

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/18/2018
Identifikačné číslo spisu: 1013200481
Dátum vydania rozhodnutia: 08.07.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1013200481.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: eD' system Slovakia, s.r.o., Stará Vajnorská 21, Bratislava, IČO: 36 413 658, právne zastúpený advokátskou kanceláriou agner & partners, s.r.o., Špitálska 10, Bratislava, IČO: 36 722 758, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/15513/2013/5003 zo dňa 10.01.2013, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/65/2013 - 112 zo dňa 5.10.2017 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/65/2013 - 112 zo dňa 5. októbra 2017 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

1. Rozsudkom č. k. 1S/65/2013- 112 z 5.10.2017 Krajský súd v Bratislave opakovane zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/15513/2013/5003 z 10.1.2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900403/5/2646363/2012/Dur z 24.9.2012, o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2009 v sume 22 437,10 eur. Žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2009 uplatnil právo na odpočítanie dane v uvedenej výške z nákupu tovaru na základe faktúry vyhotovenej tuzemským dodávateľom (platiteľom) G.I.D. s.r.o., Boženy Nemcovej 8, 811 01 Bratislava, IČO: 44 470 452, (ďalej len „G.I.D. s.r.o.“). Predmetný tovar bol následne dodaný ako oslobodené dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH. V bode 3. rozsudku krajského súdu je uvedený výpočet dokladov, ktoré na preukázanie nároku na odpočet DPH žalobca predložil v daňovom konaní.

2. V intenciách žalobných námietok žalobcu súd posudzoval zákonnosť postupu daňových orgánov najmä v súvislosti s dĺžkou trvania daňovej kontroly u žalobcu a zákonnosť neuznania ním uplatneného

práva na odpočítanie DPH z nákupu tovarov od spol. G.I.D., s.r.o., ako aj dôkaznej povinnosti v predmetnom konaní (bod 56 rozsudku Krajského súdu).

3. K dĺžke trvania daňovej kontroly (bod 57-58 rozsudku) krajský súd uviedol, že táto trvala od 27.04.2010 do 10.09.2012, pričom počas tohto obdobia bola správcovi dane dvakrát prerušená (celková doba prerušenia bola cca 17 mesiacov). Žalobcová námietka týkajúca sa nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly spočívala v tvrdení, že správca dane počas prerušenia kontroly vykonával dokazovanie, pretože zaslal Mgr. R. P. a Ing. Š. V. výzvy na podanie svedeckých výpovedí, čím správca dane fakticky pokračoval vo výkone daňovej kontroly aj v čase jej prerušenia a celkovou dĺžkou výkonu kontroly prekročil zákonom stanovenú dobu trvania daňovej kontroly, a preto je daňový protokol vyhotovený 22.08.2012 nezákonným podkladom napadnutého rozhodnutia. Krajský súd sa nestotožnil s uvedeným tvrdením žalobcu a má za to, že žalovaný zrozumiteľne vysvetlil, že namietané úkony (výzvy na podanie svedeckých výpovedí) správca dane realizoval mimo rámca predmetnej daňovej kontroly, a to na základe požiadavky maďarskej daňovej správy o medzinárodnú výmenu informácií v zmysle Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti DPH, resp. Nariadenia Rady (ES) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH. Odhliadnuc od rámca, v ktorom boli tieto úkony realizované žalovaný zdôraznil, že svedectvá vyššie menovaných osôb daňové orgány v predmetnom daňovom konaní nepoužili a žiadne zo skutkových zistení správcu dane, resp. žalovaného sa podľa odôvodnení preskúmaných rozhodnutí neopierajú o stanoviská týchto osôb. Dĺžka predmetnej daňovej kontroly preto bola podľa názoru krajského súdu plne v súlade s § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., pričom inštitúty predĺženia a prerušenia daňovej kontroly boli použité v medziach zákona (§ 15 a § 25a zákona č. 511/1992 Zb.).

