozširuje o zrušovacie dôvody, na ktoré súd musí v zmysle § 250j ods. 3 O.s.p. prihliadnuť z úradnej povinnosti.

39. Správne súdnictvo popri notoricky známých zásadách ovládajúcich parciálne všeobecné súdnictvo v zmysle článku 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (najmä zásada ústnosti a priamosti, hospodárnosti, zásada prejednávacia, voľného hodnotenia dôkazov, súčinnosti, kontradiktórnosti občianskeho súdneho konania a iné) je charakterizované prieskumnou zásadou správneho súdnictva, tzn. že správne súdnictvo nepredstavuje súdne konanie, ktoré nachádza (tzn. deklaruje alebo konštituuje) subjektívne právo s časovými účinkami „ex tunc“, či „ex nunc“, ale ide o rigidné overovanie kvality realizácie výkonnej moci naprieč celým mnohopočetným spektrom správnych orgánov. Preto je „konajúci súd striktné viazaný charakterom a obsahom preskúmaného rozhodnutia správneho orgánu, ktoré predurčuje, či súdny prieskum bude vôbec vykonaný, a ak áno, potom, s akým možným výsledkom. V prípade zastavujúceho rozhodnutia správneho orgánu je možné od správneho súdu požadovať iba potvrdenie napadnutého rozhodnutia alebo dosiahnutie jeho opaku, tzn. pokračovania v konaní“ (viď rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1 Sžr 24/2011).

Z uvedeného potom celkom logicky vyplýva mechanizmus súdneho prieskumu zameraný na dodržiavanie zákonnosti (tzn. princípu legality v zmysle článku 2 ods. 2 a čl. 152 ods. 4 ústavy ako aj napríklad § 3 ods. 1 Správneho poriadku a iné), ktorý v správnom súdnictve je v prevažujúcej väčšine (s výnimkou osobitných konaní, konaní s právnym základom podľa § 7 ods. 1 O.s.p. alebo konaní o rozpustení politickej strany) založený na odmietnutí apelačného a uprednostnenia kasačného opravného mechanizmu (m.m. v rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 1 Sžso 33/2010).

40. Pri aplikácii Druhej hlavy na súdny prieskum sa vytvárajú jeho určité odlišnosti (modifikácie). Asi

najdôležitejšou modifikáciou je prelomenie dispozičnej zásady „iudex ne eat ultra petitem partium“, keď prostredníctvom ustanovení § 250i ods. 2 v spojení s § 250j ods. 5 O.s.p. uzákonil formou „ex offio“ prieskumu s úplnou jurisdikciou výnimku z kasačného charakteru súdneho prieskumu na základe zdôraznenia zásady absolútnej súdnej kontroly (viď ústavné postavenie orgánov súdnej moci zakotvené v článku 141 ods. 2 ústavy).

41. V súvislosti s prejednávanou vecou je potrebné zdôrazniť, že Občiansky súdny poriadok zoradil jednotlivé formy nezákonnosti rozhodnutí a im predchádzajúcich konaní prostredníctvom ustanovení § 250j ods. 2 a 3 O.s.p. do nasledujúceho poradia:

1. nesprávne právne posúdenie veci,
2. rozporné zistenie skutkového stavu,
3. nepostačujúce zistenie skutkového stavu,
4. nepreskúmateľnosť rozhodnutia,
5. výskyt zásadnej vady.

Z hľadiska vykonávania súdneho prieskumu, tzn. preverovania zákonnosti rozhodnutí správnych orgánov je toto poradie nevhodné, lebo pre efektívny súdny prieskum je nutné preverovanie zákonnosti začať od nepreskúmateľnosti, ktorá je základnou prekážkou každého prieskumu.

42. Orgány súdnej moci, rovnako ako iné orgány štátnej moci sú limitované ústavnou maximou zakotvenou v čl. 2 ods. 2 ústavy, t.j. jej zverenú moc pochádzajúcu od ľudu (občanov) môžu a musia vykonávať ústavno-súladným spôsobom (secundum et intra constitutionis) a v tomto priestore dbať na rozsah (pôsobnosť vo forme úloh) a spôsobom (právomoc na výkon konkrétnych oprávnení konať), ktorý ustanoví zákon, čo je protikladom ústavnej slobody „konaj ako chceš, ibaže ti to ľud prostredníctvom svojich zástupcov zakáže (iura merae facultatis)“. Osobitné požiadavky ústavodarca kladie na riadny výkon súdnej moci, t.j. tej časti moci suveréna zameranej na riadny výkon práva, t.j. bdiť pri uvedení jednotlivých právnych noriem do života jednotlivcami a orgánmi štátu.

