

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/37/2017
Identifikačné číslo spisu: 3016200229
Dátum vydania rozhodnutia: 19.06.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3016200229.1

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): MAGNUS gallery s.r.o., IČO: 36 665 398, so sídlom Hurbanovo námestie č. 1458/46, Bojnice, zast.: advokátska kancelária Hulín s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 50 647 679, so sídlom Ďurgalova č. 2 , 831 04 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, s doručovacou adresou Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, oddelenie daňového konania Trenčín, K dolnej stanici č. 22, 911 33 Trenčín, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 22. novembra 2016 č.k. 11S/76/2016-57, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 22. novembra 2016 č.k. 11S/76/2016-57 m e n í t a k , ž e r o z h o d n u t i e ž a l o v a n é h o č . 1 0 0 0 1 7 8 6 8 / 2 0 1 6 z 0 5 . 0 1 . 2 0 1 6 r u š í a v e c v r a c i a ž a l o v a n é m u n a d ě a ľ š i e k o n a n i e .

Sťažovateľovi právo na úplnú náhradu trov konania proti žalovanému p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 100017868/2016 z 05.01.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 24) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 20934521/2015 z 05.10.2015 (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.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2014 v tam uvedenej sume na tom právnom základe, že oproti nadmernému odpočtu (správca dane použil terminológiu „daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 25.09.2014“) vykázanému v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie bola správcom dane zistená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty.

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

3. Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 a odsek 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2014 (daňová kontrola začatá od 09.07.2014), apríl až august 2014 (rozšírená na základe Oznámenia č. 9313401/5/4518077/2014/Rud zo 06.10.2014) boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 20743061/2015 zo dňa 27.08.2015 (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 vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

1) zabezpečenie stavebných opráv v priestoroch hotela Magnus v prospech žalobcu od dodávateľa služieb FENICIA LLC, organizačná zložka, Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „dodávateľ stavebných prác“), za ktorých údajné vykonanie vystavil dodávateľ stavebných prác viacero sporných faktúr,

a) pán B. J. ako vedúci organizačnej zložky v pozícii svedka dňa 24.09.2014 potvrdil, že

i) iba on bol oprávnený konať za dodávateľa stavebných prác,

ii) sporné faktúry vystavil sám,

iii) boli zaúčtované v účtovnej evidencii dodávateľa stavebných prác,

iv) firemné a daňové doklady boli následne ukradnuté z auta (predložil záznam z 12.08.2014 z polície) a účtovníctvo v dôsledku skolabovania počítača nie je prístupné,

v) dodávateľ stavebných prác nemá zamestnancov,

vi) stavebné práce mali byť realizované subdodávateľsky živnostníkom pánom L. U., ale neskôr sa telefonicky opravil (dňa 28.10.2014) a za osobu subdodávateľa označil pána W. B. (ďalej len „subdodávateľ“),

b) ďalším písomným podaním z 29.10.2014 pán B. J. dodatočne oznámil správcovi dane, že,

i) subdodávateľ dodal aj stavebný materiál,

ii) uvedené nákupy realizoval subdodávateľ postupne hotovostným spôsobom,

- iii) na doklady o nákupoch ako aj na zmluvné vzťahy sa vzťahuje hore uvedený záznam z polície,
- c) subdodávateľ II. ako svedok dňa 10.12.2014 uviedol, že
 - i) v roku 2014 realizoval v Hoteli Magnus obklady, dlažby, sadrokartóny, priečky, izolácie, hydroizolácie a maľovky, hoci mal až do 31.10.2014 pozastavené prevádzkovanie živnosti,
 - ii) pri prácach mu chodil pomáhať iba syn, väčšinou cez víkendy,
 - iii) na fotografiách (predložené pánom B. J.N.) je subdodávateľ so synom,
 - iv) ako dôkaz predložil faktúry a príjmové pokladničné doklady,
- d) konateľ žalobcu pán R.. F.. B. E. na ústnom pojednávaní dňa 28.07.2015 uviedol, že
 - i) v interiéri aj v exteriéri hotela po jeho kúpe bolo potrebné uskutočniť rekonštrukčné práce,
 - ii) na rekonštrukčné a opravárenské práce nebolo potrebné stavebné povolenie,
- e) správca dane vykonal dňa 05.08.2015 miestne zisťovanie
 - i) na 780 m² nájomných priestorov boli v marci 2015 pozastavené stavebné práce z dôvodu spochybnenia dodávateľských faktúr a dokladov,
 - ii) po ukončení daňovej kontroly bude ďalej pokračovať ich rekonštrukcia a ich následný prenájom.

5. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie výpovede pána B. J., vedúceho organizačnej zložky so zistením rozporov v predložených záznamoch polície, v prvotnom označení osoby subdodávateľa, ako aj že subdodávateľ nepredložil okrem listinných dôkazov žiadne iné dôkazné prostriedky, v tvrdeniach o nadobudnutí stavebného materiálu) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u vyššie uvedeného dodávateľa stavebných prác nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. nakoľko žalobca nepreukázal, že zdaniteľný obchod dodávateľ stavebných prác uvedený ako platiteľ na faktúre zrealizoval, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu.

II.

Konanie na správnom súde

6. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Trenčíne žalobu z 10.03.2016.

7. Krajský súd v Trenčíne ako správny súd konajúci po 01.07.2016 v zmysle ustanovenia § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“) 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 prejednávanej 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 s administratívnym spisom žalovaného dospel k záveru, že žalobe nie je možné priznať úspech, a preto ju podľa § 190 S.s.p. zamietol (viď bod č. 33 napadnutého rozsudku) z nasledujúcich dôvodov.

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

8. S poukazom na relevantné ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku a zák. č. 222/2004 Z.z. a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd poukázal na to (viď bod č. 15 napadnutého rozsudku), že medzi účastníkmi konania zostala otáznou okolnosť, či spoločnosť označená ako dodávateľ stavebných prác bola aj ich skutočným dodávateľom pre žalobcu podľa sporných faktúr.

9. V tejto súvislosti správny súd zdôraznil, že pán B. J. menil svoju výpoveď, konateľ žalobcu, pán R.. B. E. naopak uviedol, že rekonštrukčné práce na hoteli zabezpečoval nájomca hotela, t.j. spoločnosť ACCOM, s.r.o. zastúpená pánom W., o ktorom sa svedok B. J. ako zástupca dodávateľskej spoločnosti ani raz nezmiel vo svojich opakovaných výpovediach. S prihliadnutím na horeuvedené skutočnosti správny súd vyhodnotil výpovede svedka pána B. J. ako nedôveryhodné. Pre svedka pána B. J. je tiež typické, že svoje nasledujúce vyjadrenia vždy prispôbuje už známym skutočnostiam, aby vyvolal dojem objektívnosti. Z týchto dôvodov správny súd jeho výpovediam neuveril.

10. Ďalej správny súd uviedol, že zistené skutočnosti tak vylučujú, aby spoločnosť označená za dodávateľa stavebných prác v rozhodnom zdaňovacom období aj mohla byť ich dodávateľom (vid' č. 21 napadnutého rozsudku). Pochybnosti správcu dane o reálnosti fakturovaného dodávateľa stavebných prác sú tak založené na relevantných faktoch, ktoré nesvedčia možnosti, aby v auguste 2014 mohla táto spoločnosť reálne poskytnúť žalobcovi služby fakturované spornými faktúrami. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

11. Proti napadnutému rozsudku sťažovateľ povinne zastúpený advokátom v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť zo dňa 26.01.2017 (č.l. 68) z dôvodov uvedených v

- § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., t.j. krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, ako aj

- § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

12. Sťažovateľ v nasledujúcich sťažnostných bodoch podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2 najmä uviedol, že správny súd:

k písm. f) :

- nesprávne konštatoval preskúmateľnosť preskúmaného rozhodnutia a že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi bolo dostačujúce na riadne posúdenie veci, nakoľko

o z výpovedí pána B. J. a pána W. B. vyplýva zhoda,

o správcovi dane žalobca odovzdal fotodokumentáciu zachytávajúcu priebeh stavebných prác, na ktorých je zachytený aj pán B.,

o kontrolné výkazy DPH dodávateľa stavebných prác preukazujú realizáciu stavebných prác z jeho strany,

