

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/50/2018
Identifikačné číslo spisu: 5017200238
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5017200238.1

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): DEEM, s.r.o., IČO: 31 351 689, so sídlom Holubyho č. 1, 811 03 Bratislava, zast.: Nosko & Partners, s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 36 811 107, so sídlom Podjavorinskej č. 2, 811 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 18. apríla 2018 č.k. 31S/90/2017-104, 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 zo 07.06.2018 (č.l. 116) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 18. apríla 2018 č.k. 31S/90/2017-104 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 100585197/2017 zo 07.04.2017 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 22) vydanému v daňovom konaní zamietol.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovné dôvody:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších

predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z."), ust. § 24 a § 25 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok"), ako aj - § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v otázke dodržiavania najmä daňového bremena (viď rozsudok sp.zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, sp.zn. 8Sžf/92/2014, ďalej sp.zn. 1Sž-o-KS 248/2004 zo dňa 16. novembra 2005; navyše nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. I. ÚS 241/07-44 zo dňa 18. septembra 2008).

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane") č. 104066666/2016 z 10.10.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie" - č.l. 12).

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

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň", resp. „DPH") za zdaňovacie obdobie január 2015 v tam uvedenej sume.

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

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

5. Určenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 a nasl. ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z. správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 102589783/2016 z 19.02.2016 (ďalej len „protokol").

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

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

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

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

1) dodávka tovaru (technologická zostava na výrobu plastov - ďalej aj „technologická zostava") v prospech žalobcu v zmysle Kúpnej zmluvy z 13.08.2014 vrátane dodatkov č. 1 až 3 (ďalej len „kúpna

zmluva") od žalobcom označeného dodávateľa SELEX, s.r.o., Šamorín (ďalej len „dodávateľ zariadenia“), za ktorej vykonanie vystavil dodávateľ zariadenia viacero (sporných) faktúr v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) miestnym zisťovaním z 05.05.2015 ako aj následne dňa 29.01.2016 bola zistená nekompletná zostava
i) chýbal tubový krčok, ktorý mal byť vrátený dodávateľovi zariadenia na servisné úpravy a k dispozícii by mal byť nasledujúci týždeň,

ii) výroba hotových výrobkov (plastové výlisky) v celom roku 2015 nebola realizovaná, nakoľko po celý čas bola technologická zostava iba testovaná a vyhľadávali sa odberatelia

b) dožiadaný správca dane u dodávateľa zariadenia zistil skutočnosť, že

i) sporné faktúry sú zaúčtované a vedené v evidencii dodávateľa zariadenia pre účely DPH,

ii) sporné faktúry boli uhradené bezhotovostným spôsobom,

iii) technologická zostava bola dodávateľom zariadenia obstaraná na základe Kúpnej zmluvy z 21.08.2014 a faktúr vydaných spoločnosťou Alfastar s.r.o., Malacky (ďalej len „spoločnosť ALFASTAR“),

iv) spoločnosť ALFASTAR aj zaobstarala prepravu avšak k osobám prítomným pri nakládke a vykládke sa nevedel vyjadriť,

c) zo zápisnice z 28.09.2015 o vypočutí svedka (pán Ing. K. I. ako konateľ dodávateľa zariadenia) vyplýva, že

i) verifikoval sporné faktúry ako aj vykonávateľa dopravy avšak k osobám prítomným pri nakládke a vykládke sa nevedel vyjadriť,

(1) Ing. K. K. (konateľ žalobcu) uviedol, že pri vykládke boli zamestnanci žalobcu, poprípade aj on sám,

(2) technologická zostava bola dovezená úžitkovým vozidlom, avšak typ a značku si nepamätá,

ii) potvrdil nákup technologickej zostavy od spoločnosti ALFASTAR,

iii) zaškolenie obsluhy vykonala spoločnosť ALFASTAR,

(1) pán Ing. K. K. konkrétne označil pána X. D. z Q. V. (osoba oprávnená konať za dodávateľa zariadenia), ktorý sa v čase miestneho zisťovania nachádzal v sídle žalobcu,

