

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sfk/43/2021
Identifikačné číslo spisu: 9621200051
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:9621200051.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o., so sídlom Račianska 184/B, 831 05 Bratislava, IČO: 35 918 519, právne zast. LEGAL & CORP s. r. o., so sídlom Gajova 11, 811 09 Bratislava, IČO: 47 237 325, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/605826/2013/1042 zo dňa 17.12.2013, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/180/2017 zo dňa 28.07.2021, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky návrh žalobcu na prerušenie konania z a m i e t a.
- III. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie september 2008, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Bratislava (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 9104405/5/4408583/2013/Sia zo dňa 30.09.2013 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 6.622,18 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2008. Správca dane zistil, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 6.622,18 eur (199.500,- Sk) z dodávateľskej

faktúry č. 20080920 zo dňa 30.09.2008, na ktorej je ako dodávateľ uvedená obchodná spoločnosť H.T.KOV, s.r.o., naposledy so sídlom Nerudova 14, 048 01 Rožňava, IČO: 36 215 007 [obchodná spoločnosť bola zrušená ex offo dňa 14.07.2009 rozhodnutím súdu o zrušení obchodnej spoločnosti bez likvidácie podľa § 68 ods. 3 písm. c) Obchodného zákonníka z dôvodov podľa § 68 ods. 6 Obchodného zákonníka]. Obchodná spoločnosť H.T.KOV, s.r.o. (ďalej aj „deklarovaný dodávateľ“) mala žalobcovi dodať na základe zmluvy o dielo na zhotovenie stavby zo dňa 20.03.2006 stavebné práce v termíne od 30.03.2008 do 20.09.2008 na objekte Autosalón Škoda VW.

2. Správca dane v rámci daňovej kontroly prijal záver, že žalobca nepreukázal reálne prijatie fakturovaných prác a zároveň nebolo ani preukázané, že deklarovanému dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) a žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods.1 zákona o DPH. Svoje závery odôvodnil tým, že:

- konateľ deklarovaného dodávateľa D. uviedol, že spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o. nepozná, žiadny tovar ani služby pre túto spoločnosť neposkytol, nemá vedomosť o tom, že by bol konateľom nejakej spoločnosti a faktúru nevystavil ani nepodpísal (podpis na faktúre nie je jeho) a v súvislosti s preverovanou transakciou neprijal žiadne peniaze,
- deklarovaný dodávateľ sa nenachádzal na sídle spoločnosti uvedenom v obchodnom registri, nemal žiadne prevádzky ani žiadnych zamestnancov a nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť. V období roku 2008 nepodal správcovi dane priznanie DPH a daň z pridanej hodnoty uvedená na faktúre č. 20080920 nebola do štátneho rozpočtu priznaná ani odvedená,
- faktúra č. 20080920 bola uhradená na bankový účet spoločnosti PHOTOART s.r.o.. Ako dôvod úhrady faktúry žalobca uviedol postúpenie pohľadávok deklarovaného dodávateľa na túto spoločnosť, o čom žalobca predložil oznámenie o postúpení pohľadávok na základe Factoringovej zmluvy. Factoringovú zmluvu nepredložil žalobca ani spoločnosť PHOTOART s.r.o. (konateľ spoločnosti nepoprel prijatie úhrady, avšak k dôvodu peňažných transakcií sa nijako nevyjadril) a nevedel o nej ani D.. Peňažné prostriedky boli spoločnosťou PHOTOART s.r.o. vybrané v hotovosti a nakoľko táto spoločnosť odmietla predložiť pokladničnú knihu, správca dane nezistil, komu boli odovzdané, resp. ako bolo s nimi naložené,
- kolaudačné rozhodnutie zo dňa 16.04.2008, na ktoré sa odvoláva žalobca, neexistuje,
- žalobca nemá v majetku stavbu AUTOSALÓN,
- stavebník AUTO ROTOS s.r.o. podal žiadosť o vydanie stavebného povolenia na výstavbu Haly kontroly originality dňa 12.03.2008 a dňa 16.04.2008 bolo povolenie vydané. Stavba skladu D bola skolaudovaná dňa 04.04.2008, preto stavebník nemohol uzavrieť zmluvu na výstavbu Haly pre kontrolu originality - prestavba a nadstavba skladu D dňa 20.03.2006, keďže sklad D ešte ani nestál. V kolaudačnom rozhodnutí zo dňa 04.04.2008 je uvedené, že stavba bola vykonaná v súlade s projektom a nebola počas jej výstavby vykonaná žiadna zmena (čo potvrdil aj B.. K.. C. W.),
- konateľ žalobcu uviedol, že sa stavebné denníky nevedli, pričom B.. K.. C. W. vypovedal, že stavebné denníky boli vedené a sám do nich robil zápisy.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/605826/2013/1042 zo dňa 17.12.2013 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný odôvodnil svoje rozhodnutie tým, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom a odvolacom konaní neodstránil pochybnosti o reálnom uskutočnení preverovaného zdaniteľného obchodu, čím neuniesol dôkazné bremeno, ktoré v daňovom konaní spočívalo na ňom.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobcu na Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) dňa 18.04.2014.

5. Krajský súd vyhlásil dňa 06.07.2016 rozsudok sp. zn. 6S/54/2014, ktorým napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Vo výroku II. uložil žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania.

6. Po podanej kasačnej sťažnosti žalovaného Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/8/2016 zo dňa 08.06.2017 zrušil rozsudok krajského súdu sp. zn. 6S/54/2014 zo dňa 06.07.2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V odôvodnení rozsudku Najvyšší súd SR:

- sa stotožnil s kasačnou námietkou žalovaného, že napadnutý rozsudok nespĺňa zákonné požiadavky na formálne a obsahové náležitosti rozsudku. Rozsudok krajského súdu nedostatočne vychádza zo skutkového stavu, ktorého právna subsumácia pod právo Únie a judikatúru Súdneho dvora nebola riadne správnym súdom odôvodnená,

- sa nestotožnil 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,

- uviedol, že správca dane nie je zaťažený inkvizičnou povinnosťou v teréne vyhľadávať kto, ako a kde dielo vyhotovil. Identifikovať, t. j. presne opísať a preukázať spôsob, zhotoviteľa diela a miesto, kde sa nachádza predmet zdaniteľného obchodu, je v zmysle § 24 daňového poriadku povinnosťou daňového subjektu. Doktrínu zneužitia práva je v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“) možné aplikovať iba v prípade, ak je preukázané, že zdaniteľné obchody prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú,

- poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sž-o-KS 29/2005 týkajúci sa okrem iného aj rozloženia dôkazného bremena, v zmysle ktorého „v okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne došlo. Už samotné zistenie skutočnosti, že vystavovatelia dotknutých daňových dokladov popreli ich vystavenie (inak povedané spochybnili hodnovernosť existencie daňového dokladu ako aj v ňom zaznamenaných údajov o tovare), jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o výške výdavkov vychádzajúcich z týchto dokladov a deklarovaných v jeho daňovom priznaní“.