43. Osobitne správne súdnictvo je oprávnené vykonávať negatívny výkon exekutívy, t.j. rušiť či moderovať negatívne zásahy výkonnej moci do sféry subjektívnych práv jednotlivca vrátane ich oprávnených záujmov. Každý takýto prejav súdnej moci musí byť založený na argumentoch, ktoré svojou presvedčivosťou budú podporovať ideu panstva práva zakotvenú v čl. 1 ods. 1 veta prvá ústavy. Opačný prístup k plneniu ústavou zverenej pôsobnosti podkopáva dôveru jednotlivcov v riadny výkon súdnej moci. K tomuto účelu zákonodarca zveril správne súdnictvu celkom päť navzájom odlišných a autonómnych nástrojov (hore uvedených zrušovacích dôvodov), ktorými na základe žalobných bodov testuje zákonnosť napadnutého rozhodnutia vrátane jeho postupu.

Je nepochybné, že taký stav nezákonnosti, kedy by nastala kumulácia dvoch či viacerých zrušovacích dôvodov, je viac výnimočnou situáciou, ako pravidelným stavom, lebo už ich podstata a sledovaný účel navzájom vylučujú uvedenú situáciu.

44. Ak nielen ústava ale aj medzinárodné dokumenty kladú vysoký dôraz na prístupnú a efektívnu (inak povedané spravodlivú) súdnu ochranu, potom je ústavne neudržateľné (čl. 2 ods. 2 v spojení s čl. 144 ods. 2, resp. čl. 152 ods. 4 ústavy), ba priam so zásadami logického očakávania jednotlivca protirečivé (čl. 1 ods. 1 veta prvá ústavy a právnom štáte) vyslovenie takého zrušovacieho výroku správneho súdu pri prieskume výkonu správy daní, ktoré sa zakladá na kombinácii zrušovacích dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p.

Preto pripustiť záver, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov, a súčasne toto odôvodnenie, ktoré už je označené, resp. vyhodnotené krajským súdom ako nepreskúmateľné, t.j. postrádajúce argumenty, ktoré by mali zabezpečiť realizáciu súdneho prieskumu napadnutého rozhodnutia správneho orgánu, je krajským súdom bez bližšieho objasnenia preskúmané so záverom, že tam dohľadané závery a argumenty nasvedčujú (majú dostatočnú vypovedaciu hodnotu) tomu, že daňový orgán nesprávne právne vec posúdil, je celkom neprípustné.

45. Navyše odôvodnenie krajského súdu nesmeruje k naplneniu dôvodu nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia, ale k naplneniu dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle § 250j ods. 2 písm. a) O.s.p. Nedostatočné či vadné právne posúdenie veci, spočívajúce najmä v nedostatku

dôvodov na preskúmanie záverečnej fáze subsumácie, t.j. podriadenia zisteného skutkovému stavu zvolenej právnej normy, však nevytvára prekážku nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia v zmysle zrušovacieho dôvodu zakotveného v § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p.

46. Zákonnodarca pri tvorbe zrušovacieho dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p. formuloval svoj úmysel nasledovne :

Podľa § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p. súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby došiel k záveru, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov.

47. Z uvedeného vyplýva, že zákonodarca vychádzajúc z pojmu „rozhodnutie je nepreskúmateľné“ nepripúšťa nepreskúmateľnosť iba niektorej separátnej časti rozhodnutia (samozrejme iba v tom prípade, ak sa rozhodnutie správneho orgánu vnútorne nečlení na viacero autonómnych rozhodnutí), spôsobom ako to krajský súd v závere časti IV. Vo svojej argumentácii naznačil.

Takto uvedený záver podporuje judikatúra Najvyššieho súdu s dôrazom na prípustnosť výnimky:

„Ak krajský súd vysloví zrušujúci dôvod podľa písm. d), tento zrušujúci dôvod vylučuje vysloviť aj súčasne zrušujúci dôvod podľa písm. a), ibaže by to štruktúra rozhodnutia výnimočne umožňovala.

Nepriprôsobenie argumentácie v odôvodnení súdu v tom duchu, aby bolo z nej zrejmé, ktorá časť odôvodnenia sa týka ktorého zrušovacieho dôvodu, je nutné vyhodnotiť ako zásadný nedostatok odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu v zmysle písm. f).“

(napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1 Sžr 134/2011 zo dňa 10.07.2011).

48. Preto krajský súd neposkytol riadnym spôsobom výkon súdnej ochrany (resp. súdnej moci), keď vo výroku v spojení s argumentáciou odôvodnenia uviedol spolu s iným ako jeden z dôvodov zrušenia napadnutého rozhodnutia aplikáciu zrušovacieho ustanovenia § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p.

49. V súvislosti s uvedeným je nutné uviesť, že súdna judikatúra na prvom mieste nepreskúmateľnosť rozhodnutia správneho orgánu spája s nedostatkom dôvodov, a to aj keď tento závažný argument bol účastníkmi zamlčaný (viď sp.zn. 1 Sžr 8/2011 z 15.05.2012). Na tomto mieste je nutné pripomenúť klasickú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva, najmä vo veci účastníkov Garcia Ruiz v. Španielsko (rozsudok z 21.01.1999, sťažnosť č. 30544/96), ktorej dodržiavanie pri poskytovaní súdnej ochrany ESĽP starostlivo preveruje. Podľa spomenutej konštantnej judikatúry bola nastolená trvalá požiadavka vysporiadať sa nie so všetkými, ale iba s relevantnými argumentmi účastníka konania.

