

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/15/2016  
Identifikačné číslo spisu: 1014200428  
Dátum vydania rozhodnutia: 08.06.2017  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1014200428.1

## 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: AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o., IČO: 35 918 519, so sídlom Račianska č. 184/B, 831 05 Bratislava, zast.: LEGAL & CORP s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 47 237 325, so sídlom Gajova č. 11, 811 09 Bratislava proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica proti, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 06. júla 2016 č.k. 6S 53/2014-116, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 06. júla 2016 č. k. 6S 53/2014-116 ruší a vec mu vracia na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 1100302/1/3126/2014/1042 zo 07.01.2014 (ďalej na účely rozsudku len „preskúmané rozhodnutie“ - príloha č. 1 daňového spisu) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „správca dane“) č. 9104405/5/4411399/2013/Sia z 01.10.2013 (ďalej na účely rozsudku len „prvostupňové rozhodnutie“).

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

alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2009 v tam uvedenej sume na tom právnom základe, že oproti nadmernému odpočtu (správca dane použil terminológiu „daň vyrubená podaným daňovým priznaním“) vykázanému v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie bola správcom dane zistená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty.

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

3. Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 v spojení s odsekom 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie rokov 2007, 2008, 2009 a január 2010, marec - december 2010 boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9104405/5/1113356/2013/Sia z 22.03.2013 (ďalej na účely rozsudku len „protokol“).

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

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

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

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

Podľa § 19 ods. 1 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.

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

1) IV. čiastková dodávka pizzerie Žilina Tesco (ďalej na účely rozsudku len „zariadenie pizzerie“) v prospech žalobcu dňa 03.04.2009 v zmysle zmluvy z 14.11.2008 od dodávateľa zariadenia H.T.KOV s.r.o., Košice (ďalej na účely rozsudku len „dodávateľ žalobcu“), za ktorej údajné vykonanie vystavil dodávateľ zariadenia faktúru z 03.04.2009 za sumu 202.484,45 €,

a) avšak od dodávateľa žalobcu mal žalobca nakúpiť zariadenie pizzerie čiastočne už v minulosti, a to

i) I. čiastková dodávka zariadenia pizzerie vyfakturovaná v cene 3.641.308,50 Sk dňa 29.12.2008 (odvolacie konanie je vedené na tunajšom súde pod sp.zn. 1Sžf 68/2016),

ii) II. čiastková dodávka zariadenia pizzerie vyfakturovaná v cene 6.960.207,50 Sk dňa 29.12.2008 (odvolacie konanie je vedené na tunajšom súde pod sp.zn. 1Sžf 68/2016),

iii) III. čiastková dodávka zariadenia pizzerie vyfakturovaná v cene 658.884,-- € dňa 17.03.2009 (odvolacie konanie je vedené na tunajšom súde pod sp.zn. 1Sžf 46/2016),

iv) pri tom celková kúpna cena za zariadenie pizzerie bola v zmluve stanovená na hodnotu 36.551.101,41 Sk s termínom plnenia od 12/2008 až 4/2009,

v) na faktúre (aj na faktúrach za predchádzajúce obdobie) je uvedené, že predmet dodania je dodaný na základe dodacích listov, ale k faktúram dodacie listy neboli pripojené,

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

i) na základe faktúry z 30.04.2009 za cenu 1.281.285,-- €,

ii) pripojený dodací list obsahoval nasledujúci súpis s počtom dodaného majetku bez uvedenia cien a rozlíšenia drobného a ostatného hmotného majetku:

(1) pult - pizza, lopata, otvárač na konzervy, lampa, reflektor, umývadlo, stoličky, stoly, paraván, výťah, umelý kvet, pult na počítač, skriňa, pec + komín, základná konštrukcia posch. nadstavby bez obkladov, výstuže, mezonet, drevené parkety, kamerový systém, EPS, sprinklery, chladiace zariadenie, vzduchotechnika, priečky a iné,

iii) žalobca DPH v sume 152.636,30 € priznal v daňovom priznaní za apríl 2009,

2) II. čiastková dodávka pizzerie Martin Tesco (ďalej na účely rozsudku len „zariadenie pizzerie Martin“, resp. spoločne „zariadenia pizzerií“) v prospech žalobcu dňa 08.04.2009 od dodávateľa žalobcu, za ktorej údajné vykonanie vystavil dodávateľ žalobcu faktúru na sumu 663.883,--€,

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

i) na základe faktúry z 30.04.2009 za cenu 955.985,-- €,

ii) daňovú povinnosť v sume 152.636,30 € zo zdaniteľného obchodu žalobca priznal v daňovom priznaní z DPH za apríl 2009,

3) za opravu oceľových častí skeletu a strechy pre halu Al a za dodávku stavebných prác pre Autosalón + servis - hala Al (ďalej tiež „stavebné činnosti“) v zmysle zmluvy z 22.08.2008 o dielo na zhotovenie stavby od dodávateľa žalobcu ako zhotoviteľa diela, za ktorých údajné vykonanie vystavil dodávateľ žalobcu 2 faktúry z 22.04.2009 a z 27.04.2009,

i) predmetom zmluvy o dielo bol záväzok dodať stavebné práce pre Autosalón a servis pre halu Al a vykonanie opravy častí skeletu strechy pre túto halu, a to

(1) stavebná konštrukcia s dvojším armovaním základových pásov, obvodový plášť so zateplením a zabezpečením odolnosti proti horeniu, kompletná sanita s prívodmi vody, elektriny, kúrenia v termíne od 02.09.2008 do 20.04.2009 v pevnej cene a

(2) oprava dodaného skeletu strechy - výmena pôvodnej jednoduchej plechovej krytiny za 2 plášťovú s izoláciou, zateplením a parozábranou v termíne od 02.09.2008 do 20.04.2009 v pevnej cene.