- poukázal na to, že žalobca nepredložil správcovi dane relevantné dôkazné prostriedky vo forme povinnej a inej dokumentácie, ktoré by preukazovali podiel deklarovaného dodávateľa na stavbe, resp. jej samotnú existenciu v tom rozsahu, v akom bola dohodnutá v zmluve o dielo,

- konštatoval, že ak správcovi dane vzniknú pochybnosti, že určitá udalosť (časť) zdaniteľného obchodu sa nezrealizovala, potom je dôkazným bremenom, ktoré má oporu v zásade poctivého obchodného styku v spojení s pravidlom obozretného podnikania žalobcu ako daňového subjektu, v súlade s § 49 ods. 2 zákona o DPH preukázať, že nielen v spochybnenej časti sa zdaniteľný obchod zrealizoval, ale aj jeho výsledky použil ako platiteľ na dodávky tovarov a služieb. Krajský súd sa k takto zistenému skutkovému stavu vôbec nevyjadril a naopak tieto zistenia s neodôvodneným odkazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ 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 krajský súd vysloviť záver, či žalobca nielenže existenciu stavby ale aj jej využitie v čase daňovej kontroly relevantným spôsobom preukázal, a aké dôsledky pre žalobcu budú z toho vyplývať.

7. Po vrátení veci na krajský súd, tento dňa 28.07.2021 vyhlásil rozsudok sp. zn. 2S/180/2017 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol správnu žalobu ako nedôvodnú a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania. Krajský súd zároveň (vzhľadom na podaný návrh žalobcu na prerušenie konania) vo výrokovej časti rozsudku návrh na prerušenie konania zamietol.

8. Krajský súd napadnutý rozsudok odôvodnil tým, že:

- na spornej faktúre od deklarovaného dodávateľa nie je zrejmé, aký tovar, resp. služby boli v prospech žalobcu dodané, pričom ku faktúram neboli priložené žiadne zápisy vykonaných prác, prípadne stavebný denník,

- deklarovaný dodávateľ sa v mieste sídla podľa obchodného registra nikdy nenachádzal, nenahlásil správcovi dane žiadne prevádzky a nebolo preukázané, že by vykonával ekonomickú činnosť v zmysle zákona o DPH,

- deklarovaný dodávateľ bol zrušený dňom 14.07.2009 na základe uznesenia Okresného súdu Košice I 27Cbr/152/2007 zo dňa 18.02.2009,
- za kontrolované zdaňovacie obdobie január až december 2008 deklarovaný dodávateľ nepodal správcovi dane žiadne priznanie DPH (od 01.12.2008 nebol platiteľom DPH). Z uvedeného je zrejmé, že deklarovaný dodávateľ nedeclaroval v septembri 2008 dodanie zdaniteľných obchodov a tým DPH nebola priznaná, ani odvodená do štátneho rozpočtu,
- z údajov z daňového informačného systému deklarovaného dodávateľa k dani zo závislej činnosti vyplýva, že v rozhodnom čase nemal žiadnych zamestnancov. Hlásenie k dani zo závislej činnosti podal deklarovaný dodávateľ len v rokoch 2004 a 2005,
- konateľ deklarovaného dodávateľa Peter Kotúč uviedol, že žalobcu nepozná a nedodával pre neho žiadny tovar alebo služby, nevystavil spornú faktúru a nie je si vedomý, že by bol konateľom deklarovaného dodávateľa,
- svedok B.. K.. C. W. nepotvrdil, že by dodanie komponentov dodával v septembri 2008 deklarovaný dodávateľ. Vypovedal, že výstavba Haly originality bola vykonaná v roku 2008, zodpovedá to dátumu vydaného stavebného povolenia a dátumu vydania povolenia na užívanie stavby. Stavebné práce vykonala spoločnosť RENOVING s.r.o.. Oceľové konštrukcie mal dodať deklarovaný dodávateľ, presne si to však nepamätal, pričom v žalobcom predloženej zmluve o dielo zo dňa 14.08.2007, ani na faktúrach za zabezpečenie stavebných prác dodanie oceľových konštrukcií nie je uvedené,
- uvedené zistenia odôvodňovali pochybnosti o reálnosti žalobcom deklarovaných obchodov, z ktorých si v príslušnom zdaňovacom období uplatnil odpočet DPH,
- pokiaľ ide o medzi účastníkmi sporné rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených, avšak nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou sankciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“. Daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali z prostredia platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane,
- hmotnoprávne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie, sú splnené len vtedy, ak sa skutočne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Súdny dvor EÚ už rozhodol, že overenie existencie zdaniteľného plnenia sa musí uskutočniť v súlade s pravidlami dokazovania vnútroštátneho práva na základe celkového posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolností prejednávanej veci (rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach Bonik EOOD z 06.12.2012 C-285/11, Stroj trans EOOD z 31.01.2013 C-642/11 a Vikingo Fövállalkozó Kft. z 03.09.2020 C-610/19),
- obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, naopak, dá sa hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými zúčastnenými článkami v obchodnom reťazci,
- správca dane je oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu v rámci obchodného reťazca žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti,
- dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/30/2017 zo dňa 31.01.2018 publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a rozhodnutí súdov SR pod č. R 39/2018),
- subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Axel Kittel a Recolta Recycling z 06.07.2006 C-439/04 a C-440/04). Inými slovami, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho

možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach Teleos a i. z 27.09.2007 C-409/04, Netto Supermarket z 21.02.2008 C-271/09 a Vlaamse Oliemaatschappij NV z 21.12.2011 C-499/10),

- ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka tovaru alebo služby je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Axel Kittel a Recolta Recycling z 06.07.2006 C-439/04 a C-440/04 a Vikingo Fövállalkozó Kft. z 03.09.2020 C-610/19),

- správca dane v konaní konštatoval, že žalobca počas kontroly ani v rámci vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní nepredložil a ani neuviedol žiadne relevantné dôkazy o tom, že vyfakturované zdaniteľné plnenia boli naozaj uskutočnené tak, ako je uvedené na predložených dokladoch. Teda podľa správcu dane bolo kontrolou predložených dokladov a vykonaných šetrení zistené, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 199.500,- Sk (6.622,18 eur), uplatnené právo na odpočítanie dane doložil dodávateľskou faktúrou č. 20080920 zo dňa 30.09.2008, na ktorej bol uvedený deklarovaný dodávateľ H.T. KOV s.r.o., avšak z vykonaného dokazovania reálnosť tohto na predmetnej faktúre deklarovaného obchodu nebola preukázaná. Krajský súd v tejto súvislosti poukázal na právne závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/8/2014 zo dňa 07.10.2014,

