

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/20/2017
Identifikačné číslo spisu: 7016200316
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7016200316.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a z členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu : Pavol Ušiak PAUŠ-súkromná firma, Brezová 486/4, Košice, právne zastúpeného: JUDr. Marián Páll, advokát, Bauerova 14, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného zo dňa 11.01.2016 č. 21762/2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach z 01. decembra 2016 č k 6S/31/2016-59, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k 6S/31/2016-59 zo dňa 01. decembra 2016 z r u š u j e a v e c v r a c i a Krajskému súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom z 01. 12. 2016 č. k. 6S/31/2016-59 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“ a „rozhodnutie správneho súdu“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 21762/2016 zo dňa 11.01.2016 a ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 1490505/2015 zo dňa 21.09.2015, ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2010 v sume 12.302,22 €. Správny súd žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd v prejednávanej veci dospel k záveru, že správca dane pri vykonanom dokazovaní a hodnotení zisteného skutkového stavu vychádzal zo zásad daňového konania uvedených v ust. § 3 Daňového poriadku, vykonal rozsiahle dokazovanie smerujúce k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či fakturovaný tovar bol dodaný spoločnosti uvedenej na dokladoch a či údaje uvedené na faktúrach napĺňajú zistené skutočnosti a vykonané dôkazy hodnotil podľa správnej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane hodnotil dôkazy, ktoré si zaobstaral objektívne, a v rámci svojej dôkaznej povinnosti spochybnil preukázanie splnenia zákonom stanovených podmienok pre oslobodenie žalobcu

od dane.

3. K námietke nezákonnosti postupu žalovaného správny súd uviedol, že z obsahu spisového materiálu žalovaného vyplýva (bod 8 napadnutého rozsudku), že správca dane zasielal žalobcovi výzvy na oboznámenie sa so závermi správcu dane (výzva zo dňa 11.05.2015, zo dňa 02.07.2015 a zo dňa 18.08.2015), avšak žalobca v určených termínoch sa na ústne pojednávanie nedostavil ani si neustanovil zástupcu a svoje ospravedlnenie o práceneschopnosti nedoložil žiadnym dokladom, preto správca dane nemal inú možnosť, ako spísať o tom záznamy a vydať rozhodnutie.

4. K námietke nezákonnosti rozhodnutia žalovaného správny súd uviedol, že správca dane vzhľadom k tomu, že nebolo možné rozhodnúť v lehote 60 dní podľa § 65 ods. 1 Daňového poriadku, požiadal Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky dňa 30.03.2014 o predĺženie lehoty o 90 dní. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky žiadosti listom zo dňa 01.04.2014 vyhovel a správca dane ukončil vyrubovacie konanie spísaním úradného záznamu zo dňa 09.09.2015 a dňa 21.09.2015 vydal svoje rozhodnutie, preto aj podľa názoru súdu zákonná lehota na vydanie rozhodnutia v zmysle ust. § 68 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania úradného záznamu, bola dodržaná. Preto námietky žalobcu voči rozhodnutiu a postupu správcu dane a žalovaného správny súd považoval za nedôvodné.

5. Pokiaľ žalobca namietal prieťahy v konaní, tak správny súd k tomu uviedol, že ako z bodu 8 napadnutého rozsudku vyplýva, k prieťahom v konaní došlo najmä zavinením žalobcu, ktorému správca dane viackrát avizoval výzvy na oboznámenie sa s výsledkami vyrubovacieho konania, avšak tieto prieťahy nemali vplyv na zákonnosť vydaného rozhodnutia správcu dane. Preto ani námietka žalobcu na prieťahy v konaní, ktorá však nemala vplyv na zákonnosť rozhodnutia, nebola podľa správneho súdu dôvodná. Podľa správneho súdu žalovaný sa podrobne zaoberal námietkami žalobcu v napadnutom rozhodnutí, správny súd mal za to, že žalovaný reagoval na odvolacie námietky žalobcu v dostatočnom rozsahu.

6. Preto správny súd žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) a o trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a keďže žalobca nemal vo veci úspech tak mu náhradu trov konania nepriznal.

II.

