

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/81/2018
Identifikačné číslo spisu: 5018200100
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5018200100.1

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): O. T. D., nar.: 20.02.1963, IČO: 37 733 044, s adresou U. XXX/XXX, XXX XX P., zast.: Advokátskou kanceláriou JUDr. Ivan Škerda, s.r.o., IČO: 36 858 501, advokátskym spoločenstvom so sídlom Radlinského č. 1727/49, 026 01 Dolný Kubín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 04. septembra 2018 č.k. 30S/29/2018-43, 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 29.10.2018 (č.l. 60) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 04. septembra 2018 č.k. 30S/29/2018-43 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 100147981/2018 zo 16.01.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 6) vydanému v daňovom konaní zamietol.

2. Podľa mienky kasačného súdu sa kasačná sťažnosť opiera o nasledovný dôvod:

- § 440 ods. 1 písm. f) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd pri odôvodnení napadnutého rozsudku v bode č. 13 (str. 18) sa neriadil dôsledne ust. § 139 S.s.p.,
- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. správny súd nesprávne právne posúdil vec - toto uviedol sťažovateľ bez bližšej špecifikácie právnych ustanovení a
- § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného

súdu najmä v otázke daňového bremena (rozsudok sp.zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, sp.zn. 6Sžf/10/2012, ďalej sp.zn. 5Sžfk/2/2017 zo dňa 18. septembra 2017; navyše rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach sp.zn. C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012).

Podľa § 440 ods. 2 S.s.p. v znení relevantnom na preskúvanú vec 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.

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúvaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 102218236/2017 z 19.10.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúvanú 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. 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 november 2016 v tam uvedenej sume.

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 rozdielu dane pri aplikácii ustanovenia § 49 a nasl. ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 101599488/2017 z 19.07.2017 (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 vlastníkom. 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 (náhradné diely na pracovný stroj TEREX 860SX) v prospech žalobcu od dodávateľa Transport company, s.r.o., Bratislava (ďalej len „spoločnosť Transport“), za ktorej údajné vykonanie vystavila spoločnosť Transport spornú faktúru (podložené objednávkou zo 04.11.2016 a dodacím listom z 30.11.2016) v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) žalobca do zápisnice z 10.02.2017 uviedol, že

i) za ním do Bobrova prišiel pracovník spoločnosti Transport, od ktorého si objednal tovar,

(1) meno nevie, telefonický kontakt nemá,

ii) doklady k tovaru mu boli odovzdané spolu s tovarom,

iii) nešlo o jednorazový obchod, nakoľko

(1) žalobca mal spoločnosti Transport v roku 2016 nakúpiť tovar v septembri, októbri aj v novembri,

b) u spoločnosti Transport bolo správcom dane zistené, že

i) bankový účet je vo Všeobecnej úverovej banke vedený na spoločnosť Transport (konateľom pán H. M. s pobytom v Českej republike),

ii) žiadosť adresovaná správcom dane na adresu spoločnosti Transport sa vrátila späť s poznámkou „adresát neznámy“,

(1) obdobne aj v prípade spoločnosti ELEKTRO SAHUL, s.r.o. (rovnaká adresa a osoba konateľa) sa žiadosť adresovaná správcom dane na adresu spoločnosti ELEKTRO SAHUL, s.r.o. vrátila späť s poznámkou „neznámy“,

iii) pracovný stroj TEREX 860SX sa nachádzal na adrese žalobcu a nápravy spolu s ramenom boli vymenené a podpery pretesnené,

iv) nie je známe, že by spoločnosť Transport bola na internete alebo na inom verejne prístupnom zdroji uvádzaná ako predajca náhradných dielov na uvedený typ zariadenia,

c) podľa informácií od dožiadaného správcu dane spoločnosť Transport

(1) nekomunikuje s dožiadaným správcom dane (zásielka sa vrátila späť s poznámkou „adresát neznámy“),

(2) na adrese sídla je nalepený zoznam spoločností (cca 180), medzi ktorými sa spoločnosť Transport nenachádzala,

(3) spoločnosť Transport nie je od 01.06.2016 zákazníkom spoločnosti ALL4Web s.r.o., ktorá poskytuje na adrese sídla spoločnostiam a informuje ich o zaslanej pošte,

(4) za roky 2014, 2015 a 2016 podávala nulové daňové priznania k DPH,

(5) od novembra 2016 nepodala žiadne daňové priznanie na DPH a

(6) posledné daňové priznanie k dani z príjmov podala za rok 2015 a

(7) podľa i zverejnenej účtovnej závierky za rok 2015 nevykázala žiadne tržby a ani náklady.