5. Ďalej žalovaný poukázal na zápisnicu o ústnom pojednávaní z 11.04.2012 so svedkom pánom U. B. (konateľ dodávateľa žalobcu), v ktorom menovaný svedok uviedol, že

- predložené faktúry týkajúce sa predaja zariadenia obidvoch pizzerií ako aj stavebných činností nevystavil, podpis na faktúrach nie je jeho,

- nemá vedomosť o tom, že by bol konateľom nejakej spoločnosti,

- spoločnosť žalobcu nepozná, žiadny tovar ani služby pre žalobcu neposkytol a ani nezaobstaral,

- v súvislosti s preverovanými obchodmi nikdy neposkytol a ani neprijal žiadne peniaze.

6. Vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu má správca dane zistené, že tento

- za roky 2008 a 2009 až do svojho „ex off“ zrušenia uznesením Okresného súdu Košice I. zo dňa 18. februára 2009 nepodal priznanie dane z pridanej hodnoty za žiadne obdobie ani na výzvu správcu dane,

- v mieste sídla sa nikdy nenachádzal, nenahlásil správcovi dane žiadne prevádzky a ani nemal zamestnancov,

- nikdy nebolo preukázané, že by vykonával ekonomickú činnosť v zmysle zák. č. 22/2004 Z.z.

7. V súvislosti s námietkou žalobcu, že správca dane zobral výpoveď pána B. (konateľa dodávateľa žalobcu) a naopak nezohľadnil výpoveď štatutárneho orgánu žalobcu (pán Ing. J. D. sa na ústnom pojednávaní dňa 18.07.2012 vyjadril, že pána B. pozná a jeho postavenie konateľa si overil v obchodnom registri), žalovaný uviedol, že

- Ing. J. D. listom, ktorý prevzal dňa 23.03.2012, bol upovedomený správcom dane o výsluchu svedka, ktorého sa však menovaný nezúčastnil,

- dodávateľ žalobcu za roky 2008 a 2009 dotknuté daňovou kontrolou nepodal priznanie k DPH, v mieste sídla sa nikdy nenachádzal, nenahlásil správcovi dane žiadne prevádzky, nemal zamestnancov, nikdy nebolo preukázané, že by vykonával ekonomickú činnosť v zmysle zák. č. 22/2004 Z.z. a súdnym uznesením zo dňa 18.02.2009 bol dodávateľ žalobcu ako obchodná spoločnosť vymazaný ex off.

8. Vo vzťahu k úhrade faktúr správca dane zistil, že

1) žalobca ich neuhradil dodávateľovi žalobcu, ale

a) žalobca faktúry č. 20081220, 20081221, 20090306, 20081017 v celej sume a faktúru č. 20090403 čiastočne uhradil na účet spoločnosti PHOTOART s.r.o., Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „spoločnosť PHOTOART“),

i) prostredníctvom „Oznamovacieho listu“ z 05.12.2007 (viď príloha č. 78 spisu správca dane) žalobca oznámil dodávateľovi žalobcu, že uzavrel Factoringovú zmluvu, kde postúpil generálne všetky svoje pohľadávky spoločnosti PhotoArt s.r.o. (špatné označenie uvedenej spoločnosti) a žiada o vykonanie úhrad na jej účet,

b) faktúra č. 20090405 v celej sume a faktúra č. 20090403 čiastočne boli uhradené zápočtom (zmluva z 19.08.2009 o postúpení pohľadávky a urovnaní uzatvorenej podľa §524-530 a § 585-587 Občianskeho zákonníka medzi žalobcom ako postupcom a dodávateľom žalobcu ako postupníkom - ďalej na účely rozsudku len „zmluva o urovaní“), hoci podmienka započítania (t.j. splatenie sumy postúpenej pohľadávky dodávateľovi žalobcu ako postupníkovi) nebola splnená,

2) úhradu spoločnosti RODUR žalobca v celkovej sume 326.748,-- € poukázal v troch splátkach - dňa 02.11.2009 v sume 150.000,00 €, dňa 05.11.2009 v sume 92.331,-- € a dňa 12.11.2009 v sume 84.306,42 € na účet spoločnosti PHOTOART.

