

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/1/2018  
Identifikačné číslo spisu: 8016200690  
Dátum vydania rozhodnutia: 20.08.2019  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8016200690.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): SLUŽBY VAŽEC, s.r.o., IČO: 46 537 911, so sídlom Rovná č. 4240, 058 01 Poprad, zast.: JUDr. Valériou Brečkovou, advokátkou so sídlom advokátskej kancelárie Daľkovská č. 470/14, 069 01 Snina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 25. mája 2017 č.k. 6S/34/2016-56 v znení opravného uznesenia Krajského súdu v Prešove zo dňa 27. októbra 2017 č.k. 6S/34/2016-81, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 25. mája 2017 č.k. 6S/34/2016-56 v znení opravného uznesenia Krajského súdu v Prešove zo dňa 27. októbra 2017 č.k. 6S/34/2016-81 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 103569862/2016 z 21.07.2016 r u š í a v e vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Sťažovateľovi právo na náhradu trov kasačného konania v celej výške p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti z 19.07.2017 (č.l. 65) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/34/2016-56 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 103569862/2016 z 21.07.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 8) vydanému v daňovom konaní zamietol.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovné sťažnostné body:

- § 440 ods. 1 písm. f) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp.

„Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd nesprávne vyhodnotil postup žalovaného pri aplikácii jeho práva klásť svedkom otázky,

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 3 ods. 2 v spojení s § 45 a § 46 ods. 5 (zásada úzkej súčinnosti) ako aj § 25 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), ust. § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“), ako aj

- § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v otázke dodržiavania procesných práv účastníka konania, najmä v otázke daňového bremena (rozsudok sp.zn. 4Sžf 68, 74 a 75/98, ďalej rozsudok sp.zn. 6Sžf/28/2011; navyše rozsudok, rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11).

## II.

### Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 102559608/2016 z 15.02.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

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

4. Prvostupňovým rozhodnutím (č.l. 15) 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 2013 v tam uvedenej sume.

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

5. Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 a nasl. ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z. správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 20694040/2015 z 19.08.2015 (ďalej len „protokol“).

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

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

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

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

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

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

1) stavebné práce - zemné práce na stavbe : Dobudovanie kanalizácie v aglomerácii Čachtice od žalobcom označeného dodávateľa MaK DOMISTAV spol. s r.o., Vranov nad Topľou (ďalej len „spoločnosť DOMISTAV“), za ktorých údajné vykonanie vystavila spoločnosť DOMISTAV faktúru v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) zo zistení dožiadaného správcu dane ako aj z vyjadrení konateľky spoločnosti DOMISTAV pani Q. K. vyplýva, že

i) zemné práce boli vykonané subdodávateľsky spoločnosťou EKOS-KAJO PLUS s.r.o., Košice (ďalej len „spoločnosť EKOS“),

ii) stavebné práce boli vyfakturované na základe objednávok,

iii) faktúra je zaúčtovaná v ich účtovníctve a DPH bola odvedená,

iv) úhrady prebehli bezhotovostným spôsobom ,

v) stavebný denník viedol hlavný dodávateľ VÁHOSTAV-SK, a.s. Žilina, stavebný dozor spoločnosti DOMISTAV ako zhotoviteľovi všetko odsúhlasoval,

vi) pri daňovej kontrole vykonanej v spoločnosti EKOS nebola predložená ani v účtovníctve zaúčtovaná faktúra pre spoločnosť DOMISTAV,

2) stavebné práce na dobudovaní kanalizácie v aglomerácii Čachtice od žalobcom označeného dodávateľa PAMAX servis, s.r.o., Dolný Kubín (ďalej len „spoločnosť PAMAX“), za ktorých údajné vykonanie vystavila spoločnosť PAMAX dve faktúry v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) zo zistení dožiadaného správcu dane vyplýva, že

i) písomné zásielky adresované spoločnosti PAMAX sa vracajú späť s poznámkou „adresát neznámy“,

ii) na údajnom sídle spoločnosti PAMAX sa nachádzal zoznam spoločností sídlacích v budove; označenie spoločnosti PAMAX chýbalo,

iii) vlastník nehnuteľnosti pán J.. J. X. sa vyjadril, že spoločnosť PAMAX nepozná a v budove nikdy nesídlila,

iv) spoločnosti PAMAX bola z úradnej moci zrušená registrácia na dani z pridanej hodnoty a posledné zdaňovacie obdobie bolo určené na december 2013,