7. Na základe vykonaných dôkazov (na adrese sídla mala spoločnosť Transport iba virtuálne sídlo a nie skladové priestory, žalobca nepreukázal doručenie objednávky v mesiaci november, keď spoločnosť Transport mala v tom čase zrušenú službu doručovania zásielok a ani nebol predložený dôkaz o preprave náhradných dielov) v zmysle § 24 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie DPH zo spornej faktúry.

8. K rozloženiu dôkazného bremena žalovaný dodal, že pokiaľ si žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie DPH, je jeho základnou povinnosťou preukázať, že má naň právny nárok. Ak správca dane spochybni deklarované zdaniteľné obchody, je na žalobcovi ako na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil). V prípade, že žalobca vo svojich obchodných vzťahoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá tak na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju povinnosť uniesť dôkazné bremeno.

9. Vo vzťahu k odkazom na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora

Európskej únie, na ktoré poukázal žalobca, tak žalovaný uviedol, že uvedené rozsudky riešia prípady, ktoré sú odlišné od preskúmvanej veci. Preto nemožno prípad žalobcu podradiť pod uvedené rozsudky.

III.

Konanie na správnom súde

10. Proti preskúmvanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Žiline žalobu dňa 23.03.2018.

11. Úlohou Krajského súdu v Žiline ako správneho súdu bolo posúdiť zákonnosť preskúmvaného 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 preskúmvanej 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. 7 napadnutého rozsudku) o zákonnosti preskúmvaného rozhodnutia. Preto postupom podľa § 190 S.s.p. prostredníctvom napadnutého rozsudku vyslovil, že žalobu zamietla 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.

12. S poukazom na niektoré ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) a Ústavného súdu Slovenskej republiky a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zdôraznil (bod č. 10 napadnutého rozsudku), že v konkrétnom prípade dodanie tovaru na základe spornej faktúry nebolo preukázané dodávateľom uvedeným na tejto faktúre. Za situácie, kedy správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o reálnom dodaní tovaru, potom správne vyhodnotil žalobcom predložené dôkazy len ako formálne, bez výpovednej hodnoty.

13. Následne sa správny súd zamerl na otázku dôkazného bremena, ktoré v prípade preukazovania uskutočnenia zdaniateľného plnenia zaťažuje žalobcu ako daňový subjekt. Preto pokiaľ si platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniateľné obchody boli uskutočnené. S odkazom na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky správny súd zdôraznil (č. 11 napadnutého rozsudku), že v procese dokazovania dochádza v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej.

14. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že pokiaľ správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených žalobcom, je potom len opäť na žalobcovi, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti toto spochybenie správcu dane. Správny súd neakceptoval argumentáciu žalobcu (č. 12 napadnutého rozsudku), že dodanie tovaru bolo preukázané predložením faktúry, dodacieho listu a dokladu o úhrade dohodnutej ceny.

15. Podľa správneho súdu v danom prípade k spochybeniu reálneho dodania tovaru napriek existencii uvedených listinných dôkazov došlo. Správca dane preukázal, že dodávateľ uvedený na faktúre v čase zdaniateľného plnenia nevykazoval od roku 2015 žiadnu ekonomickú činnosť, nemal žiadne tržby ani náklady a od roku 2014 nezamestnával žiadnych zamestnancov. Nie je teda reálne možné, aby v roku 2016 dodal žalobcovi nové náhradné diely, tak ako je to deklarované na faktúre.

16. Na podporu týchto záverov správny súd odkázal na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu (napríklad na rozsudok sp.zn. 3Sžf/26/2016). Najvyšší súd v tejto súvislosti viackrát poukázal nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to zásadu poctivého obchodného styku, ale aj na tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom na 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, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini.

17. Ďalej sa správny súd zaoberal rozsahom výmeny náhradných dielov, ktorá sa v realite nezhodovala so zoznamom dielov uvedených v objednávke. Podľa správneho súdu neobstojí tvrdenie žalobcu, že pokiaľ bola kúpna cena tovaru uhradená a tovar bol namontovaný na pracovnom stroji TEREX 860, tak z toho vyplýva, že tento tovar musel byť žalobcovi od spoločnosti Transport dodaný. Naopak, toto preukazuje iba to, že náhradné diely boli niekým dodané, ale nepreukazuje kým.