7. Žalobca podal prostredníctvom svojho právneho zástupcu riadne a včas proti rozhodnutiu správneho súdu kasačnú sťažnosť SSP (ďalej aj ako „podaná kasačná sťažnosť“ alebo „kasačná sťažnosť žalobcu“), v ktorej sa domáhal aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) zmenil rozhodnutie správneho súdu a zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP rušil rozhodnutie správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

8. Žalobca napadol rozhodnutie správneho súdu podanou kasačnou sťažnosťou v celom rozsahu z dôvodu podľa ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g/ SSP správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia. Ďalej z obsahu kasačnej sťažnosti sťažovateľa kasačný súd zistil, že ten namietal aj porušenie § 440 ods. 1 písm. f) SSP, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

9. Žalobca v podanej kasačnej uviedol, že krajský súd sa vo svojom rozhodnutí nevysporiadal s tým, že poukázal na rôzne prístupy a hodnotenie tohto sporného prípadu správcu dane v rôznych fázach konania. Sťažovateľ uviedol, že žalobou napadnuté rozhodnutie obsahuje a potvrdzuje všetky zistenia správcu dane, ktoré boli uvedené v prvostupňovom rozhodnutí a boli dôvodom na neuznanie žalobcovho nároku na oslobodenie od dane. Správny súd v rozsudku bez výhrad všetky tieto zistenia prijal a všetky námietky žaloby o dôvodoch nezákonnosti odmietol, hoci tieto boli získané v rámci daňovej kontroly, v nasledujúcom vyrubovacom konaní, teda v „skoršom konaní“ a boli obsahom a dôvodmi rozhodnutia,

ktoré bolo zrušené a „teda neexistuje“. V novom prvostupňovom rozhodnutí správca dane bez vykonania navrhovaných dôkazov, zmenil uhol pohľadu, vec vlastnými úvahami zhodnotil inak a použitím zistení zrušeného konania a rozhodnutia opäť vyvolal pochybnosti, a nárok žalobcovi nepriznal. Pritom svoje úvahy logicky neodôvodnil, pretože záver, že žalobca dodal tovar „sám sebe“, nemá podľa sťažovateľa žiadnu logiku. Podľa názoru sťažovateľa správny súd tiež nekonal v súlade s ust. § 177 SSP, keď sa nevysporiadal s obsahom bodu II. A str. 6 žaloby, keď správny orgán odmietol vykonať navrhnuté dôkazy, čím podľa jeho názoru porušil § 3 ods. 6 daňového poriadku. V odôvodnení rozsudku podľa sťažovateľa absentuje posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov žaloby a preto namieta porušenie ust. § 139 ods. 2 SSP.

10. Ďalej sťažovateľ namieta, že potvrdený doklad o preprave nemal, lebo tovar spoločnosti Hajný s.r.o. vydaný nebol, tak podľa jeho názoru platí, že prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom a za takýto iný doklad sa môžu považovať nové faktúry pre nadobúdateľa DAP-STAV s.r.o. a týmto nadobúdateľom potvrdené dodacie listy o prevzatí tovaru, ktoré ku kontrole predložené boli a ktorých overenie žalobca navrhoval vykonaním dôkazov, ktoré by nadobudnutie tovaru touto spoločnosťou potvrdili (medzinárodná výmena informácií a výsluchy svedkov, konateľov ULPEX a.s. a DAP-STAV s.r.o.). Podľa sťažovateľa účtovnú evidenciu a jej pravidlá upravuje zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve a vykonávací predpisy pre jednoduché účtovníctvo, ktoré bol žalobca povinný viesť. Predmetom účtovníctva v zmysle § 2 ods. 2, 3 cit. zákona sú jednotlivé účtovné prípady, napr. dodanie tovaru, zrušenie dodania z dôvodu neuhradenia kúpnej ceny, atď. a účtovná jednotka má povinnosť o vzniknutých účtovných prípadoch účtovať. Avšak samotné neúčtovanie o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, ešte neznamená, že účtovné prípady nevznikli, že sa dodanie tovaru, zrušenia dodania, nové dodanie, neuskutočnili. Neúčtovaním o nich dochádza k porušeniu zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve a vykonávacích účtovných predpisov, za ktoré sa účtovnej jednotke ukládajú pokuty. Dôvod uvádzaný v rozsudku, že zmena odberateľa nebola žalobcom zaznamenaná v účtovných knihách, nie je zákonným dôvodom na tvrdenie správneho súdu, že nebola preukázaná opodstatnenosť uplatneného oslobodenia od dane z preverovaných faktúr. Správny súd neuviedol zákonné právne ustanovenie, o ktoré toto svoje tvrdenie opiera, a preto tento dôvod rozsudku považuje sťažovateľ za nepresvedčivý a nepreskúmateľný.

