

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/47/2018
Identifikačné číslo spisu: 8017200203
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8017200203.1

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): Un.Inc., s.r.o., IČO: 44 892 063, so sídlom Záhradná č. 4010/13, 080 01 Prešov, zast.: Juhás, Marják & Ferenci, advokátske spoločensvo, IČO: 50 164 988, so sídlom Mojmirova č. 12, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 14. marca 2018 č.k. 5S/15/2017-71, 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 28.05.2018 (č.l. 83) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 14. marca 2018 č.k. 5S/15/2017-71 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 100176733/2017 z 30.01.2017 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 5) vydanému v daňovom konaní zamietol.

2. Kasačná sťažnosť vychádza z nasledovných dôvodov:

- § 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 a § 51 ods. 1 písm. a) ako aj § 38 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“), ako aj

- § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v otázke posúdenia existencie materiálneho plnenia / najmä v otázke daňového bremena (rozsudok sp.zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, sp.zn. 5Sžf61/2011 zo dňa 30. apríla 2012, rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-108/99).

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 104159800/2016 z 24.10.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

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

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) znížený nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2015 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. Zníženie nadmerného odpočtu 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. 103251759/2016 z 01.06.2016 (ďalej len „protokol“), t.j. že zo zisteného skutkového stavu správcovi vyplýva, že hlavným účelom skúmanej transakcie bolo získanie daňovej výhody vo forme uplatnenia nadmerného odpočtu.

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 § 49 ods. 3 veta prvá zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 42, s výnimkou poisťovacích služieb podľa § 37 a finančných služieb podľa § 39, ak sú poskytnuté zákazníkovi, ktorý nemá sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko na území Európskej únie, alebo ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom tovaru mimo územia Európskej únie.

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 § 38 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení oslobodený od dane je nájom nehnuteľnosti alebo jej časti s výnimkou

- a) nájmu v ubytovacích zariadeniach (ubytovacie služby),
- b) nájmu priestorov a miest na parkovanie vozidiel,
- c) nájmu trvalo inštalovaných zariadení a strojov,
- d) nájmu bezpečnostných schránok.

6. Podľa správcu dane údaje fakturované na vstupe nenaplnili zmysel zdaniteľného obchodu (podľa správcu dane „obchodnej transakcie“) na základe nasledujúcich skutočností:

- 1) vykonanie rôznych stavebno-rekonštrukčných činností (napríklad dodávka PVC okien či vodovodné,

elektroinštalácie, kúrenárske alebo podlahárske činnosti) na bytovom trojposchodovom dome so 6 dvojizbovými bytmi a jedným trojizbovým bytom na ulici Q. Č.. X, Z. (ďalej len „bytový dom“) od žalobcom označených viacerých dodávateľov (ďalej len „dodávatelia stavebných prác“), za ktorých vykonanie bolo (po preverení oprávnené) vystavených viacero faktúr v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) pritom mesto Prešov vydalo iba pre pána A. L. ako stavebníka stavebné povolenie Rekonštrukcia rodinného domu na bytový dom,

b) medzi vlastníkom bytového domu (pán A. L.) a žalobcom bola uzavretá dňa 13.08.2014 zmluva o vzájomnej spolupráci (ďalej len „zmluva o spolupráci“), podľa ktorej je žalobca za mesačné nájomné 1 € oprávnený užívať bez obmedzenia bytový dom, vykonať jeho rekonštrukciu a po nej dať bytový dom do podnájmu tretej osobe,

c) konateľ žalobcu pán A. L. do zápisnice zo 16.09.2015 uviedol, že

i) rekonštrukcia bytového domu má byť ukončená koncom roku 2015,

ii) potom bude bytový dom prenajatý v celosti spoločnosti Local B, s.r.o. (opätovne konateľ pán A. L. - ďalej tiež „spoločnosť LOCAL“) v stave „holobyty“ v zmysle zmluvy o uzatvorení budúcej nájomnej zmluvy z 19.08.2014,

d) dňa 03.11.2015 konateľ žalobcu (pán A. L.) predložil Dodatok č. 1 z 28.10.2015 k zmluve o spolupráci, podľa ktorého bolo vlastníctvo k bytom bytového domu špecifikované nasledovne:

i) byty č. 4, 5 a 7 sú vo vlastníctve pána A. L.,

ii) byt č. 6 je vo vlastníctve pani K. L. a

iii) byty č. 1 až 3 sú vo vlastníctve pána Ing. A.E. L.,

iv) to všetko v zmysle darovacej zmluvy o prevode vlastníctva bytov z 29.05.2015 zaregistrovanej na katastrálnom odbore pod č. V 3849/2015.