18. V uvedenej súvislosti správny súd poukázal na ustálený právny názor (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu č.k. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21. septembra 2011), že úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti nárokov na odpočítanie DPH sa vychádza nielen z daňových dokladov predložených žalobcom, ale aj z preverenia, či u predložených dokladov neabsentuje materiálny podklad. V spise správcu dane sa ani nenachádza dôkaz o tom, že žalobca doručil objednávku spoločnosti Transport a ani dôkaz o preprave tovaru od uvedenej spoločnosti žalobcovi.

19. Tiež správny súd vyzdvihol skutočnosť, že spoločnosť Transport v roku 2016 nemala žiadnych svojich pracovníkov. Preto nemohol akceptovať tvrdenie žalovaného, že pracovník spoločnosti Transport mal dodávateľa avšak samotný žalobca nevedel tohto pracovníka nijakým spôsobom identifikovať. V tejto súvislosti správny súd tiež vyzdvihol, že pracovník spoločnosti Transport sa mal dostavovať k žalobcovi viac krát, keďže z úradnej činnosti je mu známe (odkázal na súdny spis sp.zn. 30S/30/2018), že takýmto istým spôsobom si mal žalobca objednať aj náhradné diely na vozidlo TATRA 815.

20. Čo sa týka vyhodnotenia chýbajúceho dokladu o preprave tovaru spoločnosťou Transport žalobcovi, tak toto má byť podľa žalobcu preukázané dodacím listom spoločnosti Transport, ktorý je navyše potvrdený žalobcom. Správny súd naopak uviedol, že na dodacom liste nefiguruje dátum skutočného dodania tovaru, len pri kolónke „Prevzal“ je pripojený nečitateľný podpis bez dátumu.

21. Záverom sa správny súd zaoberal s namietanými rozsudkami Najvyššieho súdu (sp.zn. 3Sžf/1/2011, sp.zn. 5Sžfk/2/2017 nie je alebo sp.zn. 6Sžf/10/2012) ako aj tiež k rozsudku Súdneho dvora (citované sp.zn. C-80/2011 a C-142/2011).

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenia

A)

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

k § 440 ods. 1 písm. f):

- záver správneho súdu, že z miestneho zisťovania nie je zrejmé, že by mali byť náhradné diely podľa predmetnej faktúry zapracované do stroja TEREX 860SX, a že v bode 13. na str. 8 odôvodnenia napadnutého rozsudku sa naopak konštatuje, aké diely mali byť vymenené na stroji TATRA 815, nie na stroji TEREX 860SX,

k § 440 ods. 1 písm. g):

- správny súd nesprávne právne posúdil vec, avšak bez bližšej špecifikácie právnych ustanovení, ktoré sťažovateľ nahradil uvedením skutkových dôvodov, a to že

- sa nestotožňuje so závermi správneho súdu:

o o nepreukázaní dodania tovaru na základe spornej faktúry spoločnosťou Transport, pričom správny súd vychádzal z toho, že

§ konateľ spoločnosti Transport, resp. samotná spoločnosť nepreberá poшту od správcu dane,

§ že spoločnosť Transport nepriznala DPH z predmetného fakturovaného plnenia,

§ za január/2016 až november/2016 (kontrolované zdaňovacie obdobie) podala nulové daňové priznanie

k DPH,

§ od 12/2016 nebolo podané žiadne daňové priznanie k DPH,

§ posledné daňové priznanie k dani z príjmov podala za rok 2015,

ktoré nemôžu byť vyhodnotené v neprospech sťažovateľa, nakoľko sťažovateľ nemôže ovplyvniť správanie svojho obchodného partnera,

o ďalej o splnení dôkaznej povinnosti správcom dane podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku a prenose v takom prípade na daňový subjekt,

- pri pracovnom stroji TEREX 860SX miestnym zisťovaním bolo preukázané, že

o sa nachádzal na adrese žalobcu,

o mal vymenené nápravy, pretesnené podpery a vymenené rameno,

o toto vykonal žalobca spolu so svojim synom svojpomocne,

- kúpna cena tovaru bola dodávateľovi, t.j. spoločnosti Transport uhradená,

- žalobca nevyhotovoval dodací list, a preto ani nemohol ovplyvniť jeho obsah

o ako je spôsob dopravy - osobný odber a

o absenciu dátumu skutočného dodania,

k § 440 ods. 1 písm. h):

- § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu (rozsudok sp.zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, sp.zn. 6Sžf/10/2012, ďalej sp.zn. 5Sžfk/2/2017 zo dňa 18. septembra 2017) alebo od judikatúry súdneho dvora (rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012)

o uvedené rozsudky sú aplikovateľné najmä v otázke daňového bremena na preskúmanú vec,

o ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, tak vyčerpá vlastné dôkazné bremeno.

23. 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, alternatívne zruší napadnutý rozsudok a vráti mu vec na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si sťažovateľ uplatnil právo na náhradu trov kasačného konania v celom rozsahu.

B)

24. V čase rozhodovania kasačného súdu o podanej kasačnej sťažnosti sa vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti v spise správneho súdu nenachádzala, čo potvrdzovala aj predkladacia správa Krajského súdu v Žiline zo dňa 14.12.2018.

IV.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

25. Senát Najvyššieho súdu konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. apríla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

26. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v

preskúmanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (*vigilantibus leges sunt scriptae*) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

27. V uvedenej súvislosti musí však upozorniť sťažovateľa, že zákonodarca mu prostredníctvom § 440 ods. 2 S.s.p. uložil povinnosť, že označené dôvody kasačnej sťažnosti musí vymedziť tak, že uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia.

28. Kasačný súd poukazuje v zmysle svojej ustálenej rozhodovacej praxe (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/10/2018 zo dňa 13. septembra 2019) na to, že s pojmom nesprávne právne posúdenie veci zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo nielen v merite veci ale aj v medziach alebo vo väzbe na takto zistený skutkový stav [ten je vymedzený skutkovými dôvodmi], bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/ citovaného odseku 1).

29. Preto pokiaľ sťažovateľ namieta, že takto správny súd postupoval, potom sa od neho logicky očakáva, že pri objasňovaní dôvodov uvedených nielen pod písmenom g) ale aj pod písmenami h) až i) poukáže nielen na konkrétny právny predpis ale aj jeho ustanovenie, z ktorého v tomto prípade nesprávne právne posúdenie vychádza. Následne sa od sťažovateľa očakáva, že neponúkne iba jednoduchý súpis právnych predpisov alebo jeho početných ustanovení, čo najmä v prípade daňového práva sa stáva nevhodným legislatívnym pravidlom, o ktoré správny súd opiera svoje odôvodnenie. Naopak, zákonodarca prostredníctvom povinného zastúpenia sťažovateľovi objektívne uložil povinnosť ako protiváhu právneho posúdenia veci správnym súdom predložiť svoje kvalifikované úvahy tým spôsobom, aby bolo kasačnému súdu umožnené preveriť, či výklad ním uvedených ustanovení bol správnym súdom vykonaný nesprávne.

30. Na podporu svojich úvah nie je sťažovateľovi bránené, aby k nim priložil relevantnú judikatúru súdov, v ktorých však, ako vo veci samej, boli už tieto úvahy ako právne závery vyslovené. Avšak nie je možné, aby toto vykonal sťažovateľ iba sumárne, t.j. prostredníctvom jednoduchého odkazu na číselné označenie rozhodnutia všeobecného súdu alebo Ústavného súdu Slovenskej republiky bez toho, že by tento odkaz nespojil minimálne so stručnou kvalifikovanou úvahou objasňujúcou, ktoré ustanovenia právneho predpisu na zistený skutkový stav boli súdom použité a z akých dôvodov.

31. Z obsahu kasačnej sťažnosti však vyplýva, že sťažovateľ sa týmito procesnými pravidlami kasačnej sťažnosti neriadil. Hoc sťažovateľ využil dôvody podľa písmena g) a h) na svoju procesnú obranu, tak opomenul označiť príslušné ustanovenia, o riadnosti výkladu ktorých má pochybnosti a tým sťažil kasačnému súdu výkon súdnej ochrany. Preto môže kasačný súd vykonať kasačný prieskum napadnutého rozsudku iba vo všeobecných medziach.