Z uvedenej judikatúry preto pre správne súdnictvo vyplýva záver, že:

1. na každý relevantný argument účastníka musí správny orgán primerane reagovať, tzn. vo svojom odôvodnení musí presvedčivým spôsobom ponúknuť účastníkovi konania odpoveď, či je jeho argument dôvodný, a aký záver z toho pre konanie o jeho návrhu (resp. nároku) vyplýva;
2. aj na každý irelevantný argument žiadateľa musí správny orgán reagovať minimálnym spôsobom, tzn. stručne objasniť, prečo je argument žiadateľa nedôvodný.

50. Obdobne aj Najvyšší súd prostredníctvom svojej staršej judikatúry dostatočne jasne vytýčil nasledujúcu definíciu minimálnych kritérií odôvodnenia orgánu verejnej správy (najmä rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5 Sži 1/2009):

Odôvodnenie rozhodnutia orgánu verejnej správy [...] musí obsahovať logickú, právnu a presvedčivú argumentáciu o [...] splnení formálnej a materiálnej podmienky v dostatočnom rozsahu, tzn. že priemernému adresátovi je daná možnosť z mu predloženého odôvodnenia pochopiť

- na základe akých skutočností (dôkazných prostriedkov) a v akom rozsahu bol zistený skutkový stav,
- správnosť právnych noriem aplikovaných na skutkový stav a
- právne závery nevybočujúce z logiky aplikácie práva a vedúce k myšlienke obsiahnutej vo výrokovej časti.

51. Pokiaľ preskúmané rozhodnutie orgánu verejnej správy nebude spĺňať hore uvedenú definíciu, potom je nepreskúmateľné, čo môže byť zapríčinené tak nedostatkom dôvodov alebo zmatečnosťou

(nezrozumiteľnosťou) vzťahu výrokovvej časti k odôvodneniu rozhodnutia.

Odpoveď na otázku, kedy je rozhodnutie orgánu verejnej správy nepreskúmateľné z titulu nedostatku dôvodov Najvyšší súd vyslovil nasledovne (m.m. sp.zn. 1 Sžso 23/2010):

„Za nedostatok dôvodov, ktoré by inak mali byť riadne objasnené v odôvodnení rozhodnutia správneho orgánu, nie je možné považovať čiastkové nedostatky odôvodnenia rozhodnutia správneho orgánu, ale iba taký nedostatok dôvodov, ktoré majú skutkovo a právne objasniť právne názory vedúce konajúci správny orgán k prijatiu výrokovvej časti rozhodnutia, tzn. že

- ide teda o také vady skutkových zistení a na to nadväzujúcej aplikácie príslušnej právnej normy, ktoré sú neodmysliteľným základom pre rozhodnutie samotné, a že

- existuje stav „absencie“, ktorý nutne vedie k nepochopeniu rozhodovacích dôvodov.“

52. Svojim rozhodnutím tak Najvyšší súd Slovenskej republiky ponúkol pre správny orgán dvojkriteriálny test (bližšie viď najmä sp.zn. 1 Sžr 66/2013), a to vo forme:

1. kritéria: poznanie, či sa počas rozhodovania o návrhu vyhol takým vadám skutkových zistení spojených s výberom právnej normy (tzn. právneho ustanovenia), ktoré vady mu bránia na základe logických metód pochopiť záver vyslovený vo výroku rozhodnutia (nezrozumiteľnosť vo forme relatívneho nedostatku dôvodov), a ďalej

2. kritéria: poznanie, že v odôvodnení sa nenachádzajú žiadne relevantné dôvody (tzn. logické súdy nadobudnuté správnym orgánom riadnym vyhodnotením podkladov rozhodnutia získaných v úplnom rozsahu a korešpondujúce s predpokladmi právnej normy, o ktorej vhodnosti aplikácie na zistený skutkový stav neexistujú pochybnosti), ktoré by umožnili pochopiť záver vyslovený vo výroku rozhodnutia (absolútny nedostatok dôvodov).

53. Takisto k pojmu „nepreskúmateľnosť pre nedostatok odôvodnení“ uvedeným v § 250j ods. 2 písm.

d) O.s.p. judikatúra Najvyššieho súdu priradila aj nedostatok dôvodov objasňujúcich, prečo správny orgán v ďalšom rozhodovaní o zrušenej veci nebol viazaný právnym názorom správneho súdu (viď sp.zn. 1 So 111/2010).

