

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/17/2019
Identifikačné číslo spisu: 2017200361
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2017200361.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Ing. Miroslav Gavalec, PhD., v právnej veci žalobcu: IRIS Company s.r.o., IČO: 36 846 023, Hodská 2336/36, Galanta, právne zastúpeného: Weis & Partners s.r.o., Ivánska cesta 30/B, Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101960859/2017 zo dňa 14.09.2017, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/129/2017-112 zo dňa 19.09.2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Žalobcovi p r i z n á v a náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trnava, ako prvoinštančný orgán verejnej správy, rozhodnutím č. 101422838/2017 zo dňa 26.06.2017, podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) rozdiel v sume nadmerného odpočtu 53 280 eur za zdaňovacie obdobie máj 2012 a znížil nadmerný odpočet na DPH za posudzované zdaňovacie obdobie zo sumy 80 952,12 eur na sumu 27 672,12 eur.

2. Žalovaný správny orgán napadnutým rozhodnutím č. 101960859/2017 zo dňa 14.09.2017 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku.

II. Konanie na krajskom súde

3. Krajský súd napadnutým rozsudkom podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) preskúmané rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Náhradu trov konania krajský súd priznal žalobcovi v celom rozsahu.

4. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajský súd konštatoval, že sa nestotožnil s námietkou žalobcu týkajúcou sa nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly a nemožnosti jeho použitia ako nezákonne získaného dôkazu z dôvodu prekročenia zákonnej lehoty pre trvanie prerušenia daňovej kontroly a celkovej lehoty na vykonanie daňovej kontroly s tým, že krajský súd svoj právny názor aj bližšie ozrejmil.

5. Dodal, že nedošlo k porušeniu práv žalobcu uprením mu práva na účasť pri výsluchu a na kladenie otázok svedkyni - zamestnankyni spoločnosti AVANSIS s.r.o., ktorá pri miestnom zisťovaní uviedla svoje poznatky o právnom vzťahu medzi spoločnosťami AVANSIS s.r.o. a DORMA, s.r.o., o doručovaní spoločnosti DORMA, s.r.o. a účtovných dokladoch tejto spoločnosti. Mal za to, že zjavne išlo o vyjadrenie osoby nachádzajúcej sa v priestoroch, v ktorých bolo vykonávané miestne zisťovanie (súčinnosť v zmysle § 39 ods. 1 daňového poriadku), netýkajúce sa priamo žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu ani jeho právnych vzťahov, pričom procesný predpis so samotným miestnym zisťovaním nespája povinnosť vopred o tomto úkone informovať daňový subjekt, preto je logické, že takáto povinnosť a jej zodpovedajúce právo daňového subjektu nemôže byť spájané ani s vyjadreniami a vysvetleniami poskytovanými osobami vopred správnym orgánom nepoznanými, pri výkone miestneho zisťovania.

6. V postupe žalovaného a správcu dane vo veci súd nezistil nezákonné prenášanie vlastného dôkazného bremena správneho orgánu na žalobcu. V ďalšom súd poukázal na ustálenú súdnu prax i právnu teóriu dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu naplnenia podmienok na odpočítanie dane.