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

32. Kasačnou sťažnosťou bol napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorým bola všeobecná správna žaloba zamietnutá. Hoci sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p, tak kasačný súd z obsahu kasačnej sťažnosti zistil, že sťažovateľ s tvrdou nepreskúmateľnosťou napadnutého rozsudku brojí aj proti nesprávnej aplikácii § 139 ods. 2 správnym súdom. Vzhľadom na to, že tento dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. je zásadnou prekážkou vykonania kasačného prieskumu podľa ďalšieho namietaného dôvodu, musí ho kasačný súd vyhodnotiť prednostne. Po posúdení jednotlivých sťažnostných bodov kasačný súd tento dôvod nepovažuje za naplnený a na základe nižšie uvedených právnych argumentov dospel k záveru o zákonnosti a správnosti napadnutého rozsudku.

33. Podľa stanoviska č. R 2/2016 občianskoprávneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 3. decembra 2015, ktoré je v zmysle konzistentnej judikatúry aplikovateľné aj na podmienky Správneho súdneho poriadku:

„Nepreskúmateľnosť rozhodnutia zakladá inú vadu konania v zmysle § 241 ods. 2 písm. b) Občianskeho súdneho poriadku.

Výnimočne, keď písomné vyhotovenie rozhodnutia neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu, môže ísť o skutočnosť, ktorá zakladá prípustnosť dovolania podľa § 237 ods. 1 písm. f) Občianskeho súdneho poriadku.“

34. Sťažovateľ s tvrdenou nepreskúmateľnosťou poukazyval na záver správneho súdu pod bodom, že z miestneho zisťovania nie je zrejmé, že by mali byť náhradné diely podľa predmetnej faktúry zapracované do stroja TEREX 860SX, a že v bode 13. na str. 8 odôvodnenia napadnutého rozsudku sa naopak konštatuje, aké diely mali byť vymenené na stroji TATRA 815 a nie na stroji TEREX 860SX. Z kontextu napadnutého rozsudku ako aj zo samotného bodu č. 13 však pre kasačný súd jednoznačne vyplýva, že správny súd smeroval svoje úvahy o možnej výmene dielov jednoznačne k pracovnému stroju s označením TEREX 860SX. Preto uvedený sťažnostný bod vyhodnotil ako nedôvodný.

Podľa § 139 ods. 2 S.s.p. v citovanom znení v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

C) K Nesprávne hmotnoprávne posúdeniu - písm. g/:

35. Sťažovateľ prostredníctvom ďalšieho dôvodu namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmanú vec, t.j. meritum sporu [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.]. Uvedený druhý dôvod kasačnej sťažnosti v medziach sťažnostných bodov opätovne nepovažuje kasačný súd za naplnený a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov neuznal ako relevantný.

36. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje v zmysle svojej ustálenej rozhodovacej praxe (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/10/2018 zo dňa 13. septembra 2019) na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, v medziach a vo väzbe na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/ citovaného odseku 1.

37. Sťažovateľ na podporu svojho nároku na uplatnený odpočet poukazuje na riadny prístup k plneniu dôkazných povinností a to tým, že predložil počas daňovej kontroly množstvo listinných dôkazov. Naopak odmieta preukazovať iné skutočnosti spojené s tvrdeným dodaním tovaru s odôvodnením, že nemôže ovplyvniť správanie svojho obchodného partnera. Čo sa týka jednotlivých argumentov sťažovateľa, žalovaný a ani správny súd nespochybnili samotnú výmenu dielcov na uvedenom pracovnom stroji. Iba konštatovali, že sa vyskytli pochybnosti o reálnom dodaní tovaru od v dodávateľskej faktúre označenej spoločnosti Transport.

38. Kasačný súd už vo svojej judikatúre viackrát zdôraznil (napríklad rozsudok sp.zn. 1Sžf/76/2016 zo dňa 26. októbra 2017), že predmetom DPH je zdaniteľný obchod v rôznych formách (viď § 2 ods. 1

zákona o DPH), čím je okrem iného aj dodanie tovaru /poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku vykonané platiteľom dane prostredníctvom ekonomickej, najčastejšie zmluvne dohodnutej činnosti. S prihliadnutím na takto vymedzený zdaniteľný obchod len pri jeho splnení vzniká dodávateľovi daňová povinnosť a protistrane ako odberateľovi následne vzniká právo na odpočítanie DPH, ktorého uplatnenie sa viaže u odberateľa na preukázanie vecných a formálnych podmienok.