9. V súvislosti s uvedeným tak správca dane ako aj žalovaný vyhodnotili relevanciu získanej stavebnej dokumentácie (kolaudačné rozhodnutie z 21.01.2002 na užívanie stavby „Autosalón a servis značkových vozidiel Škoda“ na Račianskej ulici v Bratislave na pozemku parc.č. 17317/10, k.ú. Rača pre stavebníka ROTOS - CREDIT, s.r.o., Pestovateľská ul. č. 10, Bratislava) s tým, že nakoľko boli vydané na inú právnickú osobu, tak nie je možné prisvedčiť obrane žalobcu, že v zmysle § 659 a nasl. Občianskeho zákonníka došlo k uzavretiu zmluvy o výpožičke.

10. Vo vzťahu k predloženej zmluve z 12.05.2005 o predaji časti podniku medzi spoločnosťou AUTO ROTOS s.r.o. ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim správca dane po zistení, že sa týka výlučne nehnuteľnosti - stanica technickej kontroly, súp.č. 9569, na parc.č. 17317/7, parc.č. 17317/1, 17317/7, parc.č. 17317/10 a k nehnuteľnostiam patriacemu príslušenstvu (čistička odpadových vôd, prípojka vody, vodomerná šachta, kanalizačná prípojka, spevnené betónové plochy, prípojka elektriny a plynu, brány a plot zo zadnej strany pozemku), tak vyslovil záver, že sa netýkajú ani v jednom prípade sporom dotknutých nehnuteľností, takže argumenty daňového subjektu vo vyjadrení sú bezpredmetné.

Na uvedenom základe potom správca dane neprisvedčil obrane žalobcu, že v zmysle § 659 a nasl. Občianskeho zákonníka došlo k uzavretiu zmluvy o výpožičke.

11. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie výpovede pána U. B. konateľa dodávateľa žalobcu, ktorý poprel akékoľvek činnosti spojené s predmetom zmluvy vrátane vystavovania faktúr pre žalobcu, a zohľadnenie neúčasti žalobcu na uvedenom vypočutí) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u vyššie uvedeného dodávateľa žalobcu nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. nakoľko žalobca nepreukázal, že zdaniteľný obchod dodávateľ žalobcu uvedený ako platiteľ na faktúre zrealizoval, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu.

## II.

Konanie na správnom súde

### A)

12. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Občianskeho súdneho poriadku (ďalej na účely rozsudku len „O.s.p.“) prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Bratislave žalobu zo 17.03.2014.

13. Krajský súd v Bratislave uznesením zo dňa 14.05.2014 č.k. 6S/53/2014-94 odložil vykonateľnosť preskúmaného rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia na tom právnom základe, že okamžitým výkonom rozhodnutia, zaväzujúceho žalobcu k splateniu daňovej povinnosti by mohlo dôjsť k neschopnosti žalobcu uhrádzať záväzky z pracovnoprávných vzťahov, k prepúšťaniu zamestnancov (v súčasnosti zamestnáva 42) a v konečnom dôsledku aj k ukončeniu jeho podnikateľskej činnosti.

B)

14. Krajský súd v Bratislave ako správny súd konajúci po 01.07.2016 v zmysle ustanovenie § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej na účely rozsudku len „S.s.p.“) posúdil zákonnosť preskúmaného rozhodnutia v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konania, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci.

Preto podľa § 191 ods. 1 písm. d) a e) S.s.p. vo svojom rozsudku (ďalej len „napadnutý rozsudok“) vyslovil, že preskúmané rozhodnutie zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa § 491 ods. 1 S.s.p. platí, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 191 ods. 1 písm. d) a e) S.s.p. správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak

d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,

e) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci.

15. S poukazom na relevantné ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na početnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej na účely rozsudku len „Súdny dvor“) a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd poukázal na to, že v odôvodnení rozhodnutia žalovaného sa nachádzajú dôkazy, ktoré si vzájomne protirečia (viď bod č. 57 napadnutého rozsudku). Z predložených dôkazov nie je správne mu súdu úplne zrejmé, kto bol v rozhodnom období vlastníkom zariadení predmetných pizzerií v Tesco Žilina a Tesco Martin.

Pritom správny súd konštatoval, že žalovaný nespochybnil existenciu predmetu zdaniteľného obchodu, teda predmet bol dodaný, avšak vykonanými dôkaznými prostriedkami nebolo preukázané, že ho žalobcovi dodal ním označený dodávateľ žalobcu, t.j. obchodná spoločnosť H.T.KOV s.r.o.

16. So zdôraznením judikatúry Súdneho dvora (rozsudok Súdneho dvora vo veci C -18/13, bod 31 a 32) správny súd zdôraznil, že samotná skutočnosť, že v preskúmanej veci nebolo plnenie poskytnuté žalobcovi skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach, ešte nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má žalobca nárok (viď bod č. 67 a č. 69 napadnutého rozsudku).

17. V tejto súvislosti správny súd zdôraznil, že to, že žalobca nepredložil správcovi dane stavebné povolenie, v ktorom by bola osobitne povolená predmetná stavba, nemohlo v zmysle zák. č. 222/2004 Z.z. byť jediným právne relevantným argumentom pre konštatovanie, že sa predmetný zdaniteľný obchod neuskutočnil.