4. Vo vzťahu k neuznaniu práva žalobcu na odpočet DPH (body 59 a nasl. rozsudku) z nákupu tovarov od jeho dodávateľa sa súd stotožnil so zisteniami správcu dane, ako aj žalovaného a jeho prijatými závermi o porušení ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Súd v rámci súdneho prieskumu vychádzal zo zistených pochybností správcu dane z vykonaného dokazovania týkajúceho sa dodávky daného tovaru od žalobcovho dodávateľa a jeho následného dodania maďarskému odberateľovi žalobcom. Vykonaným dokazovaním bolo zistené, že spoločnosť G.I.D. s.r.o., bola v čase dokazovania nekontaktná a v mieste sídla sa nenachádzala. Spochybnená bola aj realnosť dodávky tovaru uvedeného na posudzovaných faktúrach, vyhotovených žalobcom, ktorý mal byť dodaný do Rakúska pre maďarského odberateľa - PLANET KER Kft., o ktorom maďarská daňová správa uviedla, že odberateľa nebolo možné preveriť, pretože je nekontaktný. Rovnako vykonaným dokazovaním bola spochybnená aj samotná preprava tovaru zo Slovenska do Rakúska. V tejto súvislosti súd považoval za potrebné poukázať aj na osobu E. U., ktorý mal danú obchodnú transakciu v mene žalobcu zabezpečovať na základe mandátnej zmluvy. E. U. vystupoval vo viacerých nejasných obchodných transakciách, pričom u žalobcu už nepracuje a e-mailovú korešpondenciu z roku 2009, z ktorej mohol priebeh obchodov byť ozrejmenej, žalobca podľa vlastného vyjadrenia už nearchivuje.

5. Krajský súd dospel, rovnako ako daňové orgány k záveru, že z priebehu daňovej kontroly vzišli tak závažné pochybnosti o realnosti dokladmi žalobcu preukazovaných obchodných dodávok tovarov, že bolo povinnosťou žalobcu preukázať ich skutočné realizovanie aj ďalšími dôkazmi podporujúcimi jeho uplatnený nárok voči správcovi dane. Na tejto skutočnosti nič nemení podľa súdu ani fakt, že tieto pochybnosti nadobudol správca dane až z dokazovania vykonaného s časovým odstupom od uskutočnenia deklarovaného obchodu. Práve naopak, v prípade takto zistených pochybností žalobca mal podľa názoru súdu vyvinúť aktivitu, aby preukázal všetkými možnými priamymi i nepriamymi dôkazmi, že obchod bol skutočne uskutočnený tak, ako bol ním deklarovaný na ním predložených dokladoch. Od kontrolovaného zdaňovacieho obdobia jún 2009 do výkonu daňovej kontroly (27.04.2010 - 10.09.2012) neuplynula až tak dlhá doba, aby žalobca nemohol disponovať žiadnymi podpornými dôkazmi. Súd sa jednoznačne stotožnil so záverom žalovaného, že žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno.

6. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP pre nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. Sťažovateľ nesúhlasil so závermi krajského súdu, ktorý sa stotožnil so závermi daňových orgánov, že neuniesol

dôkazné bremeno na preukázanie svojich tvrdení vyplývajúcich z predložených daňových dokladov. Z obsahu kasačnej sťažnosti tiež možno vyvodit' ako dôvod kasačnej sťažnosti aj nerešpektovanie právneho názoru najvyššieho súdu v skoršom rozsudku (§ 440 ods. 1 písm. i/ SSP).

7. Sťažovateľ namietal, že závery krajského súdu uvedené v odôvodnení napadnutého rozsudku nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní, nezohľadňujú námietky žalobcu vznesené v konaní ako aj v priebehu daňovej kontroly, pričom krajský súd v rozsudku konštatuje, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia sa zhoduje s vyjadrením žalovaného k žalobe. Súčasne poukázal na závery skoršieho rozsudku najvyššieho súdu v prejednávanej veci (2Sžf /111/2014 z 25.1.2017), ktorým bolo krajskému súdu uložené, aby vec prejednal v medziach žaloby a vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a znova rozhodol a svoje rozhodnutie aj riadne odôvodnil. Sťažovateľ má za to, že kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok krajského súdu nie je riadne odôvodnený, krajský súd sa nevysporiadal s argumentáciou sťažovateľa a opätovne si len osvojil závery vyslovené žalovaným, ako to vyjadril aj v bode 56 a nasl. Rozsudku.

8. Sťažovateľ vo vzťahu k priebehu a prerušeniu daňovej kontroly poukázal na skutočnosť, že na výpoveď Mgr. E. P. sa odkazuje v konkrétnom rozhodnutí, ktoré bolo správcom dane vydané na základe tohto istého protokolu o kontrole z 22.8.2012, ako rozhodnutie v prejednávanej veci. Výzvou žalovaného na podanie svedeckých výpovedí v rozhodnutí uvádzaných osôb, odoslaných 19.4.2011 došlo teda k ukončeniu prerušenia daňovej kontroly, v dôsledku čoho pokračovalo plynutie lehoty na vykonanie daňovej kontroly odo dňa týchto výziev a nie až od 26.9.2011. Sťažovateľ tiež namietal, že v administratívnom spise sa nenachádza žiadosť orgánov daňovej správy Maďarska o medzinárodnú výmenu informácií.

