

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/7/2018
Identifikačné číslo spisu: 8016200689
Dátum vydania rozhodnutia: 20.08.2019
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8016200689.1

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 29. septembra 2017 č. k. 3S/34/2016-63, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 29. septembra 2017 č.k. 3S/34/2016-63 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1351916/2016 z 21.07.2016 r u š í a vec 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 29.11.2017 (č.l. 77) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 3S/34/2016-63 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 1351916/2016 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 Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 a ďalej jeho rozsudok vo veciach sp.zn. C-354/03, C-355/03 ako aj sp.zn. C-484/03).

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. 102560023/2016 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 jún 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 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.

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 N. Y. vyplýva, že

i) zemné práce boli vykonané subdodávateľsky spoločnosťou Poľovnícky dvor, s.r.o., Juskova Voľa (ďalej len „spoločnosť Poľovnícky dvor“),

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 Poľovnícky dvor dom, na adrese ktorej má sídliť uvedená spoločnosť, bol v roku v roku 2013 zbúraný, spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov a daňové priznanie podáva nepravideľne,

2) ďalšie stavebné práce na dobudovaní kanalizácie v aglomerácii Čachtice od žalobcom označeného dodávateľa R. D., Liptovská Porúbka (ďalej len „podnikateľ HAFFNER“), za ktorých údajné vykonanie vystavil podnikateľ HAFFNER dve faktúry v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) zo zistení dožiadaného správcu dane vyplýva, že

i) podnikateľ HAFFNER potvrdil, že faktúry vystavil, zaúčtoval ich a daň odviedol,

ii) stavebné práce boli vykonané v subdodávke spoločnosťou PASAMIN s.r.o., Bratislava (ďalej tiež „spoločnosť PASAMIN“), ktorá viedla aj stavebný denník,

iii) spoločnosť PASAMIN je nekontaktná, nepredložila žiadne doklady,

iv) spoločnosť PASAMIN nemá žiadnych zamestnancov,

3) ďalšie stavebné práce na dobudovaní kanalizácie v aglomerácii Čachtice od žalobcom označeného dodávateľa Artgoal plus, s.r.o., Ružomberok (ďalej len „spoločnosť ARTGOAL“), za ktorých údajné vykonanie vystavila spoločnosť ARTGOAL faktúru v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) zo zistení dožiadaného správcu dane vyplýva, že

i) pán I. W. (splnomocnený zástupca spoločnosti ARTGOAL) zabezpečoval zákazky, podpisoval zmluvy, dohliadal na výkon stavebných prác a zabezpečoval úhrady faktúr,

(1) doklady spoločnosti ARTGOAL nemá k dispozícii,

(2) k dodaniu stavebných prác došlo subdodávateľsky, a

(3) toto zabezpečoval pán I., ktorý stavebné práce vykonával v spolupráci so spoločnosťou Bairo s.r.o. (ďalej tiež „spoločnosť BAIRO“),

ii) spoločnosť BAIRO so správcom dane nekomunikuje a nepredložila žiadne požadované doklady,

iii) konateľ spoločnosti BAIRO V. I. Š. za účasti konateľa žalobcu (pán D. F.) potvrdil, že

(1) zabezpečoval zákazky, organizoval prácu, vystavoval faktúry a viedol účtovníctvo,

(2) za spoločnosť doklady predložiť nevie, pretože ich odovzdal novému konateľovi pánovi I.,

(3) spolupracoval s pánom I., ktorým zabezpečil približne päť ľudí, ktorí to fyzicky vykonali,

(4) prácu následne kontroloval pán W..

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

7. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku správcu dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u u hore uvedených spoločností ako dodávateľov, resp. subdodávateľov 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.

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 vybrať s určitou dávkou obozretnosti, aby mohol správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré by preukázali uskutočnenie fakturovaných prác.

9. 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.

10. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že správca dane mal vypočítať svedkov navrhnutých v elektronickom podaní z 20.8.2015 žalovaný odkázal na list správcu dane č. 20811359/2015 z 09.09.2015, v ktorom mu oznámil, že jeho návrh bol doručený až po expedovaní protokolu z daňovej kontroly (19.08.2015).

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. 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., a po oboznámení sa so spisom správcu dane dospel k záveru, že žalobcom vznesené námietky správny súd považuje za nedôvodné (najmä bod č. 73 napadnutého rozsudku).

13. 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 správca dane neporušil § 45 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku, lebo umožnil žalobcovi predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane. Prerokovanie pripomienok a dôkazov predložených žalobcom a jeho oboznámenie s priebehom vyrubovacieho konania bolo uskutočnené dňa 02.02.2016, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102472742/2016 (príloha č. 10 administratívneho spisu). V nej sa podľa správneho súdu správca dane podrobne vysporiadal s návrhom žalobcu na výsluch ním navrhnutých svedkov (I. Y., D. R., V.. I. Š. Z. I. W.) - vid' č. 64 napadnutého rozsudku.

16. V tejto súvislosti správny súd tiež zdôraznil (č. 63 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. 66 napadnutého rozsudku) k námietke žalobcu o marení účelu daňovej kontroly správcom dane, že daňová kontrola bola správcom dane vykonávaná v nevyhnutnom rozsahu potrebnom na dosiahnutie účelu. Na preukázanie skutočne realizovaných transakcií bolo potrebné preverovanie dodávateľov z dôvodu, či došlo k dodaniu služieb subjektom uvedeným na faktúre.