Či daňové orgány zisťovali, či žalobcom deklarovaná dodávka stavebných prác, tovaru a súvisiacich služieb bola naozaj uskutočnená, ale vychádzali pri tom len zo skutočnosti, že deklarované plnenia obsahovo nekorešponujú s kolaudačným rozhodnutím týkajúcim sa predmetného objektu.

18. Ďalej správny súd uviedol (viď bod č. 76 napadnutého rozsudku), že neuskutočnenie zdaniteľného obchodu nepreukazuje ani zistenie, že dodávateľ žalobcu nemohol dodanie zdaniteľného obchodu pre žalobcu zabezpečiť vzhľadom na nepredloženie žiadnych súpisov stavebných prác, preberacích protokolov, projektovej dokumentácie a iných dokladov a zároveň pre absenciu svojej ekonomickej činnosti v uvedenom rozhodnom období.

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

19. V uvedenej súvislosti tiež správny súd rozhodne nesúhlasil s argumentmi žalovaného, že dodanie zdaniteľného plnenia vyvracia zistenia správcu dane, že dodávateľ žalobcu nepodal v rozhodnom čase daňové priznanie a neodviedol do štátneho rozpočtu DPH.

Naopak, podľa správneho súdu uvedené je len dôkazom o protiprávnosti konania tohto dodávateľa, ale nemožno to považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania žalobcu, ani v tom nemožno badať jeho vedomosť o existencii porušenia daňových právnych predpisov, či jeho priamu, cieleňú a úmyselnú participáciu na daňovom podvode.

20. Tiež správny súd zdôraznil s prihliadnutím na hore citovanú judikatúru Súdneho dvora, že správca dane mal na výber z dvoch alternatív právneho posúdenia, ktoré záviseli od skutočného stavu veci zisteného pri daňovej kontrole, a to

- že je objektívne preukázané, že zdaniteľné obchody neprebegli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom mu neboli nikdy dodané, čo by znamenalo, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo vykonali viac súvisiacich plnení, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, alebo
- že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak žalobca bol súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. iná nezákonnosť, čo však znamenalo pre správcu dane toto preukázať.

21. V preskúvanom konaní však podľa správneho súdu nebolo relevantným spôsobom spochybnené, že dodávky (zdaniteľné obchody) prebehli tak, ako sa uvádza na predmetných faktúrach (viď bod č. 87 napadnutého rozsudku).

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

### III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

22. Proti napadnutému rozsudku sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť z 21.09.2016 (č.l. 126) z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., t.j. krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

23. Sťažovateľ v nasledujúcich sťažnostných bodoch v súlade s § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. najmä uviedol, že správny súd:

- nesprávne konštatoval nepreskúmateľnosť preskúvaného rozhodnutia a že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, nakoľko o správca dane preveroval reálnosť dodania tovarov a služieb dodávateľom žalobcu dopytom u dožiadaného správcu dane ako aj výsluchom konateľa uvedenej spoločnosti,
- o k svedeckej výpovedi sa vyjadril konateľ žalobcu, ktorý v procese daňovej kontroly a v procese dokazovania nepredložil a ani neuviedol žiadny dôkazný prostriedok, ktorý by preukázal vierohodnosť predložených rozporných faktúr od dodávateľa žalobcu,
- o na základe uznesenia Okresného súdu Košice I sp.zn. 27 Cbr 152/07-41 zo dňa 18. februára 2009 bol dodávateľ vymazaný,
- nesprávne vyhodnotil záver sťažovateľa o tom, že reálnosť dodania zdaniteľného plnenia bolo spochybnené zo zistenia, že dodávateľ žalobcu takéto dodanie nemohol uskutočniť,
- sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, že o podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet,
- nesprávne posúdil dodávky na základe zmlúv o kúpe zariadení pizzerie Tesco Martin a Tesco Žilina, o ani pán G. E. ani Ing. L. Q. nijakým spôsobom ani verbálne ani písomne neuviedli dodávateľa žalobcu ako majiteľa uvedených pizzerií ale naopak rokovali iba so žalobcom,
- posúdenie úhrady dotknutých faktúr na účet spoločnosti PHOTOART je nesprávne, nakoľko o ak žalobca postupoval na základe oznamovacieho listu (vyhotovený 10.12.2007), tak potom nemohol uzavrieť s dodávateľom žalobcu zmluvu o postúpení pohľadávok, ktoré mali vzniknúť až v apríli 2009,
- rozporné konštatovania správneho súdu, ktorý na jednej strane pripustil zisťovanie existencie

zdaniteľného plnenia, avšak na druhej strane poprel, že by daňové orgány zisťovali na mieste, či žalobcom deklarovaná dodávka stavebných prác, tovaru a súvisiacich služieb bola naozaj uskutočnená (v bode 65. a v bode 73. napadnutého rozsudku),

- nezaoberal sa skutočnosťou, že dňa 21.01.2002 bolo vydané kolaudačné rozhodnutie, ktorým sa povoľuje užívanie stavby „Autosalón a servis značkových vozidiel Škoda stavebníkovi ROTOS - CREDIT, s.r.o., Bratislava,

- tvrdenie správneho súdu, ktoré sa opiera o rozsudok Súdneho dvora vo veci C-18/13, bod 31,32 je nepresné,

- tvrdenie správneho súdu, že niektoré dôkazy, ktoré boli v daňovom konaní vykonané, nepovažoval za dostatočné, je vyslovené vo všeobecnej rovine,

- správny súd nesprávne aplikoval závery vyplývajúce z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa dôkazného bremena.

o judikatúra Súdneho dvora zdôrazňuje, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

24. Záverom sťažovateľ navrhol zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

B)

25. Z vyjadrenia žalobcu z 03.10.2016 (č.l. 136) vyplýva, že sťažovateľ neuvádza žiadne nové právne relevantné skutočnosti.