- správca dane oprávnené preveroval reálnosť dodania tovaru od deklarovaného dodávateľa, tak ako to vyžaduje zákon o DPH a daňový poriadok, majúci na zreteli, že označenie dodávateľa a predmetu dodania je základnou náležitosťou faktúr podľa § 71 zákona o DPH. Správca dane a žalovaný správne argumentovali, že žalobca nepreukázal reálne prijatie fakturovaného tovaru a jeho montáž,

- pokiaľ žalobca realizáciu dodávky dohodol od deklarovaného dodávateľa, nevynaložil dostatočnú starostlivosť na preverenie svojho zmluvného partnera, jeho pôsobenia na trhu a schopnosť realizovať predmetnú dodávku a následky takéhoto ľahkovážneho konania spočívajúce v pochybnostiach, kto, kedy a ako tovar dodal a nadobudol, musí znášať sám (rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Axel Kittel a Recolta Recycling z 06.07.2006 C-439/04 a C-440/04 a vo veciach Teleos a i. z 27.09.2007 C-409/04, Netto Supermarket z 21.02.2008 C-271/09 a Vlaamse Oliemaatschappij NV z 21.12.2011 C-499/10). Žalobca nevenoval riadnu pozornosť ani formulácii zmluvy, v ktorej sa vyskytujú formálne nedostatky, ale predovšetkým sa nedostatočne pozorne zachoval pri akceptácii dodávateľskej faktúry, z ktorej nie je zrejmé, aký tovar, resp. služby boli deklarovaným dodávateľom v prospech žalobcu dodané. Správnosť záveru o neunesení dôkazného bremena umocňovala i skutočnosť, že žalobca k predmetnej faktúre daňovým orgánom nepredložil žiadne súpisy vykonaných prác prípadne stavebný denník, čím sám prispel ku konštatovaným pochybnostiam o reálnosti deklarovaného obchodu a na to nadväzujúce nepriznanie nadmerného odpočtu DPH.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

9. Proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 2S/180/2017 zo dňa 28.07.2021 podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a písm. f) SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

10. Sťažovateľ v rámci kasačných dôvodov uviedol tieto sťažnostné body:

- krajský súd sa riadil právnym názorom vysloveným v predchádzajúcom zrušujúcom rozsudku kasačného súdu, ktorý je v priamom rozpore s právom EÚ. Tento nesprávny právny názor spočíva v tom, že údajne jednou z podmienok pre oprávnený odpočet dane je to, aby sťažovateľ preukázal, že jeho dodávateľ/vystavovateľ faktúry mu skutočne dodal predmet zdaniteľného obchodu. Tento právny názor je v rozpore s rozsudkom Súdneho dvora EÚ vo veci PPUH Stehcemp sp. j. z 22.10.2015 C-277/14. Sťažovateľ uviedol, že v predmetnej veci ide o totožný prípad, keď nebol schopný preukázať, že predmet zdaniteľného obchodu mu skutočne dodala osoba uvedená na faktúre, pričom správca dane založil svoje rozhodnutie len na spochybení schopnosti deklarovaného dodávateľa dodať predmet

zdaniteľného obchodu, nakoľko sídlil v rozpadnutej budove, nepodával účtovné závierky, daňové priznania a pod.,

- sťažovateľ poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo spojených veciach Mahagében Kft a Dávid z 21.06.2012 C-80/11 a C-142/11 a Zbierku stanovísk Najvyššieho súdu SR a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky č. 4/2018, rozhodnutie č. 39, z ktorých vyplýva, že v prípade existencie predmetu zdaniteľného obchodu a jeho využitia na daňovo uznateľnú činnosť nemožno zdaniteľnej osobe zamietnuť právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustil 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 predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca,

- krajský súd neprerušil konanie a nepoložil Súdnu dvoru EÚ prejudiciálnu otázku, hoci tak sťažovateľ navrhoval a o tomto návrhu sťažovateľ nerozhodol,

- je nesporné, že predmet zdaniteľného plnenia existuje. Správca dane nespochybnil existenciu materiálneho plnenia, ale mal za to, že k plneniu zo zmluvy nedošlo. Žalovaný potvrdil existenciu plnenia na súdnych pojednávaniach,

- je preukázaný rozpor výpovede konateľa deklarovaného dodávateľa so skutkovým stavom, keď podpis konateľa je úradne osvedčený na zmluve o postúpení pohľadávky a musí byť aj na listinách, ktoré sa predkladajú obchodnému registru pri zápise zmeny konateľa spoločnosti,

- sťažovateľ v čase uzavretia a realizácie zmluvy nevedel a nemohol vedieť, že deklarovaný dodávateľ bude zrušený,

- pokiaľ správca dane v konaní nepreukázal, že zdaniteľné obchody neprebehli, pokiaľ nepreukázal neexistenciu predmetných plnení, bolo z jeho strany potrebné preukázať, že sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočet DPH sú súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Sťažovateľ tu opätovne poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Mahagében Kft a Dávid z 21.06.2012 C-80/11 a C-142/11,

- nie je právne relevantné, že nehnuteľnosť, na ktorej sa mal predmet zmluvy o dielo realizovať, nebola v danom čase vo vlastníctve žalobcu. Žalobca bol oprávnený nehnuteľnosť bezodplatne využívať a investície do tejto nehnuteľnosti so súhlasom vlastníka mohol použiť na účely svojej podnikateľskej činnosti,

- v danom prípade je právo EÚ priamo aplikovateľné na prejednávajúcu vec a nemôže obstať argumentácia, že ustanovenia únieho práva je možné aplikovať iba v prípade kolízie právneho stavu,

- v prejednávanej veci orgány verejnej správy nepreukázali, že by bol sťažovateľ aktívnym účastníkom alebo spolupáchateľom daňového podvodu, alebo, že by pomáhal páchatelom podvodu. Sťažovateľ nevedel a ani nemohol vedieť, že predmetné plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho dodávateľského reťazca.

11. Sťažovateľ zároveň navrhol, aby kasačný súd prerušil konanie a vo veci položil nasledovné prejudiciálne otázky:

- je v súlade so smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica o DPH“), pokiaľ je uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na vstupe podmienené splnením povinnosti zdaniteľnej osoby preukázať, že zdaniteľné plnenie, ktoré prijala, jej poskytla iná konkrétna zdaniteľná osoba?