(1) pán V. R. (konateľ spoločnosti PAMAX v čase kontrolovaného daňového obdobia) za prítomnosti žalobcu (konateľ pán M. D.) potvrdil vystavenie predloženej faktúry,

(2) k dodaniu stavebných prác došlo subdodávateľsky, a

(3) toto zabezpečoval pán V., ktorý stavebné práce vykonával so svojimi ľuďmi,

3) stavebné práce na dobudovaní kanalizácie v aglomerácii Čachtice od žalobcom označeného dodávateľa M&J STAV, spol. s r.o., Bratislava (ďalej len „spoločnosť M&J“), za ktorých údajné vykonanie vystavila spoločnosť M&J viaceré faktúry v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) zo zistení dožiadaného správcu dane vyplýva, že

i) spoločnosť M&J so správcom dane nekomunikuje a nepredložila žiadne požadované doklady,

ii) spoločnosť M&J na adrese z obchodného registra nesídlila,

iii) konateľ spoločnosti M&J, pán Q. V., sa vyjadril, že

(1) faktúry pre žalobcu vystavil, podpísal a práce boli uskutočnené aj zaplatené,

(2) nevedel avšak uviesť, akým spôsobom a kým boli predmetné práce vykonané, či išlo o vlastných zamestnancov alebo o subdodávku,

(3) nedisponoval žiadnymi dokladmi ani dôkazmi o dodaní prác,

4) vzhľadom na zistený skutkový stav v spoločnosti Poľovnícky dvor s.r.o. nie je potrebné vypočítanie navrhovaného svedka pána V. K., konateľa spoločnosti EKOS.

7. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku správcu dane došiel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u spoločnosti EKOS ako prvého subdodávateľa nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. (žalobca nepreukázal vykonanie stavebných prác konkrétne od takto označeného daňového subjektu), a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu, a ďalej že sa nepreukázalo, že spoločnosť PAMAX ekonomickú činnosť deklarovanú podanými daňovými priznaniami k dani z pridanej hodnoty aj v skutočnosti vykonávala ako aj že spoločnosť M&J dodala stavebné práce.

8. V súvislosti s námietkou žalobcu, že správca dane sa riadne nezaoberal s rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) v spojených veciach sp.zn. C-80/11 a C-142/11 z 21.6.2012, žalovaný poukázal na to, že žalobca ako podnikateľský subjekt si musí svojho obchodného partnera vyberať s určitou dávkou obozretnosti, aby mohol správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré by preukázali uskutočnenie fakturovaných prác. Tiež v súvislosti s poukazovaním na rozsudky Súdneho dvora sp.zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03 žalovaný zdôraznil, že správca dane preveroval okolnosti, za ktorých mali byť obchody realizované, t.j. okolnosti, ktoré by nasvedčovali tomu, že dodávateľ uvedený na faktúrach mohol, resp. nemohol fakturované dodávky skutočne dodať. Avšak, podľa žalovaného, správca dane nemôže posudzovať a zisťovať, či bolo spáchané podvodné konanie, nakoľko táto činnosť prináleží orgánom činným v trestnom konaní.

9. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že správca dane mal vypočítať pána V. R. žalovaný uviedol, že menovaný bol správcom dane vypočítaný dňa 16.12.2015, o čom správca dane vyhotovil Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 1472583/2015 a jeho vypočítania sa zúčastnil aj konateľ žalobcu.

10. Čo sa týka práva zúčastniť sa výsluchu svedka pána Q. V. žalovaný konštatoval, že svedeckú výpoveď správca dane hodnotil vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi a pritom prihliadol na všetky skutočnosti, ktoré vyšli v danom prípade najavo. Navyiac s jeho vyjadrením bol žalobca oboznámený dňa 08.07.2015, pričom mal možnosť sa vyjadriť k zisteným skutočnostiam.

### III.

Konanie na správnom súde

11. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Prešove žalobu z 21.09.2016.