- pozastavenie živnosti do 31.10.2014 pre pána W. B. nemôže byť na ujmu sťažovateľovi,

o ktorý nemal oprávnenie toto preverovať,

- konateľ žalobcu R.. F.. B. E. v zápisnici o ústnom pojednávaní z 28.7.2015 potvrdil, že rekonštrukčné a opravárenské práce vykonal dodávateľ stavebných prác,

o v tejto správcu dane v tejto súvislosti nepoložil žiadnu otázku smerujúcu ku komunikácii medzi dodávateľom stavebných prác a pánom W.,

o pán W. nebol správcom dane ani predvolaný na výsluch, hoci bol prítomný pri miestnom zisťovaní,

o jeho výsluch navrhol právny zástupca žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 22.11.2017, avšak správny súd sa s ním nijako nevysporiadal,

o konateľ žalobcu nepochybne splnomocnil na realizáciu rekonštrukčných prác svojho nájomcu (ACCOM s.r.o. - pána W.),

k písm. g) :

- zo strany žalobcu došlo k úhrade faktúr dodávateľovi stavebných prác,

- konateľ žalobcu R.. F.. B. E. bol správcom dane predvolaný k výsluchu iba jediný krát,

- žalobca uniesol dôkazné bremeno,

k písm. h) :

- sťažovateľ poukázal na nasledujúce rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“), z ktorých citoval viaceré pasáže,

12. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší tak preskúmané ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie alebo napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, resp. napadnutý rozsudok zruší a vec mu vráti na

ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si sťažovateľ uplatnil trovy kasačného konania.

B)

13. Zo stručného vyjadrenia žalovaného z 21.02.2017 (č.l. 85) vyplýva, že žalovaný naďalej v plnom rozsahu trvá na skutočnostiach a záveroch uvedených ako v preskúmanom rozhodnutí, tak aj vo svojom stanovisku k žalobe, to znamená, že preskúmané rozhodnutie ako aj jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie sú vydané v súlade s platnými právnymi predpismi.

14. Záverom žalovaný navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok potvrdil.

IV.

Právne názory kasačného súdu

15. Senát Najvyššieho súdu 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 jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. dôvodná, a preto v súlade s kasačnou právomocou mu zverenou zákonodarcom rozhodol o zrušení napadnutého rozsudku a o vrátení veci krajskému súdu na ďalšie konanie. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 19. júna 2018 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

16. 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.

17. 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.).

18. 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.

19. 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.

20. Na prvom mieste sťažovateľ charakterizuje nie napadnutý rozsudok správneho súdu ale jeho postup tak, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil sťažovateľovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Kasačný súd vychádza z toho, že sťažovateľ označuje napadnutý rozsudok ako nedostatočne odôvodnený a nezrozumiteľný a že ním namietaná okolnosť zakladá vadu zmätočnosti. Už skoršia judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (R 111/1998) týkajúca sa obdobných mimoriadnych opravných prostriedkov (dovolanie podané podľa Občianskeho súdneho poriadku) ale zastávala názor, že nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku nezakladá jeho zmätočnosť a prípustnosť opravného prostriedku (t.j. v preskúmvanej veci ide o kasačnú sťažnosť). Naopak nepreskúmateľnosť bola považovaná za vlastnosť (vyjadrujúcu stupeň kvality odôvodnenia) rozhodnutia všeobecného súdu, v ktorej sa navonok prejavila (len) tzv. iná vada konania majúca za následok nesprávne rozhodnutie veci (viď § 241 ods. 2 písm. b/ O.s.p.).

21. Vada tejto povahy nebola považovaná za dôvod zakladajúci prípustnosť mimoriadneho opravného prostriedku. S tým názorom sa stotožnil aj Ústavný súd Slovenskej republiky (napríklad sp.zn. I. ÚS 364/2015, II. ÚS 184/2015, III. ÚS 288/2015 alebo sp.zn. I. ÚS 547/2016).