(2) avšak z dokladov predložených 19.01.2016 vyplynulo, že funkčné skúšky, naprogramovanie a nastavenie výrobného procesu, vykonanie odborných skúšok, tlakových skúšok a iných požiadaviek boli vyhotovené pánom K. K. (konateľ žalobcu) a pánom X. D.,

d) dožiadaný správca dane u spoločnosti ALFASTAR zistil skutočnosť, že

i) na adrese sídla chýbali skutočnosti potvrdzujúce jeho opodstatnenosť,

ii) inými priestormi, napríklad na uskladnenie a nakládku technologickej zostavy, spoločnosť ALFASTAR nedisponovala,

iii) z adresy trvalého bydliska konateľa spoločnosti ALFASTAR (pán A. N.) sa zásielka vrátila s poznámkou „nevyzvednuto“,

iv) rovnako z adresy trvalého bydliska iného konateľa spoločnosti ALFASTAR (pán W. I. trvale bytom v Českej republike) sa zásielka vrátila s poznámkou „odcestoval“,

e) zo zápisnice z 15.10.2015 o vypočutí svedka (pani E. I. ako splnomocnený zástupca spoločnosti ALFASTAR) vyplýva, že

i) správca budovy nemá od roku 2013 uzavretú zmluvu o prenájme priestorov so spoločnosťou ALFASTAR,

ii) preto bola spoločnosť ALFASTAR vyzvaná na zmenu svojho sídla,

iii) v lete 2015 bolo odstránená vizitka spoločnosti ALFASTAR, avšak neskôr z dôvodu poštového doručovania bola vrátená naspäť,

iv) technologickú zostavu mala dodať spoločnosť Glassinterier s.r.o., Čadca (ďalej len „spoločnosť GLASSINTERIER“),

v) dopravu realizovala spoločnosť ALFASTAR prostredníctvom vozidla PEUGEOT BOXER, e.č. K. XXX P.,

(1) k tomuto vozidlu však spoločnosť ALFASTAR nepodala daňové priznanie k dani z motorových vozidiel,

f) hoci pani E. I.Č. prisľúbila na ďalšie vypočutie zabezpečiť prítomnosť pána A. N., dňa 20.10.2015 sa dostavila bez uvedeného konateľa

i) účasť jej uvedený konateľ prisľúbil,

ii) predložila dodávateľské faktúry od spoločnosti GLASSINTERIER,

- iii) bližšie informácie môže objasniť iba pán W. I., ktorý bol pri nakládke,
- iv) spoločnosť GLASSINTERIER bola od 15.07.2015 ex offa vymazaná,
- g) zo zápisnice z 20.05.2016 o vypočutí svedka (pán F. P.) vyplýva, že
- i) spoločnosť ALFASTAR bola strýkova (W. I.) spoločnosť,
- ii) jeho úlohou bolo dopraviť formy (dodávateľom mala byť spoločnosť GLASSINTERIER ako aj spoločnosť AMSK s.r.o.) žalobcovi (vozidlo PEUGEOT BOXER), tovar nakladal v Čadci s kamarátmi a bol prítomný pri ich skladaní so zámočníkmi z Brna (odmietol všetkých identifikovať),
- iii) transferové listy vypracoval sám,
- iv) prácu mu zadávala spoločnosť SELEX s.r.o. (konkrétne pán I.)
- (1) spotrebné družstvo sídliace na uvedenej adrese nepotvrdilo, že by v tom čase spoločnosť ALFASTAR mohla disponovať s ich skladovými priestormi,
- h) z ďalších zistení správca dane vyplýva, že
- i) Technická inšpekcia Bratislava uviedla, že nebola vyzvaná žalobcom, aby overila bezpečnostné opatrenia na vstrekovacích nástrojoch a plastových drvičoch v zmysle zákona č. 124/2006 Z.z. o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci a o zmene a doplnení niektorých zákonov,
- ii) avšak Technický skúšobný ústav Piešťany uviedol, že technologická zostava nepodlieha certifikácii podľa príslušného predpisu Európskej únie,
- i) z kúpnej zmluvy (čl. II bod 4 písm. a/, b/, c/, e/, f/g/, h/, i/ j/) vyplýva, že
- i) ide o komplexné plnenie s presne určeným miestom dodania, umiestnenia a osadenia predmetu zmluvy, zapojenia do jestvujúcich rozvodov, zaškolenia údržby a obsluhy, uvedenia do prevádzky s vykonaním funkčných skúšok, a vystavením protokolov o skúške zariadení, naprogramovania, nastavenia a odladenia výrobného procesu s 30- dňovou skúšobnou prevádzkou, čo všetko mal zabezpečiť dodávateľ zariadenia,
- (1) avšak konateľ žalobcu doručil správcovi dane uvedené dokumenty vyhotovené žalobcom (konkrétne Ing. K. K.) a nie dodávateľom zariadenia,
- (2) navyše absentovali pasпорty, záručné listy,
- ii) pán X. D. je konateľom a spoločníkom spolu s pánom Ing. K. K. v spoločnosti INVENTIVE, s.r.o., Liptovský Hrádok,
- iii) dodávateľ zariadenia podal daňové priznanie za január 2015 až po vykonanom miestnom zisťovaní u externej účtovníčky tohto dodávateľa zariadenia.

7. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie dodaných dokumentov v zmysle kúpnej zmluvy, rozdielných výpovedí ohľadom dňa alebo dňa a miesta nakládky technologickej zostavy, Zmluva o podnájme nebytových priestorov so spoločnosťou Alfastar SK, s.r.o., Čadca) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u vyššie uvedeného dodávateľa zariadenia nedošlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia tak, ako bolo dohodnuté v kúpnej zmluve a že následne vznikla 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.

III.

Konanie na správnom súde

8. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Žiline žalobu zo 16.06.2017.

9. Úlohou Krajského súdu v Žiline ako správneho súdu bolo posúdiť zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup daňových orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p. Po oboznámení sa so spisom správca dane dospel k záveru (najmä bod č. 13 napadnutého rozsudku), že vznesené námietky považuje za nedôvodné. Preto postupom podľa § 190 S.s.p. prostredníctvom napadnutého rozsudku vyslovil, že žalobu zmieta z nasledujúcich dôvodov.

Podľa § 190 S.s.p. v citovanom znení platí, že ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo

opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

10. S poukazom na niektoré ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zdôraznil, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet dane. Úlohou správcu dane nie je zisťovať pri pochybnostiach o osobe, ktorá je uvedená na faktúre, či tento tovar resp. službu dodal, poprípade ktorý iný dodávateľ tovar resp. službu dodal.

11. V tejto súvislosti správny súd tiež zdôraznil (č. 8 napadnutého rozsudku), že zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká nárok na odpočet dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, teda v predložení dokladov predpísaným obsahom, ale tieto musia odrážať reálne plnenie. Napriek tomu, že žalobca predložil dodávateľskú faktúru, takáto faktúra je dôkazom len vtedy, ak bola vystavená na základe reálneho plnenia, ktorého uskutočnenie bol žalobca povinný preukázať.

12. Ďalej správny súd (č. 10 napadnutého rozsudku) k tvrdeniu žalobcu, že pán K. I. si pomýlil registrované sídlo spoločnosti ALFASTAR s miestom, kde má spoločnosť skladové priestory, uviedol, že toto je s ohľadom na absenciu skladových priestorov na uskladnenie tovaru irelevantné. Tiež pri prechode vlastníctva technologického zariadenia bolo treba vychádzať z ust. § 8 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

13. V uvedenej súvislosti tiež správny súd rozhodne nesúhlasil (č. 12 napadnutého rozsudku) s relevanciou svedeckých výpovedí Ing. K. I. a pána F. P.. To, že sa mohli pomýliť niektoré skutočnosti, správny súd zdôraznil, že potom mali predložiť hodnoverné listiny, aby svoje pomýlenia vyvrátili. Avšak z vykonaného dokazovania správcou dane v sídle spoločnosti COOP Jednota Čadca, spotrebné družstvo vyplynulo, že nájomná zmluva pre spoločnosť ALFASTAR po 31.12.2014 obnovená nebola.

14. V preskúvanom konaní podľa správneho súdu bolo relevantným spôsobom spochybnené, že dodávka (zdaniteľný obchod) bola zrealizovaná tak, ako sa uvádza na predmetných faktúrach. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenie

A)

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

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

- nesprávne vyhodnotil otázku, že žalobca preukázal fyzickú dodávku tovaru a zároveň spochybňuje unesenie dôkazného bremena žalobcom,
- nesprávne posúdil a interpretoval kúpnu zmluvu z 13.08.2014 a
- správny súd bezdôvodne spochybňuje výpoveď svedka F. P.,

k § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p.:

- sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky tým, že o nerešpektoval právne závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, resp. sp.zn. 8Sžf/92/2014 zo dňa 30. apríla 2015 vo veci dôkazného bremena ako aj o nezohľadnil na závery vyslovené v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011 vo veci realizácie príjmovej stránky štátneho rozpočtu, a ani o neprihliadol na právne závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn.