- v prípade kladnej odpovede na prvú otázku a ak zdaniteľná osoba uvedenú dôkaznú povinnosť nesplní, možno odoprieť právo na odpočet dane na vstupe bez toho, aby daňové orgány preukázali, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že nadobudnutím tovaru alebo služieb sa zúčastňuje na daňovom podvode?

12. Sťažovateľ taktiež žiadal, aby bola vec postúpená na Veľký senát z dôvodu ustálenia otázky zodpovednosti daňového subjektu za podvodné konanie zmluvného partnera pri zdaniteľnom plnení zakladajúcom nárok na odpočet DPH, v ktorého dodávateľskom reťazci sa daňový subjekt nachádzal a

zároveň nevedel, nemal vedieť alebo nemohol vedieť, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany zmluvného partnera alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

13. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu, pričom dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Správca dane vyhodnotil, že sťažovateľ nepreukázal reálne prijatie fakturovaných prác a zároveň nebolo ani preukázané, že deklarovanému dodávateľovi vznikla z uvedených obchodných transakcií daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a tým následne nevzniklo sťažovateľovi ani právo na odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1 citovaného zákona. Žalovaný uviedol, že dôvodom, pre ktorý správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH z nákupu fakturovaných tovarov/služieb nebolo tvrdenie správcu dane, že žalobca vedel, že je súčasťou daňového podvodu, ale to, že nepreukázal, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia vôbec došlo. Žalovaný uviedol, že nerozporuje závery rozsudku Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Mahagében Kft a Dávid z 21.06.2012 C-80/11 a C-142/11, avšak z tohto rozsudku jednoznačne vyplýva, že v predmetnej veci položené prejudiciálne otázky vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou o DPH, to znamená, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet boli splnené. V prípade sťažovateľa samotné uskutočnenie fakturovaných tovarov a služieb preukázané nikdy nebolo, takže vecné podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane neboli splnené. Sťažovateľ nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia, neunesol dôkazné bremeno a právne relevantným spôsobom sa mu nepodarilo preukázať prijatie zdaniteľných obchodov deklarovaných vo faktúre od deklarovaného dodávateľa, ktorej vierohodnosť a pravdivosť bola správcom dane spochybnená. Nakoľko správca dane na základe zistených skutočností nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti predložených dokladov (faktúra a zmluva), či vyjadrení, nemusel tieto uznať ako relevantné, ak kontrolovaný daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. neodstránil pochybnosti. V danom prípade nepostačovalo iba predloženie prijatých faktúr, účtovných dokladov a zmlúv, prijatie zdaniteľného plnenia bolo potrebné preukázať nielen po formálnej stránke, ale aj po obsahovej stránke. Správca dane v rámci kontroly získal oprávnené pochybnosti o tvrdeniach sťažovateľa a nepreukazoval, či sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť, že predmetné plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu. Žalovaný zároveň uviedol, že nevidí žiadny dôvod, aby kasačný súd vec postúpil veľkému senátu, prípadne prerušil konanie a podal prejudiciálnu otázku.

C) Následné vyjadrenia sťažovateľa v kasačnom konaní

14. Sťažovateľ reagoval na vyjadrenie sťažovateľa ku kasačnej sťažnosti v podaní zo dňa 29.10.2010, v ktorom uviedol, že v predmetnej veci je nesporné a preukázané a potvrdil to aj samotný žalovaný, že predmet zdaniteľných obchodov existuje. Správca dane ani nevykonal miestnu obhliadku, keď mal za to, že k plneniu zmluvy došlo. Žalovaný potvrdil, že predmet zdaniteľného obchodu bol dodaný aj na súdnych pojednávaniach. Predmet plnenia sa aj naďalej nachádza na svojom pôvodnom mieste a je preskúmateľný a zistiteľný. Žalovaný spochybňuje iba osobu dodávateľa. Sťažovateľ ďalej uviedol, že správca dane mal mať pochybnosti o pravdivosti výpovede konateľa deklarovaného dodávateľa a túto nemal brať do úvahy. Samotná skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ nemá personálne ani technické vybavenie na uskutočnenie takéhoto zdaniteľného plnenia ešte neznamená, že táto spoločnosť nemohla uskutočniť predmet zdaniteľného plnenia napr. prostredníctvom svojich subdodávateľov. Sťažovateľ tvrdil, že pri uzatváraní zmluvy o dielo žiadnym spôsobom neporušil svoje povinnosti konať s odbornou starostlivosťou a skutočnosť, že jeho deklarovaný dodávateľ bol zrušený ako aj skutočnosť, že sa nezúčastnil pojednávania so svedkom - konateľom deklarovaného dodávateľa, nemá vecný súvis s prejednávanou vecou. Sťažovateľ mal za to, že správca dane nesplnil svoju povinnosť postupovať v konaní v súlade s právom EÚ a na aplikáciu práva EÚ úplne rezignoval. Sťažovateľ ďalej poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft. z 03.09.2020 C-

610/19 a uviedol, že doktrína spočívajúca v tom, že daňový subjekt musí hodnoverne preukázať správcovi dane, že zdaniteľný obchod mu skutočne dodala osoba, ktorá vystavila faktúru, inak nemá právo na odpočet DPH, je prekonaná. K tomu sťažovateľ poukázal aj na rozhodnutie Veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/1/2021 zo dňa 18.05.2021.

15. Sťažovateľ následne doručil Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky dňa 17.03.2023 podanie, ktoré doplnil dňa 20.03.2023, v ktorom uviedol, že v ostatnom období došlo k výraznému posunu v rámci slovenskej aj európskej judikatúry a preto považuje za potrebné poukázať na niektoré relevantné rozhodnutia, ktoré sa zaoberajú hmotnoprávnymi aj formálnymi podmienkami práva daňového subjektu na priznanie odpočtu DPH a daňovým procesom z pohľadu prenosu dôkazného bremena na kontrolovaný daňový subjekt, resp. jeho neúmerne zaťažovanie zo strany správcu dane. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci *Kemwater ProChemie, s.r.o.* z 09.12.2021 C-154/20 a s ním súvisiaci rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 334/2017 zo dňa 23.03.2022. Sťažovateľ ďalej poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022. Z uvedených rozhodnutí mal za to, že na splnenie hmotnoprávnej podmienky pre priznanie nároku na odpočítanie dane postačuje dodanie tovaru a postavenie (status) dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Podľa sťažovateľa k splneniu týchto podmienok v rámci posudzovaného prípadu došlo, pričom aj s ohľadom na vysokú sumu prijatých zdaniteľných plnení sťažovateľom je preukázané, že dodávateľ musel mať „status“ platiteľa dane, nakoľko niekoľko násobne prekročil hranicu povinnej registrácie v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH. Formálnou podmienkou je identifikácia dodávateľa na faktúre, pričom prípadná absencia splnenia tejto podmienky nemôže mať za následok nepriznanie práva na odpočet dane.