22. Na zásade, podľa ktorej nepreskúmateľnosť zakladá (len) „inú vadu konania v zmysle § 241 ods. 2 písm. b) O.s.p.“, zotrvalo aj zjednocujúce stanovisko občianskeho kolégia (rozhodnutie č. R 2/2016), právna veta ktorého znie:

„Nepreskúmateľnosť rozhodnutia zakladá inú vadu konania v zmysle § 241 ods. 2 písm. b) Občianskeho súdneho poriadku.

Výnimočne, keď písomné vyhotovenie rozhodnutia neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu, môže ísť o skutočnosť, ktorá zakladá prípustnosť dovolania podľa § 237 ods. 1 písm. f/ Občianskeho súdneho poriadku“.

23. Podľa právneho názoru kasačného súdu zmeny v právnej úprave opravných prostriedkov proti rozhodnutiam správneho súdu, ktoré nadobudli účinnosť od 01. júla 2016, sa podstatne priblížili k zmyslu uvedeného stanoviska; vzhľadom na uvedené je treba citované stanovisko označiť za použiteľné pre súdnu prax po uvedenom dni.

24. V danom prípade obsah súdneho spisu dáva podklad pre uplatnenie druhej vety hore uvedeného stanoviska R 2/2016, ktorá predstavuje krajnú výnimku z prvej vety a týka sa výlučne len celkom ojedinelých (extrémnych) prípadov, ktoré majú znaky relevantné aj podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. O taký prípad ide v praxi napríklad vtedy, keď rozhodnutie súdu neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (pozri najmä vec Sutyazhnik proti Rusku, rozsudok ESLP z roku 2009), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (vec Ryabykh proti Rusku, rozsudok ESLP z roku 2003).

25. Zo sťažnostných bodov vyplýva, že sťažovateľ brojí proti nevyhoveniu svojho návrhu na vypočutie svedka pána W., ktorý návrh mal vzniesť na pojednávaní dňa 22.11.2017 s tým záverom, že správny súd sa s týmto návrhom na doplnenie dokazovania nijako nevysporiadal. Kasačný súd podrobne preskúmal zápisnicu z pojednávania z uvedeného dňa (č.l. 56), avšak nezistil, že by tento návrh bol v nej zaznamenaný. Taktiež sťažovateľ neprodukoval žiadne dôkazy na podporu svojho tvrdenia. Preto musel kasačný súd uvedený sťažnostný bod ako nerelevantný odmietnuť.

26. Naopak v odôvodnení napadnutého rozsudku sa citujú ustanovenia, ktoré správny súd aplikoval a z ktorých vyvodil svoje právne závery. Pre kasačný súd je celkom zrejmé, ako a z akých dôvodov správny súd rozhodol; odôvodnenie jeho rozhodnutia má náležitosti, ktoré sú požadované v zmysle § 139 S.s.p. V žiadnom prípade za procesnú vadu konania podľa § 440 písm. f) S.s.p. nemožno

považovať to, že správny súd neodôvodnil svoje rozhodnutie podľa predstáv sťažovateľa.

27. Pokiaľ sťažovateľ správne súdu vytýka niektoré nedostatky v procese obstarávania skutkových podkladov pre napadnutý rozsudok, prípadne nesprávnosť hodnotenia výsledkov dokazovania, kasačný súd pripomína, že už podľa predchádzajúcej právnej úpravy nebolo dôvodom znemožňujúcim realizáciu procesných oprávnení účastníka konania (a zakladajúcim prípustnosť vtedajších mimoriadnych opravných prostriedkov) nedostatočné zistenie rozhodujúcich skutkových okolností, nevykonanie všetkých navrhovaných dôkazov alebo nesprávne vyhodnotenie niektorého dôkazu (právnej vety publikované pod č. R 37/1993, R 125/1999, R 42/1993 alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pod sp.zn. 1 Cdo 85/2010, 2 Cdo 29/2011, 3 Cdo 268/2012, 3 Cdo 108/2016, 2 Cdo 130/2011, 5 Cdo 244/2011, 6 Cdo 185/2011, 7 Cdo 38/2012).