e) ako konateľ spoločnosti LOCAL pán A. L. do zápisnice z 23.03.2016 uviedol, že

i) zmluva o uzatvorení budúcej nájomnej zmluvy je naďalej platná,

ii) vzťahuje sa na nehnuteľnosť (bytový dom) ako celok,

iii) kolaudácia stavby by mala byť najneskôr v septembri 2016,

iv) na otázku ako bude spoločnosť LOCAL užívať nehnuteľnosť, konateľ uviedol, že ju bude prenajímať nájomcom - fyzickým osobám,

v) zatiaľ žiadne zmluvy neuzavrela,

f) po doručení protokolu konateľ žalobcu predložil 30.06.2016 dohodu z 10.05.2016 (platná a účinná v rovnaký deň), podľa ktorej

i) zmluva o uzatvorení budúcej nájomnej zmluvy je ukončená,

g) konateľ žalobcu pán A. L. do zápisnice z 24.08.2016 uviedol, že

i) bytový dom nebol ešte skolaudovaný,

ii) nevedel uviesť, kto bude nájomníkom vzniknutých priestorov, kto má o nich záujem alebo na aký účel budú užívané,

(1) dnes nevie povedať z podnikateľského hľadiska, čo bude o pol roka,

iii) toto bude riešiť v spolupráci s realitnými kancelárkami

7. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie úlohy pána A. L. ako vlastníka bytového domu, ďalej ako konateľa žalobcu a súčasne aj konateľa spoločnosti LOCAL) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že aj napriek formálnemu naplneniu zákonných predpokladov pre uplatnenie odpočítania dane hlavným účelom preverovanej transakcie bolo získanie daňovej výhody vo forme uplatnenia nadmerného odpočtu, čím došlo k porušeniu ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 3 a § 38 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. tým, že žalobca napriek skutočnosti, že ako jediná osoba vystupujúca v reťazci vzájomne prepojených subjektov vedel, že prijaté zdaniteľné plnenia budú použité na dodávky tovarov a služieb, ktoré budú oslobodené od dane. Na podporu uvedeného záveru žalovaný uviedol niektoré rozsudky Súdneho dvora Európskej únie.

8. Za právny základ svojho argumentu o vytvorení umelého reťazového obchodu žalovaný poukázal na ust. § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pričom uviedol:

„Odvolací organ k týmto námietkam vzhľadom na uvedené závery správcu dane považuje za dôvodné ďalej uviesť, že v popísaných prípadoch bolo preukázané, že daňový subjekt sa dopúšťal zneužitia subjektívneho práva (práva na odpočítanie dane). Preto je správca dane oprávnený toto odpočítanie dane

neuznať, pretože v opačnom by došlo k výkonu práva, ktorý by viedol k poškodeniu štátu, a výkon tohto práva by sa uskutočňoval v rozpore j jeho účelom. Preto, a to aj v zmysle komunitárneho práva (ESD považuje zásadu zákazu zneužitia práva za všeobecnú právnu zásadu a z rozsudkov ESD vyplýva, že nárok na odpočítanie dane je obmedziteľný v prípade zapojenia platiteľa dane do reťazca, ktorého cieľom je zneužitie systému dane z pridanej hodnoty), musí byť zásada zákazu zneužitia práva v daňovom konaní uprednostnená pred princípmi právnej istoty a legitímneho očakávania daňového subjektu, ktorý sa spolieha na doslovný text zákona a snaží sa ho využiť vo svoj prospech".

III.

Konanie na správnom súde

9. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Prešove žalobu z 10.04.2017.

10. Úlohou Krajského súdu v Prešove ako správneho súdu bolo posúdiť zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup daňových orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p. Po oboznámení sa so spisom správcu dane dospel k záveru (najmä body č. 36 a 57 napadnutého rozsudku), že žalobu treba zamietnuť. 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.

11. S poukazom na niektoré ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na niektoré rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd opätovne zosumarizoval skutkové zistenia správcu dane so záverom, že medzi vlastníkom bytového domu, žalobcom a spoločnosťou LOCAL existuje úzke personálne prepojenie reprezentované pánom A. L..