12. Nakoľko žalobca vo svojej žalobe navrhoval aj priznať odkladný účinok správnej žalobe, krajský súd uznesením zo dňa 07. apríla 2018 (č.l. 49) návrh žalobcu na odkladný účinok správnej žaloby zamietol.

13. Krajský súd v Prešove ako správny súd posúdil zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup správnych orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p., nariadil vo veci pojednávanie a po oboznámení sa so spisom správcu dane dospel k záveru, že žalobcom vznesené námietky správny súd považuje za nedôvodné (najmä bod č. 53 napadnutého rozsudku). Preto postupom podľa § 190 S.s.p. prostredníctvom napadnutého rozsudku vyslovil, že žalobu zamietla z nasledujúcich dôvodov.

Podľa § 491 ods. 1 S.s.p. v citovanom znení 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 § 190 S.s.p. v citovanom znení platí, že ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

14. S poukazom na relevantné ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zdôraznil, že nemal preukázané, že správca dane nekonal v súčinnosti so žalobcom ako s daňovým subjektom.

15. Tiež správny súd pripustil, že hoci k výsluchu svedka V. R. došlo až v rámci vyrubovacieho konania, tak správny súd v žiadnom prípade nepripustil, že by došlo k porušeniu subjektívnych práv žalobcu. S odkazom na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky správny súd ustálil, že rozhodnutie správneho orgánu sa nezrušuje iba preto, aby bol zrealizovaný určitý procesný postup, ale

iba v prípade, ak jeho zopakovanie má za následok priaznivejšie postavenie žalobcu (č. 55 napadnutého rozsudku).

16. V tejto súvislosti správny súd tiež zdôraznil (č. 56 napadnutého rozsudku), že námietka žalobcu, že správca dane nevykonával dokazovanie na základe návrhu žalobcu len z dôvodu blížiacej sa lehoty na ukončenie daňovej kontroly, je nedôvodná. Tým, že dňa 20.08.2015 bol správcovi dane elektronickými prostriedkami doručený návrh žalobcu na vypočutie ďalších svedkov, nebolo dotknuté oprávnenie správcu dane postupovať ďalej v prerokovaní protokolu.

17. Ďalej správny súd uviedol (č. 59 a 61 napadnutého rozsudku) k námietke žalobcu o marení účelu daňovej kontroly správcom dane, že iba predloženie faktúry ako dokladu, ktorý má preukázať zdaniteľný obchod a hoci aj toto potvrdil svedok pán V. R., tak daňová povinnosť nevznikla iba na základe predloženia faktúry. Pre správny súd z judikatúry Najvyššieho súdu (bez bližšieho objasnenia, z ktorej konkrétne) vyplýva záver, že pri posudzovaní nároku na odpočet DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálnym.

18. V uvedenej súvislosti tiež správny súd zdôraznil, že nakoľko k vykonaniu objednaných prác u označených spoločností DOMISTAV, PAMAX alebo M&J, resp. ich subdodávateľov nedošlo, tak nevznikla pri deklarovaných službách daňová povinnosť (č. 64 napadnutého rozsudku). Takto označení dodávatelia práce sami nevykonali, nemali personálne zabezpečenie na výkon stavebných prác neboli predložené dôkazy preukazujúce obstaranie takýchto prác od ďalších subdodávateľov.

19. Preto v preskúvanom konaní podľa správneho súdu nebolo relevantným spôsobom preukázané, že dodávky (zdaniteľné obchody) prebehli tak, ako sa uvádza na predmetných faktúrach (č. 64 napadnutého rozsudku). S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

#### IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

##### A)

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

k § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.:

- správny súd tým, že nesprávne právne posúdil vec, porušil právo sťažovateľa na spravodlivý proces,
- najmä odôvodnenie (č. 53 napadnutého rozsudku):

o ak je na vykonanie daňovej kontroly stanovená 1-ročná lehota, a ak by správca dane žalobcu oboznamoval s každou odpoveďou na dožiadanie správcu dane, išlo by o neefektívnu kontrolu,

k § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.: t.j. správny súd nesprávne posúdil žalobný bod sťažovateľa,