9. Vo vzťahu k neuznaniu práva sťažovateľa na odpočet DPH z nákupu tovarov od jeho dodávateľa sa krajský súd len stotožnil so zisteniami správcu dane a žalovaného a s ich závermi o porušení § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Napriek tomu, že sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly predložil správcovi dane príslušné faktúry, medzinárodný nákladný list, dodací list, faktúru za prepravu tovaru (označené v kasačnej sťažnosti), preukázal úhradu faktúr, krajský súd sa týmito skutočnosťami vôbec nezaoberal, hoci v iných prípadoch správca dane predloženie takých dokladov považoval za dostatočné. Súd sa nevysporiadal ani s predloženými podpornými dôkazmi, ako sú daňové priznanie a súhrnný výkaz DPH, v ktorých sú uvedené obchodné transakcie zahrnuté ale len formálne konštatoval, že uvedené dôkazy nie sú dostatočným dôkazom, hoci ani žalovaný žiadnu ich nesprávnosť nekonštatoval.

10. Sťažovateľ poukázal aj na to, že nie je možné len na základe skutočnosti, ktorá nastala v roku 2011 - nekontaktnosť spoločnosti G.I.D. s.r.o. a PLANET KER Kft. - vyvodzovať závery týkajúce sa roku 2009, t. j. spochybnit' relevanciu dôkazov predložených žalobcom počas daňovej kontroly, ktoré preukazujú vykonanie daných obchodných transakcií. Pokiaľ krajský súd v bode 60. poukázal aj na osobu E. U., ktorý mal predmetnú obchodnú transakciu v mene žalobcu zabezpečovať a ktorý „mal vystupovať vo viacerých nejasných obchodných transakciách“, sťažovateľ uviedol, že nie je zrejmé, na ktoré konkrétne prípady sa žalovaný odvoláva, pričom vo vzťahu k nemu si menovaný svoje povinnosti vždy riadne plnil.

11. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný (ďalej aj len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vec v zmysle § 445 SSP prejednal bez nariadenia pojednávania, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej adrese www.nsud.sk (§137 ods. 2 a 3 SSP) a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

13. Kasačný súd konštatuje, že v predchádzajúcom konaní týkajúcom sa prejednávanej veci bol uznesením Najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf/111/2014 z 25.2.2017 zrušený rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/65/2013 - 63 z 29.5.2014 a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie. Zrušeným rozsudkom Krajský súd žalobu, v ktorej žalobca spochybnil všetky závery žalovaného a navyš namietať trvanie daňovej kontroly presahujúce zákonom stanovenú maximálnu dĺžku, zamietol ako nedôvodnú. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu podľa názoru najvyššieho súdu, ako súdu odvolacieho, v zásade kopirovalo odôvodnenie napadnutého rozhodnutia resp. obsah písomného vyjadrenia žalovaného k podanej žalobe. Najvyšší súd uviedol, že „krajský súd svoj právny záver žiadnym spôsobom neodôvodnil, neuviedol žiadne logické argumenty, z ktorých by bolo možné vo vzťahu k jednotlivým žalobným dôvodom zistiť, akým spôsobom krajský súd aplikoval konkrétne právne normy na konkrétne skutkové okolnosti a akými úvahami sa riadil. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného je zrejmé, akým spôsobom žalovaný uvažoval a ako vyhodnotil skutkové okolnosti vo vzťahu k právnej úprave, keď dospel k záveru o neuznaní nadmerného odpočtu uplatneného žalobcom. V odôvodnení rozsudku krajského súdu však argumenty a úvahy tohto charakteru, ktoré by mali vyvrátiť dôvodnosť jednotlivých žalobných námietok, absentujú.“

14. Kasačný súd ďalej konštatuje, že ani rozsudok krajského súdu 1S/65/2013-112 zo dňa 5.10.2017 preskúmaný v tomto konaní na základe kasačnej ťažnosti, napriek svojmu rozsahu, nezodpovedá požiadavkám uznesenia najvyššieho súdu citovaným v bode 12. tohto rozhodnutia. Na vyvrátenie žalobných námietok nepostačujú iba konštatovania súdu o súhlase s postupom žalovaného a súlade jeho záverov so zákonom, ani všeobecné odkazy na uznávané judikatúrne závery najvyšších súdnych autorít.