16. K samotnému daňovému procesu z pohľadu prenosu dôkazného bremena poukázal sťažovateľ na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12.10.2022, podľa ktorého možno konštatovať, že úlohou správcu dane nie je sústavné spochybňovanie dôkazov a tvrdení daňového subjektu za účelom prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt, tak ako to je v posudzovanom prípade, ale objektívne preverenie relevantných skutočností a preukázanie správcu dane vyslovených pochybností vierohodným a relevantnými dôkazmi, ktoré sú spôsobilé objektívne vyvrátiť tvrdenia daňového subjektu. V posudzovanom prípade správca dane neuniesol dôkazné bremeno, nakoľko nepreukázal svoje pochybnosti vykonaným dokazovaním, pričom vyslovené časté spochybnenie o reálnosti prijatých zdaniteľných plnení zostali len vo forme nepreskúmateľných téz bez argumentov, ktoré nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní a zistenom skutkovom stave. Správca dane sa v rámci dokazovania primárne zamerával na skutočnosti, ktoré boli mimo sféry vplyvu daňového subjektu, čo je však v zmysle uvedenej judikatúry absolútne neprípustné. Sťažovateľ mal za to, že uniesol a vyčerpал svoje dôkazné bremeno tým, že preukázal existenciu materiálneho plnenia a predložil všetky zákonom požadované doklady viažuce sa na neho. Správca dane nemôže daňovému subjektu pričítať existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.

IV.

Právny názor kasačného súdu

17. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

18. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu v sume 6.622,18 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2008. Predmetom

napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorých zákonnosť bola preskúmaná krajským súdom, bolo vyrubenie rozdielu DPH, ktorý vznikol neoprávneným uplatnením odpočítania dane z pridanej hodnoty pri sťažovateľom deklarovanej dodávke stavebných prác od deklarovaneho dodávateľa - obchodnej spoločnosti H.T.KOV, s.r.o.. Krajský súd, po vrátení veci z Najvyššieho súdu SR, stotožňujúc sa so zisteným skutkovým stavom a právny posúdením veci orgánmi finančnej správy, predmetnú vec neposudzoval ako zneužitie práva alebo daňový podvod (hoci v odôvodnení svojho rozhodnutia sčasti poukazuje aj na závery vyplývajúce z príslušnej judikatúry Súdneho dvora EÚ týkajúcej sa posudzovania daných otázok) a za aplikácie vnútroštátnej právnej úpravy dospel k záveru o neuznaní odpočítania dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok. Sťažovateľ sa so závermi správneho súdu uvedenými v napadnutom rozsudku nestotožnil. Predovšetkým namietal nesprávne právne posúdenie otázky rozloženia dôkazného bremena, keď mal za to, že svoje dôkazné bremeno uniesol. Sťažovateľ zdôrazňoval, že skutočnosť, či ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane.

19. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

20. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

21. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH 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.

22. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

23. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určaniu a vyrubeniu dane.

24. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

25. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

26. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

27. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

28. Primárne považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia podmienok na odpočítanie

dane. Právny základ je ustanovený v smernici o DPH. V zmysle uvedenej smernice musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou. Musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 smernice o DPH (formálna podmienka) a súčasne tovar alebo služba, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, musí byť dodaná alebo poskytnutá inou zdaniteľnou osobou a zdaniteľná osoba musí tieto tovary alebo služby následne použiť na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (materiálne podmienky).

29. Podľa smernice o DPH právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Prejavuje sa tu jedna zo základných zásad systému DPH, a to zásada neutrálneho dopadu dane. Na zamedzenie kumulácie dane v rámci podnikateľského reťazca je umožnené odpočítanie dane, vďaka ktorému sa platiteľ dane môže zbaviť dane uplatnenej na predchádzajúcom stupni reťazca. V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty. Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane. Každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce obdobie.

30. Podmienky stanovené smernicou o DPH preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník; pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby (§ 19 ods. 1 zákona o DPH); pri službe daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH),
- daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje, musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané [§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH],
- zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar alebo služba dodaná [§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH].

31. Splnenie vyššie uvedených podmienok však platiteľ dane musí byť schopný preukázať spôsobom, aký predpokladá procesný predpis, teda v prípade uplatnenia odpočtu DPH daňový poriadok. Rozsah a spôsob dokazovania je ustanovený v citovanom § 24 daňového poriadku.

32. K otázke rozloženia dôkazného bremena sa už v minulosti vyjadril Najvyšší súd SR napríklad v rozsudku sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017, v zmysle ktorého „v súvislosti s posudzovaním oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov na vstupe sa ako jeden z kľúčových problémov od počiatku javí otázka rozloženia dôkazného bremena, teda posúdenie, ktoré skutočnosti významné pre správne posúdenie práva uplatneného žalobcom ako daňovým subjektom preukazuje daňový subjekt a kedy naopak dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane. Túto otázku si musí správca dane vyriešiť už pri prvých skutkových zisteniach, ktoré naznačujú, akú právnu normu pre posúdenie oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH z preverovaných zdaniteľných obchodov správca dane chce ďalej uplatniť“.

33. K problematike presúvania (tzv. prelievania) dôkazného bremena sa už v minulosti viackrát vyjadril aj Ústavný súd Slovenskej republiky príkladmo v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018, v zmysle ktorého „daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním

predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že 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 správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“.

34. Z vyššie uvedeného je možné zhrnúť, že subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH, má dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno, pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúladsť skutočností s účtovníctvom daňového subjektu. Ak správca dane svoje dôkazné bremeno unesie, je zároveň nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu.

35. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ obmedzené len v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva (pozri aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022).

36. Pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to medzi preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu, resp. zneužití práva na správcovi dane.

37. V tejto súvislosti je potrebné dodať, že „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“ (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.05.2018). Na základe uvedeného možno konštatovať, že správca dane nie je v daňovom konaní protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalaťuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní.