Ďalej žalobca prezentoval svoju argumentáciu, prečo je nesporná existencia predmetu plnenia ako aj že k dodaniu tovaru (t.j. zariadenie pizzerií) reálne došlo. Spochybnený bol iba dodávateľ žalobcu, resp. vlastnícke právo tohto dodávateľa k predmetnému zariadeniu (č.l. 137).

26. Čo sa týka judikatúry Súdneho dvora, tak podľa žalobcu pravo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej na účely rozsudku len „smernica č. 2006/112“) je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené.

Žalobca je toho právneho názoru, že podmienky požadované smernicou č. 2006/112 splnené boli, nakoľko predmet plnenia je jednoznačne preukázateľný a zistiteľný, žalobca doložil všetky listinné dôkazy, ktoré podmieňujú jeho nárok, a žalobca uvádza, že toto plnenie bolo poskytnuté dodávateľom žalobcu, čo preukazuje listinnými dôkazmi, ktoré sú súčasťou spisového materiálu.

27. Tiež žalobca citoval rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, z ktorého vyplýva, že nemožno zdaniteľnej osobe zamietnuť právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty DPH z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného subjektu dodávateľského reťazca.

28. Ďalej žalobca uviedol, že nesplnenie si daňovej povinnosti iného subjektu, nemôže byť žalobcovi ako daňovému subjektu na ťarchu. Žalobca taktiež nemá zákonnú možnosť sledovať alebo overovať plnenie si daňových povinností svojich dodávateľov. Pre žalobcu ako objednávateľa je podstatné, či dodávka bola realizovaná a či následne zaplatil dojednanú cenu diela spôsobom, ktorý umožňuje právny poriadok Slovenskej republiky, v tomto prípade bezhotovostným prevodom na účet oprávnenej osoby. Obe tieto skutočnosti sa podľa žalobcu preukázateľne stali (č.l. 138).

29. Ďalej sa žalobca vyjadril k argumentom sťažovateľa vo vzťahu k údajnej neexistencii vlastníckeho práva k zariadeniu pizzerie, t.j. že správca dane ani žalovaný teda nevyriešili otázku, kto bol vlastníkom týchto vecí, ak ním nebol ani dodávateľ žalobcu ani žalobca následne po prevode vlastníckeho práva k

týmto hnutelným veciam, ktorých existencia je nespochybniteľná.

Prítom poukázal aj na znenie ustanovenia § 446 Obchodného zákonníka, podľa ktorého kupujúci nadobúda vlastnícke právo aj v prípade, keď predávajúci nie je vlastníkom predávaného tovaru.

30. Tiež sa žalobca vyjadril k úhrade ceny faktúry od dodávateľa žalobcu v prospech spoločnosti PHOTOART.

V uvedenej súvislosti poukázal na to, že sťažovateľ vôbec nekonfrontoval výpoveď pána U. B. so skutkovým a právnym stavom veci, ktorý jeho svedeckú výpoveď vyvracia a táto bola teda v plnom rozsahu spochybnená, a to najmä že

- menovaný svedok bol zapísaný súdnym rozhodnutím ako konateľ dodávateľa žalobcu a
- menovaný svedok podpísal overeným podpisom u notára zmluvu o urovnaní.

31. Záverom žalobca navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok potvrdil. Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil trovy odvolacieho konania [správne mal žalobca uviesť „trovy kasačného konania“] vo vyčíslenej výške 363,32 €.

#### IV.

##### Právne názory kasačného súdu

32. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou v spojení s § 439 ods. 3 písm. a/ S.s.p.) 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 kasačná sťažnosť je v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. dôvodná, a preto v súlade s kasačnou právomocou mu zverenou zákonodarcom rozhodol o zrušení napadnutého rozsudku a o vrátení veci krajskému súdu na ďalšie konanie.

Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 08. júna 2017 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

33. 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. 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 rozhodnutiu či postupu správcu dane. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

34. Rovnako Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu nedostatkov konania a rozsudku krajského súdu v rozsahu sťažnostných bodov. Preto kasačnému súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci s prv menovaným sú tesne zviazané nielen dôsledkami ale aj účastníkmi.

35. V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti dôvodu kasačného dôvodu.

36. Sťažovateľ namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmanú vec, t.j. meritum sporu (kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.). V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje 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 bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu.