5Sžf/49/2010 vo veci kontroly svojich dodávateľov, či vedú účtovníctvo či iné činnosti.

16. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si sťažovateľ uplatnil právo na náhradu trov kasačného konania v celom rozsahu.

B)

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

IV.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

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

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

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

20. Z vyššie uvedených sťažnostných bodov (viď bod č. 15 tohto rozsudku) pre kasačný súd vo všeobecnosti vyplýva generálna námietka sťažovateľa, že správny súd nesprávne právne posúdil ustanovenia zák. č. 222/2004 Z.z. a ich aplikáciu správcom dane na vykonané dokazovanie vo vzťahu na ním uskutočnený zdaniteľný obchod.

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

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

23. Z uvedeného pre kasačný súd vyplýva, že zákonodarca označením určitých typov kasačných

sťažností, čo do ich obsahu za neprípustné (§ 439 ods. 3 S.s.p.), implicitne vyjadril svoju vôľu, aby ich kasačný súd nepreskúmal. To platí modifikovanie v prípade plurality dôvodov kasačnej sťažnosti aj na jej jednotlivé časti, kedy kasačný súd neprihliadne na neprípustné dôvody. Otázka posúdenia, či sú alebo nie sú splnené podmienky na preskúmanie časti kasačnej sťažnosti, patrí do výlučnej právomoci kasačného súdu. Pri tomto posúdení sa plne uplatňuje ustálený záver, že ak by kasačný súd bez ohľadu na neprípustnosť dôvodu kasačnej sťažnosti pristúpil k posúdeniu jeho dôvodnosti a s jeho podporou by rozhodol, porušil by základné právo na súdnu ochranu protistrany (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 172/03 zo dňa 27. mája 2004).

24. Sťažovateľ prípustnosť kasačnej sťažnosti výslovne vymedzuje pojmom nesprávne právne posúdenie, čo je obsahom dôvodu kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Uvedený dôvod musí sťažovateľ v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p. vymedziť tak, že uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a ďalej prezentuje, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia.

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

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

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

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

29. Pokiaľ ide o argumentáciu, z ktorej sťažovateľ vyvodzuje prípustnosť kasačnej sťažnosti, kasačný súd uvádza, že zásadnou právnou otázkou správneho súdu bolo potvrdenie nepreukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok uvedených v ust. § 49 ods. 1 a odsek 2 písm. a) v spojitosti s § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. vzhľadom na zistenie správcu dane, že sporná faktúra nemá podklad v reálnom plnení.

30. Potom ak sťažovateľ za tejto situácie vytyka správne súdu, že dostatočne nezohľadnil dôkaznú silu jednotlivých dokumentov (kúpna zmluva, transfer list, preberacie protokoly, protokoly o vykonaní funkčných skúšok) s argumentačnou podporou v riadne zaevidovaných faktúrach, uhradenej DPH či jednotlivých faktúr alebo svedeckej výpovede pána P. (viď bod č. 15 tohto rozsudku), ide všetko o sťažnostné body nevystihujúce podstatu § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., lebo uvedené sťažnostné body spochybňujú skutkové otázky riešené správnym súdom, čo bolo vyššie zdôraznené, že kasačný súd nie

je oprávnený riešiť. Je pritom irelevantné, že sťažovateľ bez bližšieho uvedenia právneho posúdenia až v závere kasačnej sťažnosti zmienil ustanovenia § 49 ods. 1 a odsek 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z.

31. Sťažovateľ si musel byť vedomý pri vykonaní prepravy, montáže a skúšobnej prevádzky na technologickej zostave, bez ohľadu na jej vyňatie zo skúšobnej povinnosti autorizovaných orgánov (viď bod č. 6 -1-h), ktoré zákonné ustanovenia a akým spôsobom ovplyvňujú jeho právo na odpočítanie DPH. Jednotlivé ustanovenia zák. č. 222/2004 Z.z. vymedzujú hmotnoprávne a formálne podmienky vzniku práva na odpočítanie DPH. Práve splnením uvedených podmienok aj judikatúra Súdneho dvora (napríklad rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 [Mahagében] a C-142/11 [Dávid]) podmieňuje vznik práva na odpočítanie dane.