- že správca dane vykonával dokazovanie bez súčinnosti žalobcu a jednoznačne len v jeho neprospech, o návrhy na vykonanie dôkazov (20.08.2015) odmietol, resp. ich nevykonával,
- o nedostatočnej súčinnosti (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku) zo strany správcu dane,
- o pri vzniku pochybností mal správca dane toto oznámiť sťažovateľovi a vyzvať ho na vysvetlenie, doplnenie či opravu,
- o počas 10 mesiacov daňovej kontroly ani raz nekontaktoval sťažovateľa,
- o sťažovateľ sa nemohol k týmto zisteniam ani vyjadriť,
- o domnieval sa, že kontrola je bezproblémová, a preto nemal čas na efektívnu a účinnú obhajobu svojich tvrdení počas zvyšných 2 mesiacov,
- že sťažovateľ má zodpovedať za porušenie povinnosti iného daňového subjektu, t.j. dodávateľa alebo subdodávateľa,
- o faktúry mali byť podľa správcu dane vystavené za účelom zníženia daňovej povinnosti sťažovateľa,
- o nemožno sťažovateľa viniť z toho, že subdodávatelia si neplnili svoje ohlasovacie, registračné, účtovné a daňové povinnosti,

o obdobne aj v rozsudku Súdneho dvora Mahagében a Dávid,  
- výsluch bývalého konateľa pána Q. V.  
o sťažovateľ nemal možnosť byť pri výsluchu svedka a klásť mu otázky,  
- návrhy na dokazovanie z 20.08.2015 správca dane neakceptoval,  
o správca dane prípisom z 09.09.2015 oznámil, že tieto návrhy boli doručené, keď bol expedovaný protokol z daňovej kontroly,  
o preto sa k nim nemôže vyjadriť,

k § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p.:

- sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu tým, že  
o nerešpektoval právne závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 4Sž 68/98, 4 Sž 74/98, 4 Sž 75/98 ako aj nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 241/2003,  
o a ďalej v rozsudkoch Najvyššieho súdu sp.zn. 6Sžf/28/2011, 6Sžf/32/2012, 6Sžf/33/2012 ako aj 6Sžf/34/2012.

21. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, resp. aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si sťažovateľ uplatnil právo na náhradu trov kasačného konania v celom rozsahu.

B)

22. Správny súd na základe upozornenia Najvyššieho súdu vydal opravné uznesenie č.k. 6S/34/2016 - 81 zo dňa 27. októbra 2017.

23. V čase rozhodovania kasačného súdu o podanej kasačnej sťažnosti sa replika žalovaného v spise správneho súdu nenachádzala.

IV.

Právne názory kasačného súdu

24. 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.], a 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.] a neviazanosť sťažnostným návrhom (§ 453 ods. 3 S.s.p.) kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že preskúmané rozhodnutie nie je zmysle § 462 ods. 2 S.s.p. súladné so zákonom a súčasne krajský súd žalobu zamietol, preto v súlade s revíznou právomocou mu zverenou zákonodarcom kasačný súd rozhodol o zmene napadnutého rozsudku krajského súdu tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 20. augusta 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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

26. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že právo na súdnu ochranu (čl. 46 a nasl.

Ústavy Slovenskej republiky) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (čl. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím správneho súdu a ktorej aplikácia môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

27. Pôvodná úprava súdneho prieskumu rozhodnutí správnych orgánov vrátane inštitútu opravných prostriedkov sa od účinnosti Správneho súdneho poriadku podstatne zmenila s tým, že konanie o kasačnej sťažnosti má zabezpečiť tri rozdielne úlohy, a to rýchlu a efektívnu nápravu najpodstatnejších procesných pochybení, objasnenie otázok zásadného právneho významu ako aj zjednocovanie judikatúry. Je potom na zvážení sťažovateľa vrátane zvýšeného významu úlohy kvalifikovane právneho konania sťažovateľa (§ 5 ods. 5 v spojení s § 449 ods. 1 veta prvá S.s.p.), ktorú z uvedených úloh má ním podaná kasačná sťažnosť v správnom súdnictve plniť.

28. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti [sťažnostný návrh podľa § 445 ods. 1 písm. d) S.s.p.] objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

29. Sťažovateľ, hoci poukazoval až na 3 dôvody kasačnej sťažnosti, tak kasačný súd vyhodnotil ich podľa obsahu, že spoločne smerujú proti nesprávnemu právnemu posúdeniu veci v prípade aplikácie § 24 Daňového poriadku pri výklade hmotnoprávnych a procesných podmienok vzniku a využitia (uplatnenia) práva na odpočet DPH. V tejto súvislosti sa v obdobnej právnej veci už Najvyšší súd vyslovil prostredníctvom rozsudku sp.zn. 8Sžfk/8/2018 zo dňa 11. júla 2019 nasledovne:

„32. V konaní o kasačnej sťažnosti považoval kasačný súd za kľúčové zaujať právny názor k otázke, či správca dane postupoval pri vykonávaní dokazovania v súlade s príslušnými zákonnými ustanoveniami (§ 24 a § 25 daňového poriadku), resp. či jeho postupom nedošlo k porušeniu niektorej zo zásad daňového konania uvedených v § 3 daňového poriadku, v dôsledku čoho by na takéto dôkazy vôbec nebolo možné prihliadať (§ 24 ods. 4 daňového poriadku), čo má vplyv na dostatočné zistenie skutkového stavu a v konečnom dôsledku na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

33. Zákonodarcu v právnej norme v § 3 odsek 1 daňového poriadku ustanovuje základné zásady daňového konania, tak, že v daňovom konaní sa postupuje podľa všeobecných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje mu 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane (§ 3 ods. 2 daňového poriadku). Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo, všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3). Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6). Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti (§ 3 ods. 7). Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane (§ 3 ods. 8).

34. Vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti kasačný súd zdôrazňuje, že daňový subjekt vzhľadom na zásadu rovnosti zbraní, má právo zoznámiť sa s dôkazmi, ktoré sa v daňovom konaní vykonali. Aj na daňové konanie sa vzťahuje pravidlo, že správne orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, čo v prejednávanej veci znamená, umožniť účastníkovi - sťažovateľovi, aby jeho vec bola prejednaná v jeho prítomnosti, aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonaným dôkazom (čl. 38 ods. 22 Listiny základných práv a slobôd).

35. Kasačný súd z obsahu pripojeného administratívneho spisu zistil, že správca dane pri formulácii svojho záveru o neoprávnenosti resp. o nepreukázaní splnenia podmienok v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH vychádzal zo zistenia, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal spoľahlivo a vierohodne dodanie služby od fyzickej osoby - podnikateľa XY. V tejto súvislosti sa okrem iného správca dane oprel a poukázal aj na výpoveď XY, ktorý potvrdil, že stavebné fakturované práce uskutočnil prostredníctvom subdodávateľa E. s.r.o., avšak správca dane ďalším overovaním zistených skutočností zistil, že táto spoločnosť zamestnancov v čase realizácie zdaniteľného plnenia nemala a bola vedená v zozname platiteľov DPH, u ktorých boli zistené dôvody na zrušenie registrácie. Správca dane konštatoval, že existovali dôvodné pochybnosti zo strany správcu dane, že služba - stavebné práce boli vykonané tak, ako to žalobca deklaroval predloženou faktúrou.

36. Z ustanovenia § 25 ods. 4 daňového poriadku vyplýva, že ak vypovedá svedok, daňový subjekt, alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyzosumiť daňový subjekt, alebo jeho zástupcu. Dodržanie zákonom stanoveného postupu t.j. informovanie daňového subjektu o výsluchu svedka, je aj s poukazom na § 24 ods. 4 daňového poriadku predpokladom využitia tohto dôkazného prostriedku pri následnom hodnotení dôkazov a formulovaní záverov správcu dane, týkajúcich sa skutkového stavu veci. Senát Najvyššieho súdu uvádza, že nerešpektovanie tejto zákonnej požiadavky, nemôže byť správcom dane nahradené, či zhojené, ani následným oboznámením daňového subjektu s vykonaním tohto dôkazu.

37. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti uvádza, že ak sa mala fyzická osoba podnikateľ - XY v konaní pred správcom dane vyjadriť k závažným skutočnostiam týkajúcich sa iných subjektov, ktorými sa mala preveriť realnosť dodania prác pre sťažovateľa, je nutné takéto vyjadrenie považovať za výsluch svedka."