54. Len vo vzťahu k absencii odôvodnenia zrušovacieho dôvodu Najvyšší súd uvádza, že nezrozumiteľnosť je ďalšou zásadnou vadou napadnutého rozhodnutia správneho orgánu, lebo je zapríčinená dostatkom dôvodov avšak nezrozumiteľných vzhľadom k vyslovenému výroku. Tým vlastne nezrozumiteľné rozhodnutie vytvára na jednej strane dojem kvantitatívne na dôvody bohatého rozhodnutia, ale na druhej strane absentujú najmä skutkové dôvody, ktoré by inak mali byť riadne objasnené v odôvodnení rozhodnutia samotného. Inak povedané, aj tu je nedostatok dôvodov odôvodnenia, ktorý sa však vizuálne nedá zistiť ale ktorý sa dá objaviť logickými metódami poznania.

Potom do skupiny absentujúcich skutkových dôvodov, pre nedostatok ktorých je nutné rozhodnutie správneho orgánu zrušiť pre nezrozumiteľnosť, sú také skutkové zistenia, ktoré vytvárajú rozhodovacie dôvody, tzn. typicky vtedy, keď správny orgán vyvodí rozhodovacie dôvody alebo ich mal oprieť o skutočnosť v správnom konaní zisťované, poprípade zistené v súlade s logickými zásadami, alebo tam, kde je zrejmé, že boli dôkazy na ich vytvorenie vykonané (m.m. sp.zn. 1 Sžr 24/2011 alebo vyššie citovaný rozsudok sp.zn. 1 Sžr 66/2013).

55. Následne pri absencii hore uvedených skutkových dôvodov všetky zvyšné kvázi „skutkové“ dôvody, veľakrát bohato uvedené v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, sa musia zákonite vyhodnotiť opačne, tzn. že ide o dôvody, ktoré sú opreté o skutočnosť v správnom konaní nezisťované, poprípade zistené v rozpore s logickými zásadami (najmä výkladu a hodnotenia podkladov rozhodnutia alebo právnej normy), alebo tam, kde sú pochybnosti o tom, či boli vôbec nejaké dôkazy na ich vytvorenie vykonané, a tým sú nezrozumiteľné.

56. Avšak uvedená situácia následne často zvädza prvostupňový súd, aby „skutkové zistenia vyplývajúce z podkladov rozhodnutia vyslovil [urobil zrozumiteľné] namiesto správneho orgánu, a následne vyslovil svoju právnu subsumáciu týchto podkladov rozhodnutia, ktoré v napadnutom rozhodnutí správneho orgánu absentovali. Takýto postup je nežiaducim suplovaním výkonnej moci a je v rozpore so zásadou kasačného princípu (§ 250i ods. 1 O.s.p), ktorý dominuje v správnom súdnictve“

(viď rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1 So 118/2010).

Takisto uvedená situácia neumožňuje správne mu súdu, aby nedostatočné či vadné právne posúdenie veci, resp. nedostatok dôvodov na preskúmanie záverečnej fáze subsumácie, t.j. podriadenia skutkovému stavu zvolenej právnej normy, vyhodnotil ako prekážku nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia v zmysle zrušovacieho dôvodu zakotveného v § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p. (m.m. rozsudok sp.zn. 1 Sžd 38/2012).

57. Ako už bolo hore naznačené, zrušovacie dôvody uvedené pod písmenami a) a d) O.s.p. sú disjunktívneho charakteru; logicky nemôžu pôsobiť popri sebe, ale naopak sa (okrem výnimočných situácií naznačených v bode č. 47, ktoré však v preskúmvanej veci nenastali) navzájom vylučujú. Tento záver obdobne aj k prípustnosti kombinácie zrušovacích dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. c) a d) O.s.p. napríklad vyslovil Najvyšší súd prostredníctvom svojho rozsudku sp.zn. 1 Sžd 38/2012 zo dňa 10.12.2013 nasledovne:

„Čo sa týka nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia zistenej krajským súdom, Najvyšší súd s dôrazom na logický záver, že nepreskúmateľnosť rozhodnutia tvorí sama osebe prekážku nemožnosti vysloviť hore vyslovený záver o nedostatočnom zistení skutkového stavu v prejednávanej veci, správnosť tohto zrušujúceho dôvodu nemôže potvrdiť. Navyše nedostatočné či vadné právne posúdenie veci, resp. nedostatok dôvodov na preskúmanie záverečnej fáze subsumácie, t.j. podriadenia skutkovému stavu zvolenej právnej normy, nevytvárajú prekážku nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia v zmysle zrušovacieho dôvodu zakotveného v § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p.“

58. Preto Najvyšší súd konštatuje, že v zmysle hore uvedených právnych názorov vyslovený vo svojej doterajšej judikatúre napadnuté rozhodnutie nevykazuje také nedostatky, pre ktoré by si Najvyšší súd musel osvojiť právny názor krajského súdu o nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia. Naopak, v zmysle vyššie citovaného (viď bod č. 52) 2. kritéria Najvyšší súd konštatuje, že v odôvodnení napadnutého rozhodnutia sa nachádza citácia množstva právnych ustanovení, o vhodnosti aplikácie ktorých na zistený skutkový stav nevznikajú v spojení so záverom vysloveným vo výroku tohto rozhodnutia pochybnosti; viď najmä štruktúra a argumentačná technika, ktorú žalovaný využil v napadnutom mnohostranovom rozhodnutí.