32. Čo sa týka sťažnostného bodu o nezohľadnení ust. 24 ods. 4 v spojitosti s § 25 ods. 1 Daňového poriadku správnym súdom s hodnotením jeho aplikácie na preskúvanú vec so záverom, že ide o absolútne šikanózný argument správneho súdu, napriek rovnakému záveru, že ide o sťažnostný bod smerujúci proti neprípustnému prieskumu skutkovej otázky, kasačný súd upozorňuje sťažovateľa, že citoval iba časť textu z bodu č. 12 napadnutého rozsudku, v ktorom sa nachádza viac logických úvah, prečo a z akých dôvodov správny súd posúdil svedeckú výpoveď pána F. P..

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

Podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) S.s.p. v citovanom znení kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,

h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,[.] ...

Podľa § 440 ods. 2 S.s.p. v citovanom znení dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

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

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

35. Vo vzťahu k vymedzeniu pojmu „ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu“ je vhodné zatiaľ analogicky odkázať na stanovisko civilnoprávneho kolégia (č. R 71/2018), z ktorého možno odvodiť, že do tohto pojmu sa zahŕňajú najmä stanoviská správneho kolégia alebo rozhodnutia senátov správneho kolégia, ktoré sú publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. Súčasťou ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu je tiež prax vyjadrená opakovane vo viacerých nepublikovaných rozhodnutiach senátov správneho kolégia Najvyššieho súdu, alebo dokonca aj v jednotlivom, dosiaľ nepublikovanom rozhodnutí, pokiaľ niektoré neskôr vydané (nepublikované) rozhodnutia Najvyššieho súdu názory obsiahnuté v skoršom rozhodnutí nespochybnili.

36. Nakoľko pod pojmom „ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu“ je možné v súlade s § 469 S.s.p. chápať iba tie rozhodnutia správnych súdov vyhlásené na úrovni krajských súdov, ktoré boli zverejnené v citovanej Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky, kasačný súd neprihliadol k sťažovateľom uvedenému rozsudku Krajského súdu v Trnave zo dňa 29. marca 2017 sp.zn. 14S/21/2016.

37. Sťažovateľ je presvedčený, že správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu vyjadrenej v rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžf/1/2011, konkrétne od jeho záveru, že disponovanie s materiálnym plnením, ktoré je podporené existenciou faktúr a podrobných príloh v prípade zdaniteľných obchodov prenáša dôkazné bremeno na správcu dane. Ďalej k odklonu správneho súdu od ustálenej rozhodovacej praxe došlo podľa názoru sťažovateľa tiež vo vzťahu k právnym záverom vyjadreným v rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 8Sžf/92/2014 zo dňa 30. apríla 2015 (dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb nezaťažuje daňový subjekt absolútne) ako aj nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I. ÚS 241/07 zo dňa 18. septembra 2008, v zmysle ktorého ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. V rovnakom rozsahu a obsahu sťažovateľ citoval čiastočne odôvodnenia z rozsudkov Najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf/49/2010 alebo staršieho rozsudku sp.zn. 1Sž-o-KS 248/2004 zo dňa 16. novembra 2005.

38. V tejto súvislosti sťažovateľ zdôraznil, že svoje dôkazné bremeno uniesol a preukázal existenciu materiálneho plnenia. Navyše uviedol, že: „v daňovom konaní poskytol správcovi dane všetky informácie, vysvetlenia, doklady a tiež súčinnosť, ktoré od neho bolo možné a rozumné požadovať“. Tiež odmietol záver správneho súdu, že sťažovateľ mal uskutočňovať svoju činnosť pri riadnom preverovaní svojich obchodných partnerov. Záverom sťažovateľ nesúhlasil s výkladom kúpnej zmluvy správnym súdom, najmä rozsahu podmienok dohodnutých v článku II. ods. 4 kúpnej zmluvy.

39. K uvedenému musí kasačný súd uviesť, že sťažovateľ pri sťažnostných bodoch prezentovaných k tomuto dôvodu sa však nedôsledne pridržiaval vyššie citovaného ustanovenia § 440 ods. 2 S.s.p. Aj v tomto prípade kasačný súd zotrváva na právnych názoroch (vid bod č. 28 tohto rozsudku), že otázkou relevantnou podľa § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p. môže byť len právna otázka, ktorú kasačný súd alebo Najvyšší súd riešil a na ktorej je založený sťažovateľom uvádzaný rozsudok. Uvedenej požiadavke zákonodarcu nemôže byť učinené zadosť ani reštriktívnou citáciou jednej či niekoľkých viet odôvodnenia tohto rozsudku bez uvedenia, prečo citovaný text vzhľadom na skutkový stav, tvoril riešenie základnej právnej otázky riešenej citovaným súdom.