30. Z obsahu spisu správcu dane pre kasačný súd vyplýva, že tak konateľka spoločnosti DOMISTAV (pani Q. K. - zápisnica z 23.02.2015 ako príloha č. 13), tak konateľ spoločnosti PAMAX (pán V. R. - zápisnica zo 16.12.2015 ako príloha č. 19) ako aj konateľ spoločnosti M&J (pán Q. V. - zápisnica z 08.06.2015 ako príloha č. 22 spisu správcu dane), všetci spoločne potvrdili, že príslušné stavebné a zemné práce v zákazke Dobudovanie kanalizácie v aglomerácii Čachtice boli vykonané prostredníctvom subdodávateľov. Sťažovateľ v tejto súvislosti namieta, že pokiaľ bol správcom dane vypočutý hore uvedený pán Q. V. ako konateľ spoločnosti M&J, tak išlo o vypočutie svedka, ktorého sa nemohol sťažovateľ, resp. jeho právny zástupca zúčastniť.

31. Túto skutočnosť žalovaný vo svojom vyjadrení z 30.01.2017 (kasačný súd vzhľadom na absenciu vyjadrenia žalovaného ku kasačnej sťažnosti musí vychádzať z tohto vyjadrenia k žalobe - č.l. 35) nepopiera. Svoj postup obhajuje (str. 7 vyjadrenia) tým, že:

„Vo vzťahu k námietke, že žalobcovi sa bolo upreté právo zúčastniť sa výsluch svedka p. Q. V. žalovaný uvádza, že svedeckú výpoveď správca dane hodnotil vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi a pritom prihliadol na všetky skutočnosti, ktoré vyšli v danom prípade najavo. Vychádzajúc z vyjadrenia p. Q. V. k činnosti spoločnosti M&J STAV, spol. s r.o., ktorý nevedel uviesť akým spôsobom a kým práce boli realizované, nedisponoval žiadnymi dôkazmi správca dane jeho výpoveď vyhodnotil ako dôkaz, že k dodaniu služby - stavebných prác reálne nedošlo, keď jeho skutkové okolnosti vypovedajú len o tom, že v danej obchodnej transakcii išlo len o fakturovanie zdaniteľného obchodu bez reálneho plnenia. Navyiac s jeho vyjadrením bol žalobca oboznámený dňa 8.7.2015, mal možnosť sa vyjadriť k zisteným skutočnostiam. Žalobca neuplatnil námietky proti postupu správcu dane, nevyjadril nesúhlas s takýmto postupom správcu dane a ani nenavrhol, aby bol uvedený svedok opätovne vypočutý v jeho prítomnosti. Za takýchto okolností prípadu je dôvodné hodnotiť uvedené vypočutie svedka zo dňa 16.12.2015 ako zákonný dôkaz. "

Tento skutkový záver si správny súd osvojil najmä v bode č. 55.

32. Z obsahu predmetnej zápisnice o ústnom pojednávaní s pánom Q. V. zo dňa 08.06.2015 pre kasačný súd vyplýva, že sťažovateľovi malo byť údajne umožnené sa na ústnom pojednávaní zúčastniť, ale túto požiadavku dožiadaný správca dane nenaplnil, nakoľko o tomto procesnom úkone dňa 11.05.2015 preukázateľne upovedomil iba JUDr. R. M., ktorý však v tom čase nebol splnomocnený na zastupovanie

sťažovateľa v predmetnej veci. Z uvedenej zápisnice o ústnom pojednávaní ďalej vyplýva, že pán Q. V. je procesne označený ako svedok a takto aj bol poučený s poukazom na § 25 ods. 2 Daňového poriadku.

33. Z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 08.06.2015 vyplýva vzhľadom na kontext kladených otázok vo vzťahu k pánovi Q.N. V., ako dodávateľskej spoločnosti, že tento sa na ústnom pojednávaní vyjadroval k splneniu podmienok na vznik daňovej povinnosti. Z uvádzaných odpovedí zo strany pána Q. V. si správca dane resp. aj žalovaný vytvárali predstavy a úsudky o dodaní ( nedodaní ) služby. Svedok napríklad potvrdzoval svoj podpis na predložených faktúrach, objasňoval, ako došlo k objednaní uvedených stavebných prác, resp. uvádzal, ako boli služby reálne vykonané a kým. Hoci správca dane, resp. žalovaný v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia konštatovali, že konateľ nevedel uviesť, či dodané práce boli uskutočnené vlastnými zamestnancami, alebo subdodávateľským spôsobom, tak konateľ uviedol, že boli pracovníci na dohodu, prostredníctvom, ktorých bola realizovaná dodávka zemných prác.