12. S odkazom na judikatúru Súdneho dvora (rozsudky Súdneho dvora vo veci C-37/95, C-98/98, C-169/04 alebo C-16/00 správny súd zdôraznil (č. 48 napadnutého rozsudku), že nárok na odpočet dane na vstupe u prijatého tovaru alebo prijatých službách vzniká iba v situácii, ak sú tieto prijaté plnenia súčasťou nákladov na uskutočnené plnenia, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane na vstupe.

13. Hoci žalobca predložil Zmluvu o vzájomnej spolupráci a následne Zmluvu o budúcom podnájomnom vzťahu, tak podľa správneho súdu na nariadenom ústnom pojednávaní dňa 24.08.2016 nevedel uviesť, na aký účel budú tieto zdaniteľné obchody použité. Navyše Dohodu o zrušení zmluvy o uzatvorení budúcej nájomnej zmluvy žalobca predložil správcovi dane až vo vyrubovacom konaní potom, čo sa oboznámil so zisteniami správcu dane vykonanými v priebehu daňovej kontroly. Tento postup žalobcu označil správny súd za účelový (č. 49 napadnutého rozsudku).

14. Ďalej sa správny súd zaoberal argumentáciou žalovaného (bod č. 52 napadnutého rozsudku) o zneužití daňového práva. V tejto súvislosti odkázal na rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-255/02 vo veci Halifax plc. Podľa správneho súdu v danom prípade z pohľadu realizácie bežných obchodných transakcií bola umelo vytvorená situácia, kedy bol uplatňovaný nárok na odpočítanie dane, avšak bez vzniku takto umelo vytvorenej situácie by k nároku na odpočítanie dane nedošlo, pretože podľa § 38 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. je nájom nehnuteľnosti alebo jej časti oslobodený od dane.

15. Následne sa správny súd zaoberal námietkou žalobcu týkajúcej sa zmluvnej voľnosti a práva voľby podnikateľa medzi obchodnými plneniami a plneniami podliehajúcimi dani.

16. V preskúmanom konaní však podľa správneho súdu žalobca v konaní žiadnym spôsobom

nepreukázal, okrem hypotetického tvrdenia, že v budúcnosti uzavrie dohodu s treťou osobou, ktorá bude predmetnú nehnuteľnosť prenajímať a ich vzájomné plnenia budú zdaňované, a že predmetné plnenia by mohli iné vysvetlenie, ako dosiahnutie daňovej výhody (bod č.55 napadnutého rozsudku). S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenia

A)

17. 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 sťažovateľ sformuloval nasledujúcim spôsobom:

k § 440 ods. 1 písm. g): správny súd

- nezohľadnil nielen riadnosť zaúčtovania dane z predmetných faktúr, platnosti identifikačných čísel ale aj priznanie v zdaňovacom období či plnej spolupráce žalobcu počas daňovej kontroly,
 - nesprávne aplikoval § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. na skutočnosť, že sťažovateľ potvrdil, že prijaté zdaniteľné plnenia použil v rámci svojej podnikateľskej činnosti a v budúcnosti ich použije výlučne pre ne,
 - mylne zo skutkového stavu vyvodil právny záver o nejakom vykonštruovanom reťazci, ktorého mal byť pán L. súčasťou,
- o pričom účelom reťazca je údajne zneužitie práva,
- za rovnakého skutkového stavu nesprávne vyhodnotil § 38 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z.,

k § 440 ods. 1 písm. h): správny súd

- sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, o konkrétne rozsudku sp.zn. 3 Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, podľa ktorého už dispozícia s existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným opisom druhu a ceny u dodaných služieb vedie k vyčerpaniu jeho dôkazného bremena,
- o konkrétne rozsudku sp.zn. 5 Sžf/61/2011 zo dňa 30. apríla 2011, ktorý sa vyjadroval k zásadám ovládajúcim činnosť správcu dane počas daňovej kontroly, t.j. § zásadu voľného hodnotenia dôkazov správcom dane a § zásadu objektívnej pravdy,
- nerešpektoval rozhodovaciu prax Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konkrétne nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn.: III. ÚS 43/2012 zo dňa 28. marca 2012, ktorý objasňoval veľkú voľnosť pri zmluvnej úprave vzájomných práv a povinností,
- a ani nezohľadnil rozhodovaciu prax Súdneho dvora, o konkrétne rozsudku vo veci Cantor Fitzgerald International, sp.zn. C-108/99, ktorý objasňoval slobodu voľby medzi plneniami oslobodenými a podliehajúcimi dani.

18. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si sťažovateľ uplatnil právo na náhradu trov kasačného konania v celom rozsahu. Ku kasačnej sťažnosti pripojil sťažovateľ rozsiahly počet dokumentov (č.l. 92 až č.l. 126).

B)

19. Zo stručného vyjadrenia žalovaného zo 14.06.2018 (č.l. 138) ku kasačnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ iba odkazuje na konkrétne označené strany preskúmaného rozhodnutia. Na svojich záveroch trvá aj vo vzťahu ku kasačnej sťažnosti.

20. Záverom žalovaný navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

C)

21. Sťažovateľ využil svoje oprávnenie a zaslal kasačnému súdu svoju repliku z 20.06.2018 (dodatočne poslané správnym súdom za súdnym spisom). Vyjadril nesúhlas s vyjadrením žalovaného a naďalej trvá na svojich vyjadreniach v kasačnej sťažnosti. Tiež sa zamýšľal nad kasačnou právomocou pri zistení dôvodnosti kasačnej sťažnosti zrušením napadnutého rozsudku alebo nad revíznou právomocou sprevádzanou zmenou napadnutého rozsudku.

22. Záverom sťažovateľ opätovne navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si sťažovateľ uplatnil právo na náhradu trov kasačného konania v celom rozsahu.

IV.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

23. 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.).

24. 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.:

25. Z vyššie uvedených sťažnostných bodov (viď bod č. 19) 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.

26. 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).

27. S týmto poslaním korešponduje nielen kvalitatívna požiadavka na obsah kasačnej sťažnosti, ktorú realizuje nielen 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.

28. 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 modifikovane v prípade plurality dôvodov kasačnej sťažnosti aj na jej jednotlivé časti, kedy kasačný súd neprihliadne na neprípustné dôvody. Otázka posúdenia, či sú alebo nie sú splnené podmienky na preskúmanie časti kasačnej sťažnosti, patrí do výlučnej právomoci kasačného súdu. Pri tomto posúdení sa 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).

29. Sťažovateľ prípustnosť kasačnej sťažnosti 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.

30. 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.

31. 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).

32. 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.

33. 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.

34. Pokiaľ ide o argumentáciu, z ktorej sťažovateľ vyvodzuje prípustnosť kasačnej sťažnosti, kasačný súd uvádza, že zásadnou právnou otázkou správneho súdu bolo potvrdenie nepreukázania splnenia podmienok v ust. § 49 ods. 3 v spojitosti s § 38 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. vzhľadom na zistené personálne prepojenie subjektov zapojených do reťazca (konateľ sťažovateľa, sťažovateľ, spoločnosť LOCAL a vlastníci podstatnej časti bytov v bytovom dome, a to všetko v jedinej osobe pána A. L.).

35. Pokiaľ sťažovateľ za tejto situácie vytýka správne súdu, že dostatočne nezohľadnil ust. § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. s argumentačnou podporou v riadne zaúčtovaných faktúrach, uhradenej DPH či plnej spolupráce počas daňovej kontroly (viď bod č. 17 tohto rozsudku), ide o sťažnostný bod nevystihujúcu podstatu § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., lebo tento sťažnostný bod spochybňuje skutkové otázky riešené správnym súdom, čo bolo vyššie zdôraznené, že kasačný súd nie je oprávnený riešiť.

36. Sťažovateľ si musel byť vedomý pri výkone rekonštrukčných prác na bytovom dome, ktoré zákonné ustanovenia ovplyvňujú jeho právo na odpočítanie DPH. Podstatou ust. 49 ods. 3 v spojitosti s § 38 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. je stanovenie výnimočných podmienok, ktoré oprávňujú platiteľa pri poskytovaní služby nájmu nehnuteľnosti tretím osobám (v preskúmvanej veci ide o budúci podnájom bytového domu prostredníctvom bytov č.1 až 7) si odpočítať daň z tovarov a služieb týkajúcich sa nehnuteľnosti (v preskúmvanej veci ide o vykonané rôznych stavebno-rekonštrukčných činností bytového domu), hoc uvedený podnájom je inak generálne oslobodený od dane v zmysle citovaného § 38 zák. č. 222/2004 Z.z.