Avšak tento záver na tomto mieste zatiaľ neopravňuje Najvyšší súd súčasne konštatovať, že napadnuté rozhodnutie ako aj jemu predchádzajúce konanie je zákonné.

59. V tomto momente je nutné vidieť nesprávne obmedzenie ústavného práva žalovaného krajským súdom na poskytnutie súdnej ochrany v zmysle vykonávacieho článku 51 ods. 1 ústavy, a tento záver viedol Najvyšší súd k záveru, že zrušovací dôvod založený krajským súdom na nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia nie je dôvodný.

Preto Najvyšší súd pristúpil k preskúmaniu ďalšieho zrušujúceho dôvodu vysloveného krajským súdom, a to že správny orgán nesprávne právne posúdil vec (§ 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p.).

2) K prevodom zariadenia pizzerie :

60. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybne vyplýva z ich odvolacích argumentov, je sporné skutkové vymedzenie splnenia zákonných podmienok zdaniteľného obchodu najmä vzhľadom na preukázanie jeho predmetu, t.j. dodanie tovaru vo forme zariadenia pizzerie, s ktorým sa majú spájať faktúra (resp. faktúry) vystavená dodávateľom zariadenia.

Za tejto situácie sa krajský súd nestotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane v tom rozsahu, ako si ich žalovaný osvojil v zmysle výsledkov vykonanej daňovej kontroly, t.j. že v daňovom konaní žalobca neunesol dôkazné bremeno.

61. Najvyšší súd pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 2 ods. 1 písm. a) v spojení s § 8 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., nakoľko zdaniteľný obchod vo forme predaja zariadenia pizzerie je nutné takto posudzovať.

Žalobca deklaroval svoju vôľu nadobudnúť zariadenie pizzerie prostredníctvom zmluvy zo 14.11.2008 od dodávateľa zariadenia s tým, že komplexná dodávka zariadenia pizzerie sa mala uskutočniť (viď bod

č. 5) až v 4. čiastkových dodávkach, a to v rozmedzí od 29.12.2008 až po deň 03.04.2009.

62. Z uvedeného pre Najvyšší súd vyplýva, že zariadenie pizzerie bolo chápané žalobcom, že - nie je jednoduchým súborom vecí (viď jeho nadobúdacia cena v bode č. 4 písm. a/) so spotrebným charakterom a jednotlivo umiestniteľných na relevantnom trhu ale naopak zložitým komplexom navzájom spolupracujúcich vecí a

- tieto veci musia v komplexnom usporiadaní nielen vytvárať podmienky na uspokojenie zákazníkov ale aj spĺňať náročné hygienické požiadavky na ochranu ich zdravia.

Žalobca preto mohol právo nakladať s tovarom ako vlastník (t.j. ius disponendi s oprávnením nakladať s vecou ako s vlastnou, ktoré zvyšní jednotlivci nielen akceptujú ale je aj spojené so zodpovednosťou daňového subjektu za akýkoľvek prejav tohto práva a samozrejme je voči tretím osobám vynútiteľné) nadobudnúť až po realizácii poslednej, t.j. štvrtej čiastkovej dodávky pizzerie.

63. Potom pre Najvyšší súd je rozporné vyjadrenie konateľa žalobcu zachytené v zápisnici z 18.07.2012, že po čase mal pochybnosti o rentabilnosti tejto prevádzky a preto sa rozhodol zariadenie pizzerie predať. Pokiaľ celkový predaj zariadenia pizzerie spoločnosti RODUR sa mal uskutočniť ku dňu 30.04.2009, potom pre Najvyšší súd z tohto zistenia v rozpore s bežnou mierou podnikateľskej obozretnosti vyplýva, že hoci žalobca zaobstarával zariadenie pizzerie takmer 3 mesiace, tak po necelom mesiaci komplexnej prevádzky tohto zariadenia mal žalobca dospieť k nezvratnému záveru o nerentabilnosti tejto prevádzky.

64. Z obdobných odvolacích konaní žalobcu (napríklad sp.zn. 1 Sžf 67/2015 alebo uvedené v bode č. 5) má Najvyšší súd ale preukázané, že žalobca nielen v priestoroch Hypermarketu Tesco v Žiline ale aj v priestoroch Hypermarketu Tesco Martin, a to už v období od októbra 2008, mal prejavovať záujem, a to nielen jednorazový ale aj opakovane, o kúpu zariadení pizzerie.