7. V ďalšom považoval správny súd za dôležité uviesť, že správca dane v obsahu odôvodnenia svojho rozhodnutia síce opísal zistenia týkajúce sa dodávateľov žalobcu, avšak vznik pochybností z nich vyvodil bez akéhokoľvek zrozumiteľného vysvetlenia, spôsobu vyhodnotenia či už jednotlivých zistení vo vzťahu k žalobcom deklarovaným dodávkam alebo aj v ich súvislosti s inými zisteniami, ktoré napr. svedčia o nakladaní žalobcu s tovarom a jeho doprave odberateľom do iného členského štátu. Správca dane podľa názoru krajského súdu neidentifikoval, z ktorého konkrétneho zistenia vyvodzoval nedôveryhodnosť ktorého predloženého dokladu, resp. ktorej okolnosti týkajúcej sa žalobcom tvrdeného obchodu, na základe akých svojich úvah a predpokladaných súvislostí. Mal za to, že nie je možné usudzovať o myšlienkovom postupe správneho orgánu vzhľadom na jeho stručné konštatovanie, že na základe uvedených zistení vznikli pochybnosti o dôveryhodnosti dokladov a uskutočnení reálnych zdaniteľných obchodov, ani konštatovanie, že dokazovaním a následnou verifikáciou skutočností a dôkazov zistil a preukázal skutočnosti, ktoré potvrdzujú názor správcu dane, že deklarované zdaniteľné obchody sa reálne neuskutočnili (ktoré zistené skutočnosti svedčia o neuskutočnení ktorého obchodu a prečo? ako to ktoré zistenie súvisí s možnosťou realizovania obchodu?).

8. Konštatoval, že jediným vodítkom k poznaniu úvah správcu dane je jeho konštatovanie (na str. 9 rozhodnutia), že v prípade spoločností BALU TEAM s.r.o. a DORMA, s.r.o. (dodávateľa) sa jedná o fiktívne usadenie sa na adrese, ktoré nie je možné kvalifikovať ako sídlo hospodárskej činnosti a obchodnú činnosť tejto spoločnosti. Zamestnanci správcu dane charakterizujú sídlo spoločnosti ako deklarovanie fiktívnej ekonomickej činnosti, bez akéhokoľvek reálneho základu. Aj tu však správca dane opomenul uviesť, z ktorých konkrétnych zistení dospel k záveru o fiktívnom usadení sa na adrese ktorej spoločnosti a na základe akých úvah. Bližšie vysvetlenie k týmto záverom správcu dane neposkytuje ani odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia žalovaného, ktoré z tohto pohľadu neodstraňuje obsahové nedostatky rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa, samotné preto nezodpovedá požiadavkám vyplývajúcim z ustanovenia § 63 ods. 5 daňového poriadku a trpí nepreskúmateľnosťou pre nedostatok dôvodov.

9. Súd v zmysle vyššie uvedeného zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p. a vec mu vrátil na ďalšie konanie v naznačenom smere, výsledkom ktorého po dôslednom vyhodnotení vykonaného dokazovania musí byť rozhodnutie zodpovedajúce všetkým požiadavkám procesného predpisu, vrátane požiadavky na ozrejmienie úvah rozhodujúceho orgánu pri

hodnotení dôkazov (vzhľadom na kompetencie žalovaného ako odvolacieho orgánu pri náprave pochybení prvostupňového správneho orgánu z hľadiska dosiahnutia účelu tohto konania súd nepovažoval za potrebné navrhované zrušenie súvisiaceho rozhodnutia Daňového úradu Trnava zo dňa 26.06.2007). Právo na plnú náhradu trov konania priznal súd v konaní úspešnému žalobcovi podľa § 167 ods. 1 SSP s tým, že o výške trov bude v zmysle § 175 ods. 2 rozhodnuté po právoplatnosti tohto rozsudku.

III. Konanie na kasačnom súde

10. Rozsudok napadol sťažovateľ kasačnou sťažnosťou z dôvodu, že rozsudok krajského súdu považoval za nesprávny v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S. s. p. - súd prvého stupňa rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