40. Pokiaľ sťažovateľ chcel spochybníť závery daňových orgánov o neunesení svojho dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu reálneho uskutočnenia zdaniteľného obchodu tým spôsobom, ako je deklarovany na dodávateľských faktúrach, mal predovšetkým poukázať na relevantnú nedávnú judikatúru Najvyššieho súdu v oblasti dôkazného bremena.

41. Napríklad prostredníctvom rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sž-o-KS 125/2004 zo dňa 10.05.2005 bolo konštatované, že platiteľ dane pri uplatňovaní svojho práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty jednoznačne deklaruje voči správcovi dane, že tovar mu bol skutočne dodaný od platiteľa dane z pridanej hodnoty konkrétne uvedeného na daňovom doklade, tzn. že je preukázaná existencia obojsmerného účtovného, daňového a právneho vzťahu.

42. Uvedené závery o dôkaznom bremene boli neskôr rozvíjané v uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 40/09 zo dňa 16. decembra 2009 s tým, že ak správca dane pri preverovaní predložených listinných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybní ich vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť, potom si správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť, a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením, alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Na tento záver napríklad nadviazal rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 4Sžf/7/2011 zo dňa 31. marca 2011.

43. Čo sa týka sťažovateľom namietanej povinnosti kontrolovať dodávateľa, či napríklad správne vedie účtovníctvo alebo od koho nadobudol tovar, kasačný súd s odkazom na svoju judikatúru (rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf/61/2016 zo dňa 12. decembra 2017) zdôrazňuje vzťah medzi procesnou povinnosťou znášať dôkazné bremeno pri ekonomickej činnosti vo forme zdaniteľných obchodov a podnikateľskou obozretnosťou, ku ktorej neodmysliteľne patrí aj primeraná starostlivosť o získanie dostupných informácií (napríklad preventívne overenie spôsobilosti svojho dodávateľa na vykonanie požadovaných prác). Takýto prístup pôsobí pozitívne na odstránenie rizika podnikateľa už v čase každého jeho právneho vzťahu, ktorého plnenie podlieha priamej či nepriamej dani.

44. Preto je rozumné očakávanie, že najmä v zmluvných vzťahoch vzhľadom na nevyklúčenie možnosti uplatnenia daňovej kontroly v relatívne dlhom časovom úseku (napríklad ustanovenie § 69 Daňového poriadku) si 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 (v preskúmvanej veci absentovali alebo boli nepresne uvedené niektoré údaje o realizácii zdaniteľného obchodu), 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 technologickej zostavy sa zrealizovalo spôsobom opísaným v došlých faktúrach.

45. Správny súd v odôvodnení svojho rozsudku dôsledne vychádzal z vyššie načrtnutej judikatúry, keď žalovaný v odôvodnení preskúmvaného rozhodnutia zdôrazňoval neunesenie dôkazného bremena pri spochybňovaných dôkazoch. Práve uvedená doktrína viedla daňové orgány pri zistení pochybností o uskutočnení zdaniteľných obchodov (preprava, montáž a skúšobná prevádzka technologickej zostavy), aby požadovali od sťažovateľa objasniť nezrovnalosti vo vzťahu k spoločnosti ALFASTAR a jej skladovacím priestorom (bod č. 10 napadnutého rozsudku), kto vykonal uvedenie technologickej zostavy do činnosti (bod č. 11 napadnutého rozsudku), kto pomáhal svedkovi P. s nakládkou a vykládkou komponentov technologickej zostavy (bod č. 12 napadnutého rozsudku).

46. V odôvodnení napadnutého rozsudku je otázka dôkazného bremena dostatočne objasnená bez možnosti akceptovať sťažnostné body sťažovateľa, že pri svojich úvahách sa na tomto mieste správny súd neriadil sťažovateľom namietanými textami rozsudkov Najvyššieho súdu a ústavného súdu Slovenskej republiky. Preto kasačný súd vyhodnotil uvedený dôvod kasačnej sťažnosti a s tým aj celú kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú.

VI.

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

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

49. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a vyjadrenia žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), 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.

50. 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 (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) so zdôraznením zodpovednosti daňového subjektu za výkon svojich činností s primeranou odbornou starostlivosťou (najmä bod č. 43 tohto rozsudku).

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

52. 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.).