Z uvedeného potom pre Najvyšší súd vyplýva záver, že v čase rozhodovania o možnej kúpe zariadenia pizzerie v Hypermarkete Tesco Žilina žalobcovi nemohli chýbať dostatočné skúsenosti o možnej rentabilite takéhoto podnikateľského zámeru, ktorý si vyžadoval okrem vynaloženia podstatnej sumy investícií aj získanie povolenia príslušných orgánov verejného zdravotníctva. Z protokolu však pre Najvyšší súd nevyplýva, že by žalobca uvedenými povoleniami, oprávneniami zamestnancov takúto činnosť vykonávať, resp. daňovými dokladmi preukazujúcimi reálnu prevádzku pizzerie vôbec disponoval.

65. Takisto nie je pre Najvyšší súd s tvrdenou prevádzkou pizzerie žalobcom preukázané, aké činnosti sa tu vykonávali, aby sa žalobca presvedčil o ich nerentabilnosti, t.j. akými daňovými dokladmi a najmä výdavkami a príjmami boli charakterizované a čo z nich pre žalobcu vyplývalo.

66. Avšak v súvislosti s uvedeným Najvyšší súd poukazuje na vyjadrenie spoločnosti TESCO STORES a.s. v spojení s čestným vyhlásením H. Q. O., že takúto prevádzku ani v priestoroch Hypermarketu TESCO Žilina ani neakceptovala a ani nedala k jej prevádzkovaniu súhlas v zmysle jej listu z 18.10.2010 (viď bod č. 9).

Z vyššie uvedeného listinného dôkazu je nepochybné, že v zozname, ktorý eviduje Hypermarket TESCO Žilina žalobca absentuje. Takisto, ako v hore uvedenom príklade dôkazných prostriedkov, ani v tomto prípade žalobca neprodukoval dôkaz o tom, že by mal s uvedenou spoločnosťou ustálený právny vzťah v dotknutom zdaňovacom období a či vôbec uhrádzal spoločnosti TESCO STORES a.s., resp. mestu Žilina miestne dane či rôzne poplatky spojené s prevádzkou pizzerie.

67. Aj pre Najvyšší súd je logické a nepochybné, že predaj zariadenia pizzerie je spojený s podnikateľským zámerom a evidenciou majetku u kupujúceho, na ktorú nadväzuje inventúrne preverovanie majetku vo vzťahu k splneniu zásady verného a pravdivého zobrazenia účtovných údajov. Žalobca ako účtovná jednotka preto mal tiež povinnosť viesť evidenciu svojho majetku s tým, že ho mal zaradiť v zmysle daňových predpisov do odpisových skupín, resp. jednorazovo odpísať majetok do nákladov. Práve tieto účtovné doklady mohol žalobca počas daňovej kontroly na potvrdenie realizácie svojho práva.

Podľa § 7 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v citovanom znení účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Podľa § 7 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v citovanom znení zobrazenie v účtovnej závierke je verné, ak obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Zobrazenie v účtovnej závierke je pravdivé, ak sú pri ňom použité účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré vedú k dosiahnutiu verného zobrazenia skutočností v účtovnej závierke.

68. V uvedenej súvislosti musí Najvyšší súd opätovne zdôrazniť svoju judikatúru, ktorá sa týka otázky prerozdelenie dôkazného bremena (m.m. rozhodnutie Najvyšší súd sp.zn. 5 Sž-o-KS 29/2005):

„V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo.

Už samotné zistenie skutočnosti, že vystavovatelia dotknutých daňových dokladov popreli ich vystavenie (inak povedané spochybnili hodnovernosť existencie daňového dokladu ako aj v ňom zaznamenaných údajov o tovare), jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o výške výdavkov vychádzajúcich z týchto dokladov a deklarovaných v jeho daňovom priznaní. “

69. Ak takto žalobca nepostupoval, čo mu aj správca dane vytýkal tým, že absentovali dodacie listy, ktoré by zachytili podrobne, ktorý hmotný investičný majetok bol predmetom prevodu, potom správne žalovaný konštatoval, s prihliadnutím na hore uvedené závery, že žalobca neunesol dôkazné bremeno so svojim tvrdením o údajnej kúpe zariadenia pizzerie a nepodloženom jej využití na podnikanie žalobcu.

Podľa § 49 ods. 2 veta prvá 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.

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

71. V uvedenej súvislosti sa Najvyšší súd musí vyjadriť aj k zásade primeranej odbornej starostlivosti štatutárneho orgánu pri výkone svojej funkcie, s ktorou sa neodmysliteľne spája aj jeho povinnosť vykonávať podnikanie so zabezpečením všetkých dostupných informácií o obchodných záväzkových vzťahoch, t.j. zdaniteľných obchodoch aj smerom k správcovi dane (viď napríklad § 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku), čo napríklad vyslovil prostredníctvom rozsudku sp.zn. 5 Sžf 97/2009 zo dňa 06. júla 2009 nasledovne:

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

72. Daňovo - účtovné doklady, ako sú faktúry, dodacie a príjmové listy, potvrdené protokoly o vykonaní prác či zhotovení diela, prepravné dokumenty, potvrdenia z mýtného systému 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.