39. Obsah pojmu vecných podmienok Súdny dvor Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vo svojej judikatúre objasňuje nasledovne:

a) vznik práva na odpočítanie dane štandardne v tom okamihu, keď vznikne daňová povinnosť zdaniteľnej osobe ako dodávateľovi bez ohľadu na jej reálne splnenie (napríklad rozsudok Súdneho dvora z 12. januára 2006, Optigen a i., spojené veci sp.zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 54, alebo rozsudok z 29. marca 2012 sp.zn. C-414/10 vo veci Véleclair), pričom

a. tu je rozhodujúca existencia zdaniteľného plnenia spočívajúceho v prevode držby majetku dodávateľom, ktorá oprávňuje odberateľa fakticky s ním nakladať, akoby bol vlastníkom tohto majetku,

b. inak v prípade dodania tovaru vtedy, keď dodávateľ odovzdá tovar zdaniteľnej osobe (napríklad rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-324/11 vo veci Tóth, marginálny bod 26),

b) tovary a služby zakladajúce toto právo musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, t.j. musia existovať a vykazovať výmennú majetkovú hodnotu (use value) pre zdaniteľnú osobu,

c) na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou bez ohľadu na jej registráciu či neregistráciu (napríklad rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-438/09 vo veci Dankowski, marginálne body 26 a 33; alebo rozsudok sp.zn. C-324/11 vo veci Tóth, marginálne body 33 a 26).

40. Naopak k pojmu formálne podmienky Súdny dvor priraduje

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

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

f) včas podané riadne daňové priznanie.

41. Práve vystavením dodávateľskej faktúry s hodnovernými údajmi dodávateľ nielenže na seba preberá daňovú povinnosť ale aj signalizuje svojmu zmluvnému partnerovi, že môže začať proces smerujúci k uplatneniu práva na odpočítanie DPH. Avšak iba splnenie formálnych podmienok prostredníctvom predloženia listinných dôkazov (najmä faktúry a dodacieho listu) na záver o vzniku práva na odpočítanie DPH vo veci samej, ako správne tvrdí žalovaný, nepostačuje. Podnikateľ znáša svoje povinnosti preukázať hodnovernosť údajov faktúry dodávateľa (t.j. „cudzej“ listiny).

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

43. Základnou otázkou, na ktorú mal sťažovateľ odpovedať, je preukázanie splnenie vecnej podmienky vyššie uvedenej v bode č. 39 (a), t.j. že dodávateľom bola skutočne spoločnosť Transport. Ako už bolo vyššie uvedené (bod č. 6 tohto rozsudku) sťažovateľ mal odobrať od takto uvedeného dodávateľa konkrétne označené diely, ktoré si mal objednať od v tom čase prítomného ale neidentifikovaného pracovníka spoločnosti Transport v sídle svojej prevádzky, a následne mal byť tento tovar dovezený na dodávku od uvedeného dodávateľa.

44. Správca dane však informoval sťažovateľa, že spoločnosť Transport v kontrolovanom zdaňovacom období nepodávala daňové priznania, a ak dovtedy podnikala, tak s nulovým daňovým základom, na svojom sídle nebola aktívne zaregistrovaná a nemala zamestnancov. Ďalej z oficiálne dostupných zdrojov sa podľa správcu dane nedala získať informácia, že práve spoločnosť Transport je schopná dodávať diely na tak špeciálne zariadenie, ktorým samohybný pracovný stroj TEREX 860SX nepochybne je.

45. Práve aj pri tejto skutočnosti správny súd zdôraznil nevhodnosť tvrdení a vznik následných pochybností o dodávke tovaru od spoločnosti Transport. Za tejto situácie mal sťažovateľ uvedené tvrdenie o priebehu získania informácií o schopnosti spoločnosti Transport zabezpečiť tieto špeciálne diely, o spôsobe vytvorenia objednávky ako aj o doprave tovaru na miesto určenia v rámci rôznych dôkazných prostriedkov (ich výpočet demonštratívne ponúka § 24 Daňového poriadku), a najmä od koho akým, osvedčiť.