37. Nesprávnosť aplikácie objektívneho práva správnym súdom je zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom konkrétne spočíva v tom, že odvolací súd použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

38. Správny súd najmä vytýkal sťažovateľovi nesprávny skutkový záver, že  
- že realnosť dodania plnenia vyplývajúceho zo zdaniteľného obchodu bola spochybnená zo zistenia, že dodávateľ žalobcu takéto dodanie nemohol uskutočniť (viď najmä body č. 17 a 18),  
o čo nepriamo podporuje absencia povinnej stavebnej či inej užívacej dokumentácie vrátane rozhodnutí správnych orgánov.

39. Uvedené skutkové zistenia správny súd neaplikoval na ustanovenia § 49 ods. 1, odsek 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., hoci ich spomenul, ale s poukazom na základné zásady daňového konania (viď body č. 38 a č. 48 napadnutého rozsudku) a čl. 59 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky prekvapivo pristúpil k priamej aplikácii judikatúry Súdneho dvora.

Tento svoj právno-aplikačný postup, hoci je správny súd v zmysle čl. 144 ods. 1 ústavy Slovenskej republiky viazaný príkazom v rozhodovacej činnosti aplikovať slovenský právny poriadok, a iba v prípade kolízie vnútroštátneho práva s medzinárodným právom verejným môže pristúpiť k výberu kolízneho práva, správny súd vôbec neodôvodnil.

1) K umelej konštrukcii zdaniteľného obchodu :

40. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku, ako už bolo vyššie uvedené, zásadne vychádzal z judikatúry Súdneho dvora. Z jeho doktríny o zákaze zneužitia daňového práva (viď rozsudok vo veci sp.zn. C-255/02 Halifax a spol. a ďalšie rozsudky citované správnym súdom - ďalej tiež „doktrína zneužitia práva“) pre správny súd vyplynul záver (viď najmä body č. 70 až 72 napadnutého rozsudku), že ak daňové orgány nepreukázali uskutočnenie zdaniteľných obchodov ako aj neexistenciu predmetných zdaniteľných plnení, potom bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (viď rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid), čím sa na správcu dane malo preniesť dôkazné bremeno.

41. Následne správny súd (viď body č. 75 a č. 76 napadnutého rozsudku) vyhodnotil skutkové zistenia, že hoci nehnuteľnosť, na ktorej sa mal predmet zmluvy o dielo realizovať, nebola v danom čase vo vlastníctve žalobcu, a že dodávateľ žalobcu nemohol dodanie predmetu zdaniteľných obchodov zabezpečiť zo subjektívnych dôvodov (neboli predložené súpisy stavebných prác, preberacie protokoly, absencia projektovej dokumentácie a iných dokladov a zároveň pre nepreukázanie ekonomickej činnosti dodávateľa žalobcu), tak toto zistenie nepreukazuje podľa správneho súdu neuskutočnenie zdaniteľného obchodu.

42. Správny súd následne s poukazom na judikatúru Súdneho dvora zdôraznil (viď body č. 77 a 78 napadnutého rozsudku), že pokiaľ správca dane nepreukázal, že zdaniteľné obchody vôbec neprebehli, pokiaľ nepreukázal neexistenciu predmetných zdaniteľných plnení, bolo z jeho strany potrebné

objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru. V takom prípade dôkazné bremeno prešlo na správcu dane, ktorý bol povinný preveriť vzťah žalobcu k prípadnému podvodnému konaniu jeho dodávateľa, a teda jeho vedomosť o tom, že u iného daňového subjektu došlo k porušeniu zák. č. 222/2004 Z.z.

43. S týmto výkladom judikatúry Súdneho dvora na skutkový stav, ako je v preskúmvanej veci samej, kasačný súd nemôže súhlasiť. Predovšetkým správca dane nie je zaťažený inkvizičnou povinnosťou v teréne vyhľadávať, kto, ako a kde dielo vyhotovil, resp. vo vzťahu k dodanému tovaru aj jeho zamýšľanú a aktuálnu využiteľnosť. Identifikovať, t.j. presne opísať a preukázať spôsob, zhotoviteľa diela a miesto, kde sa nachádza predmet zdaniteľného obchodu, poprípade u dodania tovaru preukázanie jeho nadobudnutia a využívania na ekonomickú činnosť je v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku primárnou procesnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu, nakoľko týmto potvrdzuje hodnovernosť údajov uvedených v daňovom priznaní.

Preto doktrínu zneužitia práva je v zmysle citovaného rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Maks Pen (sp.zn. C-18/13, marginálny bod č. 22) možné v súdnom konaní aplikovať iba v prípade, ak je preukázané, že zdaniteľné obchody prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú.

44. Ďalšími podmienkami, ktoré uvedený rozsudok Súdneho dvora (sp.zn. C-18/13, marginálny bod č. 25) neodmysliteľne a kumulatívne spája so vznikom práva platiteľa na odpočítanie dane je, že žalobca, ako osoba dotknutá zdaniteľným obchodom, musí byť

- jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice,
- jednak využíva uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných obchodov (plnení), a
- na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou.

45. Pokiaľ splní daňový subjekt uvedené podmienky, podľa Súdneho dvora právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté, t.j. vzniklo.

Avšak boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ako cieľ uznaný a podporovaný Smernicou č. 2006/112, je podľa Súdneho dvora dôvodom, prečo sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie vrátane uplatnenia už vzniknutého práva na odpočet DPH.