18. V uvedenej súvislosti tiež správny súd zdôraznil, že ani uvedená svedecká výpoveď V. Š., ani výpoveď pána W. nepotvrdili vykonanie stavebných prác pre spoločnosť ARTGOAL. Svedok nepredložil také písomné dôkazy, ktoré by potvrdili jeho vyjadrenia. Podľa svedka práce realizoval p. I., ktorý však ku dnu výsluchu svedka bol už nebohý.

19. Preto v preskúmanom konaní podľa správneho súdu nebolo relevantným spôsobom preukázané, že dodávky (zdaniteľné obchody) prebehli tak, ako sa uvádza na predmetných faktúrach (č. 70 a 71 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. 61 napadnutého rozsudku):
o že správca dane konal so sťažovateľom v súčinnosti,

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 iba zrušenie sídla spoločnosti Poľovnícky dvor nemá byť prekážkou pre správcu dane na zistenie jeho skutočného sídla,

o extenzívne rozširovanie dôkazného bremena správcom dane

o obdobne aj v rozsudku Súdneho dvora Mahagében a Dávid, resp. Max Pen,
- výsluch osôb N. Y., D. R. alebo I. W.
o sťažovateľ nemal možnosť byť pri výsluchu týchto osôb a klásť im 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. V čase rozhodovania kasačného súdu o podanej kasačnej sťažnosti sa replika žalovaného v spise správneho súdu nenachádzala.

IV.

Právne názory kasačného súdu

23. 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 jednomyseľne (§ 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.

24. 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 správcou 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 správcou 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 N. Y. - zápisnica z 23.02.2015 ako príloha č. 13), tak D. R. (zápisnica z ústneho pojednávania z 03.02.2015 ako príloha č. 20) ako aj konateľ spoločnosti ARTGOAL (pán I. W. - zápisnica z 29.12.2014 ako príloha č. 26 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 boli dožiadaným správcou dane vypočuté hore uvedené osoby, tak išlo o vypočutie svedka, ktorého sa nemohol sťažovateľ, resp. jeho právny zástupca zúčastniť.

31. Túto skutočnosť žalovaný vo svojom vyjadrení z 15.05.2017 (kasačný súd vzhľadom na absenciu vyjadrenia žalovaného ku kasačnej sťažnosti musí vychádzať z tohto vyjadrenia k žalobe - čl. 40) nepopiera. Svoj postup obhajuje (str. 12 vyjadrenia) tým, že:

„Žalovaný sa nestotožňuje ani s námietkou žalobcu, že správca dane neakceptoval jeho návrh na vypočutie svedkov zo dňa 20.8.2015. Správca dane daňovému subjektu oznámil listom č. 20811359/2015 zo dňa 9.9.2015, že jeho návrh, ktorý doručil po expedovaní protokolu z daňovej kontroly (19.8.202015) nemôže akceptovať, avšak zároveň mu oznámil, že ďalšie dôkazy a jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly má možnosť predložiť do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy na vyjadrenie sa k protokolu.

Žalovaný uvádza, že správca dane získal dôkazy zákonným spôsobom, ukončil daňovú kontrolu v zákonnej lehote, protokol bol daňovým subjektom riadne prevzatý a nie je zaťažovaný vadou nezákonnosti."

Tento skutkový záver si správny súd osvojil najmä v bode č. 70 v spojení napríklad s bodom 54.

32. Napríklad z obsahu predmetnej zápisnice o ústnom pojednávaní s pánom D. R. zo dňa 03.02.2015 pre kasačný súd nevyplýva, že sťažovateľovi malo byť umožnené sa na ústnom pojednávaní zúčastniť. Prítomná na tomto procesnom úkone dňa 03.02.2015 preukázateľne bola iba pani R. ako ekonómka. Z uvedenej zápisnice o ústnom pojednávaní ďalej vyplýva, že pán D.M. R. nie je procesne označený ako svedok ale iba ako daňový subjekt a tiež absentuje poučenie s poukazom na § 25 ods. 2 Daňového poriadku.

33. Z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 03.02.2015 vyplýva vzhľadom na kontext kladených otázok vo vzťahu k pánovi D.I. R., ako dodávateľskému subjektu, že tento sa na ústnom

pojednávania vyjadroval k splneniu podmienok na vznik daňovej povinnosti. Z uvádzaných odpovedí zo strany pána D. R. si správca dane resp. aj žalovaný vytvárali predstavy a úsudky o dodaní (nedodaní) služby, resp. o existencii obchodno-dodávateľských vzťahov medzi uvedeným pánom D. R. a sťažovateľom. Menovaný sa napríklad vyjadroval k predloženým faktúram, k realnosti uskutočnenia zdaniteľných plnení, potvrdzoval svoj podpis na predložených faktúrach, objasňoval, ako bol vedený a kým stavebný denník a iné skutočnosti.

34. Z obsahu spisu správcu dane má kasačný preukázané, že správca dane obdobne, resp. rovnako postupoval aj pri ďalších ústnych pojednávaniach s vyššie uvedenými osobami, t.j. pani N. Y. a pán I. W.. S obdobnými vadami žalovaný odôvodnil nevypočutie navrhovaného svedka pána I. Y., 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. I. Y..“

35. Vzhľadom na to, že správca dane v priebehu daňovej kontroly riadne a včas nevyrozumel sťažovateľa prípadne jeho zástupcu o výsluchu hore uvedených osôb, ktoré vystupovali pred dožiadaným správcou dane nepochybne v pozícii svedka, sťažovateľovi odňal možnosť byť prítomný pri ich výsluchu a klásť im 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.

36. Kasačný 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, bez ohľadu na ich formu, 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.

37. 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).

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 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.).