28. Nová právna úprava, ako bolo vyššie uvedené (viď bod č. 23) sa k podstate uvedeného značne priblížila. Kasačný súd vo vecnej väzbe k predchádzajúcim bodom pripomína právne závery Ústavného súdu Slovenskej republiky obsiahnuté v jeho rozhodnutí sp.zn. IV. ÚS 196/2014 (hoc sa týkalo právneho stavu existujúceho do 30. júna 2016), ktoré je naďalej aktuálne a v rozhodovacej praxi kasačného súdu plne uplatniteľné aj po dni účinnosti Správneho súdneho poriadku. S odkazom na právne závery Ústavného súdu Slovenskej republiky kasačný súd konštatuje, že v právnych veciach, na ktoré sa vzťahuje nová procesná úprava účinná od 01. júla 2016, je opodstatnený názor, podľa ktorého prípadný nedostatok riadneho odôvodnenia kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku, nedostatočne zistený skutkový stav alebo nesprávne právne posúdenie veci nezakladá vadu zmätočnosti konania podľa ustanovenia § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.

29. Sťažovateľ prostredníctvom ďalšieho dôvodu namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmanú vec, t.j. meritum sporu [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.]. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.) bez vád zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, a to spätne na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/).

30. Uvedený dôvod je relevantný iba, ak je nesprávnosť aplikácie objektívneho práva správnym súdom (resp. nesprávne vyriešenie niektorej právnej otázky správnym súdom) zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Preto nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom konkrétne spočíva v tom, že použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

31. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd zdôrazniť, že pri výklade právnych predpisov a ich inštitútov nemôže správny súd k nim pristupovať len z hľadiska gramatického výkladu ale musí si spoľahlivo ustáliť zmysel a účel dotknutej právnej normy, t.j. v preskúmanej veci otázku prípustnosti súčasného napadnutia právoplatného rozsudku viacerými dôvodmi kasačnej sťažnosti a tým aj vylúčiť kontraproduktívnu snahu sťažovateľa či už z dôvodu neistoty alebo nedostatku úplného presvedčenia o správnosti svojej kasačnej argumentácie pokusne uplatňovať popri sebe rozmanité, so sporom vecne nesúvisiace, hypotetické alebo navzájom sa vylučujúce dôvody, a skúšať, ako budú prijaté kasačným súdom.

32. V uvedenej súvislosti sťažovateľ poukazuje na nesprávny výklad ustanovenia § 49 ods. 1 a odsek 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v spojení s § 24 Daňového poriadku. Ďalej vyzdvihuje tú skutočnosť, že tak konateľ žalobcu pán R. F. B. E., ako aj pán B. J. sa jednoznačne vyjadrili kto a za akých skutočností zdaniteľné plnenie vo forme rekonštrukčných a iných stavebných prác vykonal. Navyše obaja boli dopytovaní len na realizáciu zdaniteľného plnenia smerom k subdodávateľovi, avšak osobu nájomcu (spoločnosť ACCOM s.r.o.), ktorú žalobca splnomocnil na realizáciu rekonštrukčných prác,

správca dane nevypočul a ani v preskúvanom rozhodnutí nie je objasnený dôvod tohto nekonania správcu dane. Kasačný súd musí s uvedenou argumentáciou sťažovateľa na základe nižšie uvedených dôvodov súhlasiť.

33. Na prvom mieste je nutné zdôrazniť, že základné zásady správy daní v Daňovom poriadku ukladajú aj správcovi dane naplniť zásadu úzkej súčinnosti najmä tým, že pri správe daní použije najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. Zákonodarca popri iných dôkazných prostriedkoch uvádza v § 24 ods. 4 Daňového poriadku aj zápisnicu z miestneho zisťovania, pričom je nepochybné, že za zvolenie spôsobu a rozsahu dokazovania je správca dane zodpovedný celkom (viď § 24 ods. 2 Daňového poriadku).

Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení 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 prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

34. Pre kasačný súd je nepochybné, že k výkonu daňovej kontroly správca dane prišiel v mesiaci júl 2014. Z vyjadrenia konateľa žalobcu je zjavné, že nielen vtedy, ale až do februára 2015 mali byť stavebné práce vykonávané, pričom zásadne zotrval na svojom stanovisku, že nikto iný ako dodávateľ stavebných prác tieto práce nevykonával. Správca dane mal až 7 mesačný časový priestor vykonať miestne zisťovanie v priestoroch hotela a preveriť teda, kto vlastne tieto práce v dotknutých priestoroch hotela vykonáva. Z preskúvaného rozhodnutia však vyplýva, že k tomuto úkonu správca dane pristúpil až 05.08.2015, t.j. v čase zastavenia stavebných prác.

35. Za tejto procesnej situácie nemohlo dôjsť k presunu dôkazného bremena na žalobcu, nakoľko správca dane hodnoverne nepochybnil, že žalobcom označený dodávateľ stavebných prác aj tieto práce nevykonával. Správca dane vychádzal z nepriamych dôkazov, resp. poukazoval na rozpory vo výpovediach predvolaných konateľov žalobcu a dodávateľa stavebných prác, poprípade subdodávateľa, avšak tieto rozpory sa nesnažil odstrániť dodatočnou výpoveďou konateľa žalobcu, resp. predvolaním pána W. ako svedka na výsluch k sporným skutočnostiam.

36. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd opätovne zdôrazniť svoju staršiu judikatúru, ktorá sa týka otázky prerozdelenia dôkazného bremena (m.m. rozhodnutie Najvyšší súd sp.zn. 5 SŽ-o-KS 29/2005): „V okamihu, kedy správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo.“

37. Avšak nielen sťažovateľ tvrdí, ale aj správca dane v zápisnici o miestnom zisťovaní z 05.08.2015 (príloha č. 36 daňového spisu) potvrdzuje, že mu bola odovzdaná fotodokumentácia vyhotovená pred a v priebehu vykonávania stavebných prác, ktorá sa však pri uvedenej zápisnici nenachádza. Navyše nebola správcovi dane a ani žalovaným dostatočne vyhodnotená, hoci v preskúvanom rozhodnutí je na str. 7 uvedené:

„Svedok [pán W. B.] tiež uviedol, že na fotografiách (predložené správcovi dane B. J., vedúcim organizačnej zložky spoločnosti FENICIA LLC, organizačná zložka dňa 29.10.2014) je on so synom“.

38. Na základe hore uvedených zistení dospel kasačný súd k záveru, že tento dôvod kasačnej sťažnosti je oprávnený a preto je nutné zmeniť napadnutý rozsudok tak, že preskúvané rozhodnutie zruší a vec sa vráti žalovanému na ďalšie konanie.

39. Čo sa týka v poslednom rade uvedeného dôvodu kasačnej sťažnosti, ten nie je vzhľadom na vyššie uvedené závery nutné preverovať, nakoľko kasačný súd nedospel k záveru o splnení podmienky prenosu daňového bremena na sťažovateľa. Správca dane zatiaľ nepreukázal dostatočne, že listiny a iné dôkazy predložené sťažovateľom nie sú hodnoverné. Potom správny súd predčasne postupom podľa § 190 S.s.p. zamietol žalobu.

V.

40. Kasačný súd vzhľadom na dôvody kasačnej sťažnosti uplatnené sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok nespĺňa zákonné požiadavky na formálne i obsahové náležitosti rozsudku požadované v zmysle § 139 S.s.p. Uvedený rozsudok správneho súdu nedostatočne vychádza zo zisteného skutkového stavu, ktorého právna subsumácia pod slovenský právny poriadok 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.

41. 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.

42. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 5 SŽ-o-KS 29/2005, pri ktorom kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od jeho obsahu a vyslovených právnych názorov (vid' 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.

43. 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. Ide najmä o odstránenie rozporov prostredníctvom vypočutia štatutárnych orgánov žalobcu a spoločnosti ACCOM s.r.o. ako aj vyhodnotenia relevancie predloženej fotodokumentácie.

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

45. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 2 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nastalo.

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).