37. Avšak aj v preskúmvanej veci je neprehliadnuteľný vplyv ust. § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. na ustálenie spojenia zdaniteľného obchodu a z neho získaného výsledku s jeho ďalšou využiteľnosťou. Preto sťažovateľ, ak mal v úmysle si pri nájme nehnuteľnosti daň odpočítať, mal si na prvom mieste ujasniť, a to aj v súlade s citovaným rozsudkom Súdneho dvora sp.zn. C-108/99 (Cantor Fitzgerald International), na aký účel bytový dom rekonštruje. Obdobne aj Súdny dvor v rozsudku sp.zn. C-98/98 (Midland Bank) zdôraznil, že existencia priameho a bezprostredného spojenia medzi konkrétnym zdaniteľným plnením na vstupe a konkrétnym zdaniteľným plnením na výstupe alebo plneniami, ktoré sú dôvodom pre vznik práva na odpočítanie dane, je nevyhnutná ešte pred tým, ako je platiteľom dane uplatnené jeho právo na odpočítanie tejto dane.

37. Správny súd v tejto súvislosti riadne odôvodnil správnosť zistení správcu dane (viď body č. 47 a 48 napadnutého rozsudku), že zmluvné dokumenty predložené sťažovateľom od počiatku rekonštrukcie a ani v jej priebehu jednoznačne nepreukazovali úmysel sťažovateľa tento bytový dom používať na činnosti oslobodené od dane podľa § 38 zák. č. 222/2004 Z.z. alebo na iný účel.

38. Uvedenú nejednoznačnosť účelu využitia bytového domu ďalej sťažovateľ podľa kasačného súdu prehlboval nielen svojou nevedomosťou o budúcich nájomníkoch vzniknutých priestorov či absenciou možných ponúk od realitných spoločností ale aj svojim prekvapivým predložením Dohody o zrušení zmluvy o uzatvorení budúcej nájomnej zmluvy zo dňa 19.08.2014 alebo tiež príslubom (viď bod č. 50 napadnutého rozsudku), že ak sa pánovi A. L. podarí uzavrieť dohodu s treťou osobou (prenajímateľom), budú ich vzájomné plnenia zdaňované podľa § 19 zák. č. 222/2004 Z.z.

39. K právnym záverom správneho súdu musí kasačný súd dodať, že po následnom nadobudnutí vlastníctva k jednotlivým bytom bytového domu (páni A. L. a Ing. A. L. a pani K. L.) došlo k podstatnej modifikácii zmluvných vzťahov medzi žalobcom a pánom A. L. ako aj dispozícií žalobcu so samotnými bytmi, lebo bez súhlasu nových vlastníkov bytov by ďalšia dispozícia sťažovateľa s bytovým domom stratila svoj právny titul.

40. Ak kasačná sťažnosť opierajúca sa popri iných dôvodoch aj o nesprávne právne posúdenie veci vytyka v sťažnostných bodoch správne súdu, že sa dostatočne nevysporiadal so skutkovými okolnosťami zistených správnym orgánom v preskúmvanej veci, ktoré ho viedli k následnému právne 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

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

42. Vo vzťahu k vymedzeniu pojmu „ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu“ je vhodné zatiaľ analogicky odkázať na stanovisko civilnoprávneho kolégia (č. R 71/2018), ktorý do tohto pojmu zahŕňa 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.

43. Naopak, pre absenciu správneho súdnictva v období minulého režimu do tohto výpočtu nie je možné zahrnúť rozhodnutia a stanoviská publikované v Zbierkach súdnych rozhodnutí a stanovísk vydávaných Najvyššími súdmi ČSSR a ČSFR, ďalej v Bulletin Najvyššieho súdu ČSR a vo Výbere rozhodnutí a stanovísk Najvyššieho súdu SR a napokon aj rozhodnutia, stanoviská a správy o rozhodovaní súdov, ktoré boli uverejnené v Zborníkoch najvyšších súdov č. I, II. a IV vydaných SEVT Praha v rokoch 1974, 1980 a 1986. Takisto ako formálny zdroj rozhodovacej činnosti kasačného súdu nie je možné sa odvolávať na rozhodnutia zahraničných najvyšších súdov s výnimkou Súdneho dvora a Európskeho súdu pre ľudské práva.

44. 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 Najvyšším súdom v rozhodnutí sp.zn. 5Sžf 61/2011, v zmysle ktorého je využitie inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov správcu dane limitované dôslednou aplikáciou zásady voľného hodnotenia dôkazov správcom dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam.