15. Krajský súd sa nevysporiadal so skutkovými zisteniami vyplývajúcimi z predložených písomných dokladov, ktorých existenciu a vecný obsah nespochybnil ani žalovaný, nehodnotil všetky písomné doklady jednotlivo a ani vo vzájomnej súvislosti. Spochybnenie dokladovaných obchodov len a výlučne tým, že dodávateľ resp. odberateľ bol s odstupom času v čase výkonu kontroly nekontaktný, považoval krajský súd za dôvodné len na základe vyslovenia záverov žalovaného, bez vzájomnej súvislosti s písomnými dokladmi. Rovnako jednostranný a bez súvislostí s písomnými dokladmi je aj krajským súdom prevzatý záver žalovaného o „viacerých nejasných transakciách“ E., ktorý mal za žalobcu obchodnú transakciu zabezpečiť.

16. V novom konaní pred krajským súdom až do nariadenia pojednávania vo veci neboli súdom vykonané žiadne úkony, účastníci nepodali žiadne doplňujúce vyjadrenia a ani na ústnom pojednávaní nepredniesli žiadne vecné vyjadrenia. Zo strany senátu dotazy na účastníkov neboli, zo zápisnice o pojednávaní súdu nie je možné zistiť mieru oboznámenia doterajšieho priebehu konania, ani obsahu administratívneho spisu. Z uvedeného vyplýva, že krajský súd nepovažoval za potrebné spoznať okolnosti týkajúce sa zistenia „nekontaktnosti“ obchodných partnerov žalobcu, času a spôsobu vzniku tejto skutočnosti a konfrontovať ich s predloženými dokumentami žalobcu. Pritom bremeno tvrdenia a dôkazov, na základe ktorých žalovaný spochybnil nárok na odpočet DPH v tomto ohľade zaťažovalo žalovaného.

17. Žalobca sa v podanej žalobe odvolával na právny názor vyslovený vo veci znášania dôkazného bremena v rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžf 1/2020 z 19.8.2010, ako aj na rozhodnutia SD EÚ v spojených veciach Mahagében Kft.(C-80/11) a Péter Dávid (C-142/11). Krajský súd v bode 66./ rozsudku odmietol túto argumentáciu žalobcu s tým, že súdny dvor rozhodoval o skutkovo celkom iných prípadoch, avšak vzťahom k argumentácii rozsudkom NS SR sa nezaoberal. Naproti tomu krajský súd tak bez ďalšieho akceptoval vyjadrenie žalovaného, že preskúmané rozhodnutia sú v súlade s rozhodnutiami SD EÚ (bod. 32 rozsudku) a ďalšími rozhodnutiami uvedenými tiež v bodoch 67. a 68. rozsudku, bez toho, aby uviedol, v čom je zhoda v skutkových a právnych záveroch uvedených rozhodnutí s prejednávanou vecou.

18. Pokiaľ krajský súd vyjadril stanovisko k dĺžke trvania daňovej kontroly, akceptoval v plnom rozsahu dôvody žalovaného uvedené vo vyjadrení k žalobe vrátane tvrdenia, že daňové orgány nepoužili svedectvá sťažovateľom označených osôb. Uvedený záver krajského súdu považuje kasačný súd za

predčasný. Žalovaný sa nevyjadril k námietke žalobcu, že ak je obsah výpovede svedka súčasťou odôvodnenia iného rozhodnutia vydaného na základe tej istej daňovej kontroly, ktorej dĺžku namieta v podanej žalobe, tak je podľa názoru žalobcu zrejmé, že úkony správcu dane smerujúce k získaniu tejto svedeckej výpovede boli súčasťou úkonov vykonaných v rámci daňovej kontroly.

19. Kasačný súd len na základe vyjadrenia žalovaného nepovažuje skutkové zistenia o dôvodoch a časovom rámci výsluchu svedkov v čase prerušenia daňovej kontroly za dostatočné na posúdenie namietaného uplynutia lehoty na ukončenie daňovej kontroly, pričom ani súdu predložený spisový materiál nedáva dostatočný podklad pre posúdenie uvedenej námietky. Rozsudok krajského súdu považuje z uvedených dôvodov za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov.

20. Na základe uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Krajský súd nerešpektoval právny názor vyslovený v skoršom rozhodnutí najvyššieho súdu a rozhodol na základe nedostatočného a nesprávneho právneho posúdenia veci a preto rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

21. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne podľa § 467 ods. 3 SSP krajský súd.

22. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP v spojení s ust. §463 SSP)

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.