38. Správca dane má povinnosť preveriť skutkový stav deklarovaného plnenia, ak aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, síce vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby v prípade spochybnenia tvrdených skutočností správcom dane, predložil také doklady, ktoré by vierohodne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

39. Vierohodnosť dokladov predložených sťažovateľom bola v konaní spochybnená, pričom sťažovateľ počas kontroly a ani vo vyrubovacom či odvolacom konaní pochybnosti správcu dane neodstránil, nepredložil vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že sporné zdaniteľné obchody spočívajú v dodaní stavebných prác, a to:

- výmeny fóliovej strechy pre Autosalón Škoda VW so súvisiacimi klampiarskymi prácami, opravu presvetleného kužela strechy, odstránenie zatekania,
 - dodávku a montáž strešných nosníkov pre halu Kontroly originality a
 - dodávku a montáž oceľových schodov vrátane nerezového obloženia a nerezového zábradlia do priestorov autosalónu A 1 a dodávku a montáž oceľových točitých schodov so zábradlím do haly Kontroly originality,
- boli skutočne dodané, a to deklaroványm dodávateľom H.T.KOV, s.r.o.

40. Kasačný súd má za preukázané skutkové okolnosti zistené správcou dane, pričom v tejto súvislosti poukazuje najmä na to, že správca dane v rámci daňovej kontroly u žalobcu vykonal riadne dokazovanie za účelom preverenia reálnosti deklarováných dodávok tovaru, resp. služieb dodávateľom H.T.KOV, s.r.o.. Kasačný súd poukazuje najmä na zistenia správcu dane, podľa ktorého Autosalón a servis na Račianskej bol postavený na základe stavebného povolenia z roku 1999 a skolaudovaný v roku 2002 a stavebníkom bola obchodná spoločnosť AUTO - ROTOS, s.r.o., ktorá je vlastníkom tejto nehnuteľnosti. Rovnaký stavebník podal dňa 12.03.2008 žiadosť o vydanie stavebného povolenia na výstavbu Haly kontroly originality a stavebné povolenie bolo vydané dňa 16.04.2008. Kolaudačné povolenie na stavbu skladu D bolo vydané dňa 04.04.2008. Sťažovateľ mal uzavrieť zmluvu na výstavbu Haly kontroly originality - prestavba a nadstavba skladu D dňa 20.03.2006, t. j. v čase, keď sklad D ešte nebol postavený a preto ani nebolo možné vykonávať jeho prestavbu či nadstavbu. Správca dane taktiež zistil z kolaudačného rozhodnutia, že na stavbe neboli vykonané žiadne zmeny oproti projektu, čo potvrdil aj B.. K.. C. W..

41. Správca dane v rámci daňovej kontroly taktiež zistil, že priamy dodávateľ sťažovateľa, obchodná spoločnosť H.T.KOV, s.r.o. sa nikdy nenachádzala na mieste sídla spoločnosti, nemala žiadne prevádzky ani žiadnych zamestnancov, nevykonávala ekonomickú činnosť, za rok 2008 nepodala priznanie dane z pridanej hodnoty. Ku dňu 14.07.2009 bola zrušená uznesením Okresného súdu Košice I sp. zn. 27 Cbr 152/07 zo dňa 18.02.2009 bez likvidácie podľa § 68 ods. 3 písm. c) Obchodného zákonníka z dôvodov podľa § 68 ods. 6 Obchodného zákonníka. Jediným konateľom tejto spoločnosti bol v čase deklarováných transakcií D..

42. Správca dane vypočul tiež bývalého konateľa spoločnosti H.T.KOV, s.r.o. D., ktorý sa vyjadril, že žiadny tovar ani služby pre sťažovateľa neposkytol ani nezaobstaral, sťažovateľa nepozná, nemá vedomosť o tom, že by bol konateľom nejakej spoločnosti, faktúry nepodpísal ani podpis na faktúre nie je jeho a v súvislosti s preverovanými obchodmi nikdy neposkytol ani neprijal žiadne peniaze.

43. Rovnako správca dane vypočul B.. K.. C. W. (generálny projektant a technický dozor investora), ktorý vo svojej výpovedi uviedol, že stavba Haly kontroly originality bola postavená v roku 2008. Dodávateľom bola spoločnosť RENOVING s.r.o.. Spoločnosť H.T.KOV, s.r.o. mala byť dodávateľom oceľových konštrukcií na stavbu Haly kontroly originality, ktorá sa robila ako nadstavba Skladu Haly D, ale už si to nepamätal. Kruhové schodisko bolo do stavby doplnené v roku 2011. Správca dane pritom uviedol, že oceľové konštrukcie na stavbu Haly kontroly originality neboli uvedené v Zmluve o dielo a ani na faktúre.

44. Správca dane taktiež poukázal na to, že konateľ sťažovateľa vo svojej výpovedi uviedol, že počas stavby neboli vedené stavebné denníky, pričom svedok B.. K.. C. W. vypovedal, že na stavbe sa viedli stavebné denníky, do ktorých vykonával záznam vždy, ak bol nejaký problém. Správca dane nemal za preukázanú ani úhrady za deklarované služby, keď sťažovateľ uviedol, že úhrada bola vykonaná bezhotovostným prevodom na účet, ktorého majiteľom bola obchodná spoločnosť PHOTOART s.r.o. a dispozičné právo k účtu mal jej konateľ B.. Tento síce potvrdil platbu od sťažovateľa, avšak neuviedol dôvod prijatia tejto finančnej čiastky. Sťažovateľ uviedol ako dôvod platby faktoringovú zmluvu medzi spoločnosťou H.T.KOV, s.r.o. a spoločnosťou PHOTOART s.r.o., ktorá však v rámci

daňového konania nebola predložená ani sťažovateľom, ani spoločnosťami H.T.KOV, s.r.o. či PHOTOART s.r.o.. Správca dane ďalej z bankových výpisov spoločnosti PHOTOART s.r.o. zistil, že finančné prostriedky získané od sťažovateľa boli vybraté v hotovosti, pričom spoločnosť PHOTOART s.r.o. neuviedla ako boli tieto ďalej použité, prípadne ako bolo s nimi naložené.

45. Kasačný súd má za to, že zistenia správcu dane (napr. popretie dodania deklarovaných služieb a tovarov konateľom spoločnosti H.T.KOV, s.r.o., chýbajúce doklady ako stavebné denníky, factoringová zmluva, nezrovnalosti týkajúce sa úhrady deklarovaných služieb, popretie vykonania deklarovaných služieb a tovarov na vykonaných stavbách v kontrolovanom zdaňovacom období september 2008 deklarovaným dodávateľom B.. K.. C. W., chýbajúci rozpis služieb prípadne tovarov na predloženej faktúre a skutočnosti týkajúce sa deklarovaného dodávateľa ako nevykonávanie ekonomickej činnosti, nepredkladanie daňových priznaní) predstavujú významné indicie, ktoré spochybnili hodnovernosť tvrdení o tom, že sa fakturované obchody reálne uskutočnili tak, ako sú deklarované na spornej faktúre, a to vo vzťahu k materiálnemu plneniu ako aj vo vzťahu k osobe, ktorá je uvedená ako dodávateľ tovarov, resp. služieb. Tieto pochybnosti sťažovateľ nevyvrátil ani svojimi ďalšími tvrdeniami.