11. Podľa sťažovateľa správny súd tiež nechal do úvahy znenie § 70 ods. 1 a § 71 ods. 2 zákona o DPH a konanie žalobcu v súlade s nimi, v rozsudku nesprávne posúdil podstatné skutkové tvrdenie a právne argumenty, ktoré sú obsahom bodu II.A. žaloby, teda porušenie a rozpor s ust. § 139 ods. 2 SSP. Podľa sťažovateľa správny súd neposúdil podstatné skutkové tvrdenie a právny argument, ktoré sú obsahom bodu II.B. žaloby. Nevyjadril sa k zákonnej povinnosti správcu dane "oboznámiť" s výsledkami dokazovania a svojimi závermi". Sťažovateľ trval na tom, že správca dane mal povinnosť rešpektovať ústavné právo žalobcu podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR „aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom." Mal teda povinnosť oboznámiť ho s výsledkami dokazovania a so svojimi závermi aj inak, ako iba zápisnicou, a to buď písomne poštou alebo elektronicky e-mailovou správou. Keďže tak neučinil, postupoval a konal v rozpore s ustanoveniami s § 3 ods. 1, 2 daňového poriadku a porušil ústavné právo žalobcu podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR. Potvrdenie dôvodov napadnutého rozhodnutia v tejto časti správnym súdom je povrchné, nepresvedčivé, a preto tieto dôvody rozsudku považuje za nepreskúmateľné. Ďalej sťažovateľ namieta nedodržanie zákonnej lehoty na vydanie rozhodnutia a o prieťahoch v konaní a že správny súd poukázal na rozsiahlu judikatúru najvyššieho súdu, pričom žiadnu neuviedol.

12. Záverom sťažovateľ uviedol, že správny súd sa v rozsudku priklonil k úvahe a záverom žalovaného i správcu dane, ktorý vo vyrubovacom konaní bez vykonania jediného navrhovaného dôkazu zmenil názor na žalobcom uplatňované oslobodenie od dane. Neodôvodneným a nelogickým tvrdením, že nadobúdateľom tovaru na území ČR bol samotný žalobca, mu jeho nárok nepriznal. Neodôvodneným preto, lebo ignoroval doklady i vysvetlenie predložené žalobcom, ignoroval platnú právnu úpravu § 43, ods. 1, 5 § 70, ods. 1, § 71 ods. 1, 2 zákona o DPH, ktorá upravuje podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu, a ktorých splnenie žalobca preukázal a navrhoval overiť vykonaním dokazovaním, ale len opísal argumenty správcu dane a žalovaného a preto

považuje rozsudok za nepreskúmateľný.

III.

13. Žalovaný orgán verejnej správy sa k podanej kasačnej sťažnosti vyjadril listom z 23. februára 2017 a žiadal, aby kasačný súd kasačnú žalobu zamietol.

14. Žalovaný orgán verejnej správy vo svojom vyjadrení k podanej kasačnej sťažnosti uviedol, že sa ku skutočnostiam týkajúcich sa vecného posúdenia vyjadril v stanovisku k žalobe č. 1136302/2016 zo dňa 20.06.2016, na ktorom trvá. V danej veci žalovaný nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie platných zákonov. Žalovaný z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že všetky námietky žalobcu uvedené v podanej žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti, nie je možné akceptovať a tieto námietky nie sú opodstatnené. Podľa žalovaného správcu dane vychádzajúc zo základných zásad daňového konania vykonal rozsiahle dokazovanie, získané dôkazy vyhodnotil a posúdil v ich vzájomných súvislostiach a dospel k správneému záveru, že sťažovateľ si neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v celkovej sume 64 748,52 €, keďže nadobúdateľom tovaru nebola spoločnosť HAJNÝ s.r.o. uvedená na preverovaných faktúrach. Sťažovateľ nepreukázal splnenie všetkých zákonom stanovených podmienok a neuniesol dôkazné bremeno vyplývajúce tak z ustanovenia § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, ako aj z ustanovenia § 24 Daňového poriadku.

IV.