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, žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že nielen v spochybnenej časti sa zdaniteľný obchod zrealizoval ale aj jeho výsledky použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf 46/2016).

3) K umelej konštrukcii zdaniteľného obchodu :

73. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku zásadne vychádzal z judikatúry Súdneho dvora. Z jeho doktríny o zákaze zneužitia daňového práva (viď citovaný rozsudok vo veci sp.zn. C-255/02 Halifax a spol. a ďalšie rozsudky - ďalej tiež „doktrína zneužitia práva“) pre krajský súd vyplynul záver (viď bod č. 16), že ak daňové orgány nepreukázali uskutočnenie zdaniteľných obchodov ako aj neexistenciu predmetných zdaniteľných plnení, potom bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (viď rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid), čím sa na správcu dane malo preniesť dôkazné bremeno.

74. V uvedenej súvislosti tiež krajský súd načrtnol nasledujúcu myšlienku, že správca dane mal na výber z dvoch alternatív právneho posúdenia, ktoré záviseli od skutočného stavu vecí zisteného pri daňovej kontrole, a to

- že je objektívne preukázané, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom mu neboli nikdy dodané, čo by znamenalo, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo vykonali viac súvisiacich plnení, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, alebo

- že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak žalobca bol súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. iná nezákonnosť, čo však znamenalo pre správcu dane toto preukázať.

75. Takéto závery však z judikatúry Súdneho dvora nevyplývajú. Predovšetkým správny súd alebo správca dane nie je zaťažený inkvizíčnou povinnosťou v realite zisťovať, či a v akom stave existujú jednotlivé prvky zariadenia pizzerie, resp. ich v realite dohľadávať. Doktrínu zneužitia práva je možné v súdnom konaní aplikovať iba v prípade, ak je preukázané, že zdaniteľné obchody prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú.

Avšak v preskúmvanej veci žalobca relevantne v realite nepreukázal, že dodanie zariadenia pizzerie bolo predmetom zdaniteľného obchodu s jeho dodávateľom. Jediným relevantným zistením bolo to, že žalobca objekt zmluvného plnenia, t.j. zariadenie pizzerie opísal v strohej štruktúre a až dodatočne spresnil pri následnom predaji spoločnosti RODUR. Navyše, ako už Najvyšší súd zdôraznil, žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepredložil správcovi dane relevantné dôkazné prostriedky vo forme riadne vedenej evidencie majetku a preukázania existencie svojho skutočného dodávateľa (viď bod č. 7) počas celého procesu údajného dodávania zariadenia pizzerie (viď najmä body č. 65 až 67).

78. Ďalej žalobca v konaní spochybňoval svedeckú výpoveď konateľa pána V. S. najmä tým, že

- bol registrovým súdom zapísaný do pozície konateľa dodávateľa zariadenia, hoci toto vo svojej svedeckej výpovedi popiera, a

- zmluva o urovaní je podpísaná s notársky overeným podpisom menovaného pána V. S. pred notárom JUDr. Petrom Varhalíkom.

79. Skutočnosť, že pán V. S. bol zapísaný registrovým súdom a ďalej vedený vo funkcii konateľa spoločnosti H.T.KOV s.r.o. (dodávateľa zariadenia) má Najvyšší súd overenú z internetového portálu www.orsk.sk.

Z jeho svedeckej výpovede je nepochybné, že pán V. S. tejto funkcii neprikladal náležitú pozornosť, čo nepriamo potvrdzuje záver, že ju ani predpísaným spôsobom a s vynaložením odbornej starostlivosti

nevykonával.

80. Naopak, aj pre Najvyšší súd je logické a nepochybné, že komplexný predaj zariadenia pizzerie v tom rozsahu, ako je vymedzené v predmete zmluvy o kúpe pizzerie (viď bod č. 4 a tam zmienené ukazovatele predaja), si vyžaduje riadny výkon funkcie konateľa spojený s primeranou starostlivosťou o svojich zamestnancov, ktorí by mali byť logicky zapojení do predchádzajúcej činnosti s pizzeriou s dopadmi na vedenie účtovníctva.

Toto všetko však pán V. S. jednoznačne odmietol potvrdiť.

81. Takisto má Najvyšší súd zo spisu správcu dane (viď jeho príloha č. 79) potvrdené, že zmluva o urovaní je podpísaná na Notárskom úrade JUDr. Petra Varhalíka v Košiciach.