45. V tejto súvislosti sťažovateľ brojil proti zisteniam, ktoré správca dane získal v priebehu výkonu daňovej kontroly, a to : „že pán L.F. bol súčasťou nejakého vykonštruovaného „reťazca“, ktorého účelom je údajne zneužitie práva.“ Uvedený záver správcu dane sa opieral o zistenie personálneho prepojenia u sťažovateľa a spoločnosti LOCAL realizované osobou pána A. L. ako ich spoločného konateľa. Tiež s odkazom na rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-108/99 (ako aj mu predchádzajúci vo veci BLP Group) sťažovateľ obhajoval svoje oprávnenie si slobodne zvoliť medzi zdaniteľnými plneniami oslobodenými a neoslobodenými od dane.

46. Kasačný súd však poukazuje na relevantný odkaz žalovaného (str. 9 a 10), ktorý jasne akceptoval správny súd (viď bod č. 52 napadnutého rozsudku), na závery vyplývajúce z rozsudku Súdneho dvora sp.zn. v rozsudku C-255/02 Halifax plc. Z napadnutého rozsudku je zrejmé, že správny súd riadne posudzoval správcom dane deklarováný záver, či sťažovateľ usporiadaním svojich daňových povinností čo najefektívnejším spôsobom tak, aby dosahoval čo najmenšie daňové zaťaženie, súčasne touto voľbou nezneužil daňové právo. Tento záver správcu dane vyhodnotil ako vecne správny (viď bod č. 53 napadnutého rozsudku).

47. K uvedenému musí kasačný súd uviesť, že sťažovateľ pri sťažnostných bodoch prezentovaným k

tomuto dôvodu sa však nedôsledne pridržiaval vyššie citovaného ustanovenia § 440 ods. 2 S.s.p. Aj v tomto prípade kasačný súd zotrúva na právnych názoroch (vid bod č. 33 tohto rozsudku), že otázkou relevantnou podľa § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p. však môže byť len právna otázka, ktorú kasačný súd alebo Najvyšší súd riešil a na ktorej je založený sťažovateľom uvádzaný rozsudok. Uvedenej požiadavke zákonodarcu nemôže byť učinené zadosť ani extenzívnou citáciou takmer celého alebo časti odôvodnenia zvoleného rozsudku kasačného súdu bez toho, aby bolo odlišené, že nejde o jeho nutnú ale súčasne vedľajšiu súčasť.

48. Pokiaľ sťažovateľ chcel spochybníť závery daňových orgánov o vytvorení daňovej výhody, ktorej poskytnutie je v rozpore s cieľom sledovaným daňovým právom, mal predovšetkým poukázať na nerešpektovanie judikatúry Súdneho dvora, ktorá je uznaným formálnym právnym zdrojom (vid' bod č. 43 tohto rozsudku) pre doktrínu zneužitia práva (vid' citovaný rozsudok vo veci sp.zn. C-255/02 Halifax a spol. a historicky nasledujúce rozsudky - ďalej tiež „doktrína zneužitia práva“).

49. Správny súd v odôvodnení svojho rozsudku dôsledne vychádzal z judikatúry Súdneho dvora, keď žalovaný v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia zdôrazňoval prvky doktríny zneužitia práva. Práve uvedená doktrína viedla daňové orgány pri zistení uskutočnenia zdaniteľných obchodov (rekonštrukčné a stavebné práce na bytovom dome) ako aj existencie predmetných zdaniteľných plnení, aby preskúmali skutočnosti nasvedčujúce, či sťažovateľ umelo vytvoril situáciu, ktorá by viedla k uplatneniu nároku na odpočítanie dane, avšak bez vytvorenia tejto umelo vytvorenej konštrukcie by k nároku na odpočítanie dane nedošlo.

50. V odôvodnení napadnutého rozsudku (vid body č. 52 a 53 napadnutého rozsudku) je táto situácia 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. Preto kasačný súd vyhodnotil uvedený dôvod kasačnej sťažnosti a s tým aj celú kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú.

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 vyhodnotené a riadne právne posúdené. Kasačný súd sa preto stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými správnym súdom, že orgán verejnej správy dodržal požiadavku zákonnosti pri priebehu a následnom vydaní preskúmaného rozhodnutia.

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. 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 preskúmanú 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 preskúmanú vec. Nakoľko kasačný súd na základe hore uvedených názorov dospel k záveru, že právna argumentácia sťažovateľa s podporou judikatúry Súdneho dvora nie je dôvodná, tak sa k nej vyjadril vyššie.

54. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnení 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.

55. 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 práva s primeranou odbornou starostlivosťou.

56. 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.

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.).