46. V tejto súvislosti kasačný súd zdôrazňuje, že daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí dostatočne predvídať a byť obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. V bežnom obchodnom styku nie je nutné požadovať od dodávateľa dôkazy o vykonaní určitej služby alebo o dodaní tovaru, ale ak z takéhoto obchodu vznikne podnikateľskému subjektu právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe a tento subjekt toto právo využije, je jeho povinnosťou byť pri takom obchode náležite opatrný, aby sa v prípade daňovej kontroly nedostal do dôkaznej núdze.

47. Neobstojí obrana sťažovateľa, ktorý citujúc judikatúru Súdneho dvora EÚ uviedol, že vzhľadom na nespochybnený predmet dodania by mu bolo možné odoprieť právo na odpočet dane iba v prípade, ak by správca dane preukázal aktívnu účasť sťažovateľa na podvodnom konaní. V tejto súvislosti kasačný súd dáva do pozornosti, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na daňovom podvode (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Ferimet SL z 11.11.2021 C-281/20, rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater ProChemie s.r.o. z 09.12.2021 C-154/20). Platí pritom, že právo na odpočet možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľala, resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Ferimet SL z 11.11.2021 C-281/20).

48. V danom prípade správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je to uvedené na žalobcom predloženej faktúre. Spochybnenia sa týkali nielen deklarovaného dodávateľa, ale aj materiálneho plnenia, ktoré mal zabezpečiť (viď. bod 40 rozsudku). Pokiaľ sťažovateľ namietal, že „stavba stojí“, správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že táto bola buď postavená v inom období, ako bolo kontrolované zdaňovacie obdobie alebo deklarované prestavby, resp. nadstavby neboli vykonané (napr. schody, ktoré mali byť dodané deklarovaných dodávateľom boli podľa svedeckej výpovede doplnené v roku 2011, stavba skladu D bola postavená v roku 2008, pričom zmluva o prestavbe a nadstavbe mala byť vyhotovená ešte predtým, ako bola stavba postavená). To znamená, že správca dane spochybnil splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočet dane, pričom sťažovateľ pochybnosti správcu dane neodstránil a tým neuniesol svoje dôkazné bremeno, ktoré na neho znovu prešlo spochybnením tvrdení sťažovateľa správcom dane. Kasačný súd zároveň poukazuje na to, že závery správcu dane sa netýkali prípadného podvodu na dani z pridanej hodnoty.

49. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého

súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k záveru, že správca dane aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotili a dôkladne sa vysporiadali s námietkami žalobcu.

50. Ku sťažovateľom označenej judikatúre Súdneho dvora EÚ ako aj kasačného súdu, kasačný súd dodáva, že si je vedomý rozhodovacej činnosti týchto inštitúcií, ktorá v posledných rokoch prešla istým vývojom. Ustálená rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ ako aj kasačného súdu identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH a to v prípade, ak nie je sporná existencia dodaného tovaru. Ide napríklad o nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť [napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021, nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft. z 03.09.2020 C-610/19, rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Maks Pen EOOD z 13.02.2014 C-18/13, rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Gábor Tóth z 06.09.2012 C-324/11), pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft. z 03.09.2020 C-610/19, obdobne Mafagében Kft. z 21.06.2012 C-80/11)].

51. Kasačný súd však konštatuje, že sťažovateľovi nebolo priznané právo na odpočet dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok. Kasačný súd konštatuje, že v predmetnom prípade bola sporná existencia materiálneho plnenia, t. j. dodanie tovaru a služieb od deklarovaného dodávateľa, vznik daňovej povinnosti deklarovaného dodávateľa, ako aj použitie tovaru na účely vlastných daňových povinností, nakoľko orgánmi verejnej správy bolo spochybnené, že k reálnemu plneniu došlo (nepreukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia). Žalovaný počas súdneho pojednávania neuviedol, že nespochybnuje materiálnu existenciu zdaniteľného plnenia, ako to uvádza sťažovateľ, ale uviedol, že nerozporuje existenciu stavby. Deklarované plnenie sa však malo týkať dodania služieb a tovarov (prestavba a nadstavba, výmena strechy, výstavba schodov), ktoré neboli dodané deklarovaným dodávateľom v kontrolovanom zdaňovacom období.

52. Pokiaľ sťažovateľ namietal nevierohodnosť svedeckej výpovede D. s poukazom na jeho overený podpis na zmluve o dielo a písomnostiach, ktoré sa podávajú do obchodného registra, kasačný súd uvádza, že svedecká výpoveď Petra Kotúča bola zhodná so svedeckou výpoveďou B.. K.. C. W.. V jeho svedeckej výpovedi sa taktiež nevyskytujú rozpory, ktoré by naznačovali jej nevierohodnosť. Kasačný súd dodáva, že pri overovaní podpisu je možné použiť sfaľovaný občiansky preukaz, prípadne môže dôjsť k pochybeniu overovateľa podpisu. Ani overený podpis na listine nie je nespochybniteľným dôkazom, ktorý by vyvracal ostatné zistené skutočnosti v konaní.

53. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti formuloval prejudiciálne otázky, ktoré by mohli prispieť k správne výkladu práva Európskej únie a žiadal, aby kasačný súd prerušil konanie a požiadal Súdny dvor EÚ o rozhodnutie o predbežných otázkach podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“) dôvodiť, že kasačný súd je v zmysle uvedeného článku povinný obrátiť sa na Súdny dvor EÚ s predbežnou otázkou, keďže proti jeho rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok, kasačný súd uvádza nasledovné:

54. Podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP správny súd konanie preruší, ak podal návrh na začatie prejudiciálneho konania pred Súdnym dvorom Európskej únie podľa medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná; uznesenie o návrhu na začatie prejudiciálneho konania správny súd bezodkladne doručí ministerstvu spravodlivosti.

55. V zmysle citovaného ustanovenia je obligatónym dôvodom prerušenia konania iniciovanie konania o predbežnej otázke podľa medzinárodnej zmluvy, ktorou je ZFEÚ, resp. jej článok 267. Cieľom prejudiciálneho konania je zabezpečiť jednotný výklad a aplikáciu únieového práva. Národné sudy sú oprávnené a aj povinné v prípade, keď proti ich rozhodnutiam nie sú už prípustné žiadne

opravné prostriedky podľa vnútroštátneho práva, k predloženiu predbežnej otázky o výklade Súdneho dvora EÚ.