46. Kasačný súd má zo skutkových záverov správcu dane jednoznačne preukázané, že správny súd v preskúmvanej veci nemal pristúpiť k aplikácii úniového práva prostredníctvom judikatúry Súdneho dvora, ale naopak nekolízny právny stav v preskúmvanej veci nasvedčoval aplikácii dotknutých ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z.

Preto bolo povinnosťou správneho súdu preveriť splnenie základných podmienok stanovených vnútroštátnym právnym poriadkom na vznik práva na odpočítanie dane a následne, či si aj žalobca podaním daňového priznania toto právo v súlade s uvedeným právnym poriadkom uplatnil, t.j. preveriť súlad údajov došlej faktúry so skutkovými zisteniami správcu dane vo vzťahu k realnosti zdaniteľného obchodu.

47. Medzi základné právne skutočnosti, ktoré zák. č. 222/2004 Z.z. spája so vznikom práva na odpočítanie dane, patrí vznik daňovej povinnosti u dodávateľa tovaru (v preskúmvanej veci ide nielen o stavbu ale aj o súbor nezameniteľných vecí, ktoré spolu vytvárajú osobitne využiteľné zariadenie pizzerie), s čím sa spája dôkazné bremeno žalobcu preukázať nadobudnutie tovaru od označeného platiteľa, ktorý vystupuje v úlohe jednoznačne identifikovateľného dodávateľa tovaru.

Následne je nutné zobrať do úvahy aj skutkové zistenia, ktoré môžu preukázať, že žalobca ako daňový subjekt ním deklarovaný a existujúci tovar legálne užíva nielen v zmysle § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004

Z.z. ale aj v súlade s inými právnymi predpismi na dodávky tovarov a služieb, z ktorých mu plynie príjem z ekonomickej činnosti.

48. Avšak správca dane prostredníctvom daňového spisu k posúdeniu možnosti dodávateľa žalobcu vlastnými finančnými a personálnymi prostriedkami vyhotoviť stavbu v zmysle zmluvy o dielo na zhotovenie stavby z 20.03.2006 prostredníctvom miestneho zisťovania predkladá dôkazy (zápisnice z miestneho zisťovania), ktoré spochybňujú splnenie vecných a formálnych podmienok vykonania hore opísaných zdaniteľných obchodov (viď bod č. 4) v termíne 03.04.2009 (zariadenie pizzeria Žilina), v termíne 08.04.2009 (zariadenie pizzerie Martin) ako aj v období od 02.09.2008 do 20.04.2009:

- konateľ U. B. žiadny tovar ani služby pre žalobcu neposkytol, ani nezaobstaral,
  - spoločnosť žalobcu nepozná,
  - nemá vedomosť o tom, že by bol konateľom nejakej spoločnosti,
  - faktúry nevystavil ani nepodpísal, podpis na faktúre nie je jeho,
  - v súvislosti s preverovanými obchodmi nikdy neposkytol ani neprijal žiadne peniaze,
  - dodávateľ stavby hlásenie k zamestnaneckej dani podal len za roky 2004 a 2005,
  - od roku 2006 až do svojho výmazu z obchodného registra dodávateľ stavby nepodal žiadne ročné hlásenia, ktoré by preukázali jeho ekonomickú činnosť ako aj že
- uznesením Okresného súdu Košice I. sp.zn. 27 Cbr 152/07-41 zo dňa 18. februára 2009 bola spoločnosť H.T.KOV s.r.o. (dodávateľ stavby) vymazaná z obchodného registra.

49. Hore uvedené skutočnosti, a to najmä „ex offio“ výmaz dodávateľskej spoločnosti z obchodného registra takmer 2 mesiace pred tým, čo mal dodávateľ žalobcu zrealizovať s plným podnikateľským nasadením svojich technických a personálnych zdrojov komplexné dokončenie dodaní údajne svojich zariadení pizzerií (viď bod č. 4 ods. 1 a 2) a vyhotovenie diela v rozsahu vymedzenom v bode 4 ods. 3 (i) rozsudku, pre kasačný súd predstavujú skutkové prekážky pre logický záver o reálnosti takýchto zdaniteľných plnení (dôkaz opaku).

50. Pokiaľ žalobca poukazuje na overený podpis pána B., resp. jeho vedomý zápis do obchodného registra vo funkcii konateľa spoločnosti, kasačný súd uvedenú argumentáciu nemôže vyhodnotiť ako relevantnú pre spochybnenie jeho celej výpovede zo dňa 11.04.2012 aj z toho dôvodu, že v zmysle prílohy č. 79 spisu správcu dane sa mala zmluva o urovnaní podpisovať dňa 19.08.2009, čo opätovne vzhľadom na hore uvedený výmaz spoločnosti z obchodného registra otvára otázku logických súvislostí a účinkov tohto právneho úkonu.

51. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd zdôrazniť judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorá je aj pri aplikácii Súdneho správneho poriadku použiteľná a týka sa aj aktuálnej otázky prerozdelenia dôkazného bremena (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp.zn. 5 Sž-o-KS 29/2005): „V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo. Už samotné zistenie skutočnosti, že vystavovatelia dotknutých daňových dokladov popreli ich vystavenie (inak povedané spochybnili hodnovernosť existencie daňového dokladu ako aj v ňom zaznamenaných údajov o tovare), jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o výške výdavkov vychádzajúcich z týchto dokladov a deklarovanych v jeho daňovom priznaní.“

52. Tiež pozornosti kasačného súdu neuniklo, že žalobca nepredložil správcovi dane relevantné dôkazné prostriedky vo forme povinnej a inej dokumentácie (najmä projekt stavby a inú relevantnú dokumentáciu v zmysle zmluvy o dielo z 22.08.2008 ako aj ustanovenia § 45 ods. 2 Stavebného zákona potrebnú na vydanie stavebného povolenia vrátane statických a dynamických výpočtov konštrukcií stavieb, rozhodnutia v stavebnom konaní, stavebný denník, ktorý bol podľa vyjadrenia Ing. arch. N. riadne vedený v rozsahu vymedzenom v § 46d stavebného zákona či atesty pre nebezpečné zariadenia), ktoré by preukázali podiel dodávateľa stavby na stavbe, resp. jej samotnú existenciu v tom rozsahu, v akom bola dohodnutá v zmluve o dielo.

53. Na tomto mieste musí Najvyšší súd poukázať na zásadu poctivého obchodného styku, ktoré ako

jedna z riadiacich zásad obchodného práva prerastá aj do iných právnych odvetví - v prejednávanej veci predovšetkým do daňového práva s tým cieľom, že je povinnosťou štatutárnych orgánov obchodných spoločností zabezpečiť nielen prínosné výsledky podnikania ale aj jeho neskoršiu preukaznosť z dôvodu ochrany spoločníkov či akcionárov pred sankcionovaním zo strany orgánov štátnej moci.

V uvedenej súvislosti potom ako zavádzajúce tvrdenie vyznieva tá časť vyjadrenia pána Ing. J. D., keď uviedol do zápisnice, že : „pána B. pozná a skutočnosť, že je konateľom spoločnosti H.T.KOV s.r.o. si overil na začiatku obchodných vzťahov v obchodnom registri“.

54. Daňovo - účtovné doklady, ako sú faktúry, dodacie a príjmové listy, potvrdené protokoly o vykonaní prác či zhotovení diela, prepravné dokumenty, potvrdenia z mýtného systému a iné, sú na jednej strane významnými dôkaznými prostriedkami pre oblasť súkromného práva, ale na druhej strane ide o listiny s daňovo-právnym charakterom, ktoré sú iba logickým následkom (záznamom udalostí), ktoré vytvárali a formovali obsah a charakter toho ktorého zdaniteľného obchodu, pri realizácii ktorého správca dane absentoval.

Preto, ak správcovi dane vzniknú pochybnosti, že určitá udalosť (časť) zdaniteľného obchodu sa nezrealizovala, potom je dôkazným bremenom, ktoré má oporu v hore uvedenej zásade poctivého obchodného styku v spojení s pravidlom obozretného podnikania, žalobcu ako daňového subjektu v súlade s § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. preukázať, že nielen v spochybnenej časti sa zdaniteľný obchod zrealizoval ale aj jeho výsledky použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

55. Správny súd sa k takto zistenému skutkovému stavu vôbec nevyjadril a naopak tieto zistenia s neodôvodneným odkazom na judikatúru Súdneho dvora odmietol. Preto až po vyhodnotení relevancie skutkového stavu zisteného žalovaným a na základe preverenia zákonných podmienok na priznanie a uplatnenie práva na odpočítanie dane mohol správny súd vysloviť záver, či žalobca nielenže existenciu stavby ale aj jej využitie v čase daňovej kontroly relevantným spôsobom preukázal, a aké dôsledky pre žalobcu z toho budú vyplývať.

Nakoľko tak správny súd nekonal, je oprávnený dôvod kasačnej sťažnosti, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmanú vec.

V.

56. Kasačný súd vzhľadom na dôvod kasačnej sťažnosti uplatnený sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok nespĺňa zákonné požiadavky na formálne i obsahové náležitosti rozsudku požadované v zmysle § 139 S.s.p. Uvedený rozsudok správneho súdu nedostatočne vychádza zo zisteného skutkového stavu, ktorého právna subsumácia pod právo Únie a judikatúru Súdneho dvora nebola riadne správnym súdom odôvodnená. Kasačný súd sa nestotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi obsiahnutými v napadnutom rozsudku o tom, že preskúmané rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov ako aj zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci týkajúce sa priznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

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.

57. 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 rozhodnutí sp.zn. 5Sž-o-KS 29/2005, resp. v rozsudku sp.zn. 1 Sžfk 18/2016 a sp.zn. 1Sžfk 8/2016, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od ich 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 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.

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

59. O nároku na náhradu trov kasačného konania kasačný súd podľa § 467 ods. 2 S.s.p. nerozhodol, lebo toto rozhodnutie spadá do právomoci správneho súdu.

Podľa § 467 ods. 2 S.s.p. platí, že ak kasačný súd zmení rozhodnutie krajského súdu, rozhodne aj o nároku na náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).