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa ustanovenia § 21 písm. a/ Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (ustanovenie § 443 Správneho súdneho poriadku a ustanovenie § 444 Správneho súdneho poriadku), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (ustanovenie § 442 Správneho súdneho poriadku), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (ustanovenie § 439 Správneho súdneho poriadku), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (ustanovenie § 445 ods. 1 Správneho súdneho poriadku a ustanovenie § 57 Správneho súdneho poriadku) preskúmal napadnuté rozhodnutie správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa ustanovenia § 440 Správneho súdneho poriadku, ustanovenia § 441 Správneho súdneho poriadku a ustanovenia § 453 Správneho súdneho poriadku a postupom podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku bez nariadenia pojednávania, keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na webovom sídle kasačného súdu (www.nsud.sk) podľa ustanovenia § 137 ods. 4 Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 452 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, po neverejnej porade senátu (ustanovenie § 137 ods. 1 Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 452 ods. 1 Správneho súdneho poriadku) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

16. Predmetom konania na správnom súde bolo preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného žalovaného č. 21762/2016 zo dňa 11.01.2016 a ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 1 zákona č. 563/2009 Daňového poriadku a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 1490505/2015 zo dňa 21.09.2015, ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2010 v sume 12.302,22 €.

17. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia správneho súdu vidí žalobca v tom, že správny súd sa vo svojom rozhodnutí nevysporiadal jeho podstatnými námietkami, že či správca dane po zrušení rozhodnutia žalovaným mal doplniť dokazovanie a že sa dôsledne nevysporiadal s tým, že správny orgán nerozhodol v zákonnej lehote podľa § 65 Daňového poriadku. V danej súvislosti najvyšší súd poznamenáva, že argumentácia súdu týkajúca sa postupu správcu dane je v časti tvrdeného porušenia § 65 Daňového poriadku nedostatočná, a preto aj podľa kasačného súdu nemožno v tejto časti považovať za taký, ktorý by mohol kasačný súd preskúmať a prisvedčiť tak argumentácii správneho súdu.

18. Na úvod kasačný súd uvádza, že v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky je jedným z princípov, ktoré predstavujú súčasť práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť, v správnom súdnictve s odkazom na ustanovenie § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu potom musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na druhej strane. Nepreskúmateľné rozhodnutie tiež nedáva dostatočné záruky pre to, že nebolo vydané v dôsledku ľubovôle a spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces.

19. Kasačný súd dáva v tejto súvislosti do pozornosti aj nález Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. I. ÚS 741/06 podľa ktorého „odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena. Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“.

20. Podľa názoru kasačného súdu je správny súd povinný sa vo svojom rozhodnutí vždy riadne vysporiadať so všetkými podstatnými žalobnými námietkami. Ak správny súd správnu žalobu zamietne, pričom sa zabudne zaoberať niektorou z podstatných námietok žalobcu v podanej správnej žalobe, neostáva kasačnému súdu nič iné, ako jeho rozhodnutie zrušiť a vec mu vrátiť v zmysle § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku na ďalšie konanie a to i vtedy, ak by žalobné námietky kasačný súd mohol sám spoľahlivo posúdiť z obsahu predložených spisov.

21. V prejednávanej veci kasačný súd z obsahu súdneho spisu zistil, že správny súd sa nevysporiadal s podstatnou námietkou sťažovateľa v konaní, keď zrozumiteľným a presvedčivým spôsobom nevysvetlil svoje tvrdenia o vydaní rozhodnutia v zákonnej lehote podľa § 65 Daňového poriadku. Kasačný súd musí preto námietke žalobcu o nedostatočnom odôvodnení rozhodnutia správneho súdu, ktorá spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia správneho súdu, čo má za následok vadu konania v zmysle § 440 ods. 1 písm. f/ Správneho súdneho poriadku, priznať relevanciu.

22. Kasačný súd na základe vyššie uvedeného dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. f/ Správneho súdneho poriadku, a preto rozsudok Krajského súdu v Košiciach z 01. decembra 2016 č. k. 6S/31/2015- 59 zrušil a vec mu vrátil podľa ustanovenia § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu postupovať pri preskúmaní rozhodnutia žalovaného orgánu verejnej správy v spojení s rozhodnutím prvoinštančného orgánu verejnej správy vo vyššie naznačenom smere. V novom rozhodnutí vo veci samej rozhodne správny súd aj o náhrade trov konania v konaní o kasačnej sťažnosti (ustanovenie § 467 ods. 3 Správneho súdneho poriadku).

23. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.