56. Vnútroštátny súd môže položiť ako predbežnú len takú otázku, ktorá sa týka výkladu primárneho práva [no len za predpokladu, že takáto otázka ešte nebola v minulosti rozhodnutá; v opačnom prípade sa totiž o takejto otázke nekoná a kancelár Súdneho dvora EÚ o tejto skutočnosti vyrozumie vnútroštátny (správny) súd a odkáže ho na konštantnú judikatúru v príslušnej oblasti] alebo platnosti a výkladu sekundárneho únieového práva. Úlohou národných súdov je, aby sa pýtali na skutočne dôležité veci, aby nepodávali predbežné otázky o čomkoľvek alebo akýmkoľvek spôsobom. Dôvody neprípustnosti pritom vytvorila samotná judikatúra Súdneho dvora EÚ.

57. Smerodajným rozhodnutím tvoriacim základný rámec doktríny o neprípustnosti určitých predbežných otázok je rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci č. C-104/79 vo veci Foglia z 11.03.1960, prípad nazývaný Foglia II C-244/80 a rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci CILFIT z 06.10.1982 C-283/81.

58. V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ možno z obligatórnosti predkladania predbežných otázok súdom poslednej inštancie identifikovať v zásade tri výnimky, a to, a) nastolená otázka je zjavne irelevantná vo vzťahu k prebiehajúcemu konaniu a jej potencionálne zodpovedanie nemá objektívny dosah na prebiehajúcu vec, resp. je „akademická“, v tom zmysle, že nemá reálny základ v prejednávanej veci, b) prípady existencie ustálenej a nemeniacej sa judikatúry k príslušnej otázke a c) začatie prejudiciálneho konania nie je potrebné v prípadoch, keď sú výklad či adekvátne aplikácia únieového práva úplne zrejmé a nie je jednoducho obracať sa na Súdny dvor EÚ a zbytočne ho „zaťažovať“, a tiež v dôsledku toho pre nedôvodné prerušenie neúmerne predlžovať správne súdne konanie (pozri tiež rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5SŽi/2/2010 zo dňa 30.06.2011 v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 86/2012 zo dňa 06.03.2012, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5SŽf/40/2013 zo dňa 27.06.2014).

59. Vychádzajúc z uvedeného má kasačný súd zato, že v danej veci nemá povinnosť v zmysle článku 267 ZFEÚ obrátiť sa na Súdny dvor EÚ so žiadosťou o vydanie rozhodnutia o predbežnej otázke z dôvodu, že jednak vyššie uvedené otázky považuje za neprípustné (ich vyriešenie nie je potrebné pre rozhodnutie vo veci samej vzhľadom na preukázaný skutkový stav) a jednak tieto otázky svojím obsahom nespĺňajú povahu prejudiciálnych otázok v zmysle citovaného článku ZFEÚ.

60. Nakoľko kasačný súd nezistil dôvod pre prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP, rozhodol v zmysle § 162 ods. 3 CSP v spojení s § 25 SSP o zamietnutí návrhu na prerušenie konania.

61. Sťažovateľ taktiež v rámci kasačnej sťažnosti žiadal kasačný súd o postúpenie veci Veľkému senátu kasačného súdu, a to aj s ohľadom na predchádzajúce rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1SŽfk/8/2016 zo dňa 08.06.2017, ktorým Najvyšší súd SR zrušil rozsudok krajského súdu sp. zn. 6S/54/2014 zo dňa 06.07.2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie ako i vzhľadom na ďalšie súvisiace rozhodnutia Najvyššieho súdu SR. Sťažovateľ mal za to, že tieto sú v rozpore s právom Európskej únie.

62. Podľa § 22 ods. 1 SSP Najvyšší správny súd koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach vo veľkom senáte zloženom z predsedu senátu a šiestich sudcov, ak

a) senát najvyššieho správneho súdu dospel pri svojom rozhodovaní k právnemu názoru, ktorý je odlišný od právneho názoru, ktorý už bol vyjadrený v rozhodnutí najvyššieho správneho súdu, a vec uznesením postúpil na rozhodnutie veľkému senátu,

b) senát najvyššieho správneho súdu dospel pri svojom rozhodovaní opätovne k právnemu názoru, ktorý je odlišný od právneho názoru orgánu verejnej správy o tej istej otázke, a vec uznesením postúpil na rozhodnutie veľkému senátu,

c) to navrhol generálny prokurátor podľa § 47 ods. 3 z dôvodu rozdielnej rozhodovacej činnosti správnych súdov alebo pretrvávajúcej odlišnosti rozhodovania správnych súdov a orgánov verejnej správy.

63. Podľa § 466 ods. 1 SSP ak má byť vec postúpená na rozhodnutie veľkému senátu podľa § 22 ods. 1 písm. a) a b), v uznesení o postúpení musí byť uvedený dôvod takéhoto postupu, a to prípadne aj s otázkou, ktorej posúdenie je na rozhodnutie veci rozhodujúce. Uznesenie o postúpení sa doručí aj generálnemu prokurátorovi.

64. Podľa § 466 ods. 7 SSP ak neboli splnené podmienky pre postúpenie veci, veľký senát uznesením vráti vec senátu, ktorý mu ju postúpil.

65. Cieľom právnej úpravy obsiahnutej v § 22 a § 466 SSP je pokryť prípady, v ktorých (trojčlenný) senát kasačného súdu dospeje k záveru, že je dôvod na odklon od konštantnej línie rozhodovania, teda dôvod na odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu alebo na zmenu právneho názoru vyjadreného v skoršom rozhodnutí trojčlenného senátu najvyššieho súdu, alebo na odklon od právneho názoru vyjadreného v rozhodnutí veľkého senátu. Pokiaľ k takejto situácii dôjde, je príslušný senát povinný postúpiť vec veľkému senátu.

66. Nevyhnutným predpokladom na vznik povinnosti kasačného senátu vec predložiť na prejednanie a rozhodnutie veľkému senátu je existencia judikatúrneho odklonu, resp. vôľa kasačného senátu odchýliť sa od právneho názoru vysloveného v predchádzajúcom rozhodnutí. Spor o interpretáciu právnej normy je pritom daný, ak sú v najmenej dvoch rozhodnutiach kasačného súdu vyslovené právne názory, ktoré odlišným spôsobom vykladajú (interpretujú) rovnakú právnu normu. K takému prípadu však u sťažovateľa nedošlo. Nakoľko kasačný senát súhlasí s právnym názorom vyjadreným v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/8/2016 zo dňa 08.06.2017 nepristúpil k postúpeniu veci na Veľký senát Najvyššieho správneho súdu SR.

67. Kasačný súd po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

68. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

69. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.