46. Takisto sťažovateľ poukazoval na úhradu dodaného tovaru prostredníctvom platby. Avšak zo spisu správcu dane a ani z vyjadrenie sťažovateľa nevyplývalo, či vôbec táto tvrdená úhrada sťažovateľa bola vykonaná, akým spôsobom a za akým účelom. Bolo preto treba zo strany sťažovateľa preukázať, že takáto platba sa na výpise z účtu sťažovateľa skutočne nachádza a aké má identifikačné údaje, ktoré by umožnili stotožniť platbu s konkrétnou faktúrou, ktorej sa úhrada týka. Toto však sťažovateľ nepreukázal a ani vo vzťahu k správcovi dane nespochybňoval.

47. S argumentáciou sťažovateľa, že nevyhotovoval dodací list, a preto ani nemohol ovplyvniť jeho obsah, čo sa týka vyznačenia spôsobu dopravy (osobný odber) a absencie dátumu skutočného dodania, sa kasačný súd nemohol stotožniť. Naopak, sťažovateľ zodpovedá za správne vedenie účtovníctva a iných osobitných záznamov a práve pri tejto činnosti mal uvedené nedostatky pri svojej bežnej obozretnosti zistiť a napraviť.

48. Správne konštatoval správny súd, že sťažovateľ nepreukázal, že reálne došlo k zdaniteľnému obchodu, ktorý je opísaný v spornej faktúre. Preto ani nenaplnil základnú vecnú podmienku na vznik práva na odpočítanie dane (viď č. 39 písm. a/ tohto rozsudku), t.j. vznik daňovej povinnosti u ním označeného dodávateľa. Hoci sťažovateľ v kasačnej sťažnosti naznačoval, že konal so starostlivosťou riadneho hospodára, kasačný súd sa o tom nepresvedčil.

49. V tejto súvislosti kasačný súd nespochybňuje argumentáciu sťažovateľa, že nenesie zodpovednosť za daňovú disciplínu svojho obchodného partnera. Toto ani Súdny dvor vo svojej judikatúre neprípúšťa (už uvedený rozsudok sp.zn. C-414/10 Véleclair). Kasačný súd iba sťažovateľa upozorňuje, že v prípade tak špecifického tovaru sa od sťažovateľa očakávalo predloženie dôkazných prostriedkov, ktoré by pochybnosti správcu dane (zistenie, že dodávateľská spoločnosť nemala žiadne hospodárske zázemie a žiadnych zamestnancov) založené na zisteniach hore uvedených skutočností vyvrátili.

50. Potom oprávnene žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým nároku na vrátenie nadmerného odpočtu nebolo správcom dane vyhovené. Vo vzťahu k predloženej judikatúre kasačný zotrúva na svojom závere vyslovenom vyššie (viď bod č. 30 tohto rozsudku) Na základe uvedeného musel kasačný súd vyhodnotiť dôvod kasačnej sťažnosti ako aj samotnú kasačnú sťažnosť, že nie je dôvodná (§ 461 S.s.p.).

VI.

51. 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 vyhodnotenú a riadne právne posúdenú. 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.

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

53. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom stanovisku R 2/2016 ako aj rozhodnutí sp.zn. 1Sžfk/10/2018, či sp.zn. 1Sžf/76/2017, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty ako aj svojej úlohy zjednocovateľa súdnej judikatúry (§ 20 S.s.p.) odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

54. Kasačný súd k žalobcom citovanému rozsudku sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011 môže uviesť, že bol prekonaný vývojom rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu so zdôraznením zodpovednosti daňového subjektu za výkon práva s primeranou odbornou starostlivosťou.

55. V súvislosti s aktivitou sťažovateľa, ktorý argumentoval rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora, tak kasačný súd upozorňuje, že táto je pre oblasť dane z pridanej hodnoty mimoriadne rozsiahla. Pre správne posúdenie veci podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné, koľko „judikátov“ ten ktorý účastník cituje, ale rozhodujúce je, čo z týchto rozhodnutí Súdneho dvora je možno aplikovať na preskúvanú vec, teda k akým právnym záverom s ohľadom na obdobné skutkové okolnosti prípadu a relevantnú právnu úpravu správny súd v tam riešenom prípade dospel, a ako následne tieto právne závery dopadajú aj na preskúvanú vec. Nakoľko kasačný súd na základe hore uvedených názorov dospel k záveru, že právna argumentácia sťažovateľa s podporou judikatúry Súdneho dvora je predčasná, tak sa k nej nevyjadroval.

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

57. 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.).