Avšak pri bežnom vizuálnom porovnaní tohto podpisu ako aj viacerých podpisov pána V. S. (ktorých vyhotovenie sa v čase podpisovania zápisnice mierne líšili) na zápisnici z 11.04.2012 s podpismi na dotknutých faktúrach, tak tieto sa odlišujú sklonom písma ako aj napísaním jednotlivých písmen. Pričom však na jednotlivých faktúrach údajne vystavených pánom S.I.Č. v rôznom období (marec 2006, december 2007, august alebo október 2008) a založených v spise správcu dane sa nachádzajú údajné podpisy pána V. S., ktoré sa však medzi sebou, hoci ide o značne dlhé časové obdobie, takmer neodlišujú.

82. Pre Najvyšší súd je však dôležité, rovnako ako naznačil žalovaný, upozorniť na procesnú pasivitu žalobcu, ktorá vyústila v rozporné tvrdenia konateľa žalobcu a svedka pána V. S.. Najvyšší súd musí svedeckej výpovedi pána V. S. priznať relevanciu dôkazného prostriedku.

Naopak argumentácia pána H. U. Y., konateľa žalobcu, ktorá bola vyslovená na ústnom pojednávaní dňa 18.07.2012, je iba jeho tvrdením, ktoré by získalo váhu dôkazného prostriedku iba v tom prípade, ak by uvedené tvrdenia vyslovil v čase výsluchu svedka a umožnil tak správcovi dane vykonať odstránenie nezrovnalostí v ich výpovediach vzájomnou konfrontáciou, čo sa však, vďaka procesnej pasivite menovaného H. U. Y. neudialo.

83. V tejto súvislosti ani pozornosti Najvyššieho súdu neušlo, že komplexný predaj zariadenia pizzerie mal síce prebiehať v období od 29.12.2008 až do 03.04.2009, avšak z obchodného registra (Vložka číslo: 13355/V) pre dodávateľa zariadenia vyplýva, že spoločnosť H.T.KOV s.r.o., Košice bola vymazaná na základe uznesenia Okresného súdu Košice I. č.k. 27 Cbr 152/07-41 zo dňa 18. februára 2009, t.j. už v hore uvedenom čase tvrdených niektorých dodávok zariadenia pizzerie bol dodávateľ zariadení, ako správne argumentoval žalovaný v odvolaní, v konaní o výmaz z obchodného registra „ex offo“.

84. Potom s prihliadnutím na hore uvedený skutkový stav a zo zistení zachytených v spise správcu dane Najvyšší súd na rozdiel od krajského súdu musel potvrdiť preskúmateľnosť záverov napadnutého rozhodnutia o tom, že vo vzťahu k uplatnenému právu na odpočítanie DPH za tvrdené I. čiastkové dodanie zariadenia pizzerie v zmysle zmluvy z 22.08.2008 žalobca nepreukázal, že u dodávateľa zariadenia vznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., nakoľko žalobca nepreukázal (neuniesol dôkazné bremeno), že zdaniteľný obchod dodávateľ zariadenia uvedený ako platiteľ na faktúre zrealizoval, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu.

V.

85. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalovaným uvádza, že napadnuté rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutie finančného orgánu vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré je logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty.

Počas konania Najvyšší 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.

86. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených súdnych rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 1 Sžf 67/2015 ako aj sp.zn. 5 Sžf 97/2009, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od ich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.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 osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

87. Nakoľko išlo o základnú odvolaciu argumentáciu žalovaného, ktorá sa týkala nesprávneho procesného riešenia daňovej výhody na strane žalobcu a ktorá vymedzovala rámec meritórneho súdneho prieskumu, ostatné jeho odvolacie námietky boli týmto skoncomované. Preto sa Najvyšší súd inými námietkami ďalej nezaoberal.

88. Najvyšší súd v súlade so zásadou hospodárnosti súdneho konania ako aj so svojou dlhodobou ustálenou praxou neuviedol vo výroku zrušujúceho rozsudku zákonné ustanovenie, podľa ktorého bolo napadnuté rozhodnutie zrušené (§ 250j ods. 4 prvá veta O.s.p.), pretože dôvodom podania tejto informácie správnym súdom je v zmysle § 250j ods. 4 veta druhá O.s.p. poskytnúť podklady pre posúdenie prípustnosti možného odvolania proti rozsudku súdu. Nakoľko proti rozhodnutiam Najvyššieho súdu vydaným v správnom súdnictve sú nielen generálne (§ 246c ods. 1 O.s.p.) ale aj špeciálne (§ 250ja ods. 6 O.s.p.) opravné prostriedky neprípustné s výnimkou prípadu úplnej jurisdikcie zakotvanej v ustanovení § 250ja ods. 5 O.s.p., a táto situácia v preskúmvanej veci nenastala, potom nie je možné ust. § 250j ods. 4 O.s.p. na výrok rozhodnutia Najvyššieho súdu aplikovať. Podľa § 250ja ods. 5 O.s.p. proti rozsudku súdu podľa § 250j ods. 5 je prípustný opravný prostriedok podľa štvrtej časti, ak nie je ustanovené inak.

89. Najvyšší súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), a hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného priestupkového spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

90. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania, čo v tomto súdnom prieskume nenastalo.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).