34. Vzhľadom na to, že správca dane v priebehu daňovej kontroly riadne a včas nevyrozumel sťažovateľa prípadne jeho zástupcu o výsluchu Q.N. V. ako svedka, sťažovateľovi odňal možnosť byť prítomný pri jeho výsluchu a klásť mu otázky, čím mu nevytvoril podmienky pre realizáciu práva upraveného v § 25 ods. 4 Daňového poriadku. Podľa kasačného súdu opísaný postup správcu dane tak mohol mať priamy dosah na zákonnosť prijatých daňových rozhodnutí.

35. V tejto súvislosti musí kasačný súd upozorniť na tú skutočnosť, že rovnakú vadu vykazovalo miestne zisťovanie vykonané s konateľkou, pani Q. K. dňa 23.02.2015. S obdobnými vadami žalovaný odôvodnil nevypočutie navrhovaného svedka pána V. K., že správca dane vykonal dostatočné dokazovanie (str. 6 preskúmaného rozhodnutia). K tomu žalovaný doplnil stručné odôvodnenie, že „vzhľadom na zistený skutkový stav v spoločnosti Poľovnícky dvor s.r.o. nie je potrebné vypočutie svedka p. V. K.“

36. Najvyšší súd uvádza, že na daňové konanie sa vzťahuje pravidlo, že finančné orgány sú povinnými postupovať ústavne konformným spôsobom a preto, ak je v daňovom konaní v rámci dokazovania vykonávaný výsluch svedkov a daňový subjekt nemá možnosť byť prítomný na tomto výsluchu a klásť pri ňom svedkom otázky, sú potom takto získané svedecké výpovede dôkaznými prostriedkami zabezpečenými správcou dane v rozpore so zákonom. Pre účely dokazovania v daňovom konaní je potrebné preferovať i vykonanie dôkazov a to bezprostredným spôsobom, aby sa mohol s týmito dôkazmi daňový subjekt bezprostredne oboznámiť, aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonaným dôkazom. Nakoľko sa tak nestalo, správca dane uvedeným postupom znemožnil žalobcovi uplatniť si svoje procesné práva byť nielen účastný pri svedeckej výpovedi, ale aj svedkovi klásť otázky, čo správca dane ani žalovaný v neskoršom daňovom konaní nenapravili (viď rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 6Sžf/22/2016).

37. Navyše je nutné upozorniť žalovaného, že si nedôvodne osvojil argumentáciu správcu dane, že spoločnosť PAMAX podala posledné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie jún 2013, čo podporuje záver správcu dane ako aj žalovaného, že táto spoločnosť nemohla participovať na zdaniteľnom plnení.

38. Preto kasačný súd súhlasí s argumentáciou sťažovateľa, že tým, že správca dane neumožnil žalobcovi realizáciu jeho práv v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku, poškodil jeho práva počas dokazovania, pričom takýto postup má priamy dosah na zákonnosť vydaných rozhodnutí daňových orgánov. Právny názor krajského súdu v tomto smere nepovažoval kasačný súd za správny. Z tohto dôvodu došlo k zmene napadnutého rozsudku a to tak, že kasačný súd zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

VI.

39. 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 nielen pod slovenský právny poriadok ale aj 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 vykazuje znaky riadneho zistenia skutkového stavu na základe § 24 Daňového poriadku a následnú správnu aplikáciu dotknutých ustanovení daňového práva.

40. 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.

41. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo svojej judikatúre (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 8Sžfk/8/2018, pri ktorom Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od jeho 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 odchyľil (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.

42. Bude preto úlohou dotknutého orgánu verejnej správy, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov konajúceho kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) vykonal riadne zistenie skutkového stavu v rozsahu nevyhnutne potrebnom pre účely daňového konania a na jeho základe rozhodol.

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

44. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nastalo, a naopak žalovaný ako protistrana nebol úspešný.

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie. 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 prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).