11. Sťažnostné body opísal sťažovateľ nasledovne:

- krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku v podstate úplne stotožnil so stanoviskom žalovaného správneho orgánu;
- žalovaný vyjadril nesúhlas so záverom správneho súdu uvedeným v bode 34. rozsudku, pretože z prvostupňového ako aj žalobou napadnutého rozhodnutia vyplýva, že u priamych dodávateľov nebolo možné preveriť skutočnosti tvrdené žalobcom, a to dodanie tovaru - cukru deklarovanými dodávateľmi;
- právo na odpočítanie dane sa viaže na vznik daňovej povinnosti z titulu dodania tovaru a nie z dôvodu uvedenia dane na faktúre. V danom prípade u priamych dodávateľov dodanie tovaru pre žalobcu v zmysle sporných faktúr nebolo potvrdené, pretože dodávatelia sú nekontaktní, so správcom dane nekomunikujú, na zasielané písomnosti nereagujú. Oba dodávateľsko-odberateľské vzťahy nevedú k ozrejmieniu celej transakcie, naopak ju zahmlievajú vo forme nekontaktných osôb, a preto prvostupňový orgán nemôže tieto zistenia nebrať do úvahy pri hodnotení dôkazov;
- vykonaným preverovaním nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok pre uplatnenia práva na odpočítanie dane priamo na preverovanom stupni - u žalobcu. Ak nie sú splnené stanovené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle hmotnoprávneho predpisu - zákona o DPH, právo toto odpočítanie neuznať je nespochybniteľné a nerozporovateľné;
- preverenie dodania tovaru žalobcom pre odberateľov do iného členského štátu a nakladania žalobcu s nejakým tovarom nie je spôsobilé preukázať sporné skutočnosti, a to nadobudnutie tovaru od deklarovaných dodávateľov v zmysle sporných faktúr. Prvostupňový orgán ani žalovaný nespochybnili skutočnosť, že žalobca svojim odberateľom dodával tovar - cukor, ale vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že ide o tovar deklarovaný spornými faktúrami a že tento tovar bol dodaný dodávateľmi uvedenými na faktúrach, t. j. nie je zřejmý pôvod tovaru dodaného žalobcom do iného členského štátu - či predmetom dodania do iného členského štátu je ten istý tovar, ktorý je uvedený na sporných faktúrach, resp. totožnosť skutočného dodávateľa, od ktorého bol tovar žalobcom nadobudnutý;
- žalobcovi sa nepodarilo pravdivosť svojich tvrdení preukázať ani navrhnutým vypočítaním svedkov, pretože pokusy prvostupňového orgánu o ich vypočítanie boli neúspešné. Žalobca tak neunesol svoje zákonné dôkazné bremeno preukázania oprávnenosti uplatneného odpočítania dane, a preto mu toto odpočítanie nebolo uznané;
- žalovaný nesúhlasí so záverom krajského súdu uvedeným v bode 35., pretože všetky zistené skutočnosti, dôvody i dôkazy, ktoré boli podkladom záverov prvostupňového orgánu i žalovaného sú obsiahnuté v odôvodnení jednotlivých rozhodnutí. Z tohto dôvodu je argument krajského súdu podľa žalovaného vecne i právne nesprávny;
- zdôraznil, že v preverovanom prípade dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorý musí preukázať, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnene, t. j. že podmienky stanovené zákonom o DPH pre vznik práva na odpočítanie dane sú splnené;
- podľa žalovaného sa vykonaným dokazovaním nepreukázali skutočnosti tvrdené žalobcom, čím žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno a preto prvostupňový orgán i žalovaný postupovali správne, keď uplatnené odpočítanie dane zo sporných faktúr neuznali;
- žalovaný dal do pozornosti skutočnosť, že je nanajvýš neobvyklé, aby už krátko po zrealizovaní zdanieľného obchodu boli obaja dodávatelia nekontaktní;
- vo vzťahu k bodom 36 a 37 napadnutého rozsudku sťažovateľ považoval za potrebné zdôrazniť, že v

kontexte so zisteniami prvostupňového orgánu bolo preukázané, že u deklarováných dodávateľov ide o fiktívne usadenie na adrese, ktoré nie je možné kvalifikovať ako sídlo hospodárskej činnosti a obchodnú činnosť týchto spoločností;

- konštatoval, že žalovaný ako aj prvostupňový orgán priamo vyhodnotili reálny vplyv predložených dôkazov na uplatnené právo odpočítania dane a na základe tohto vyhodnotenia vyslovili záver o existencii alebo neexistencii dôvodov pre uznanie tohto práva v zmysle zákona o DPH;

- mal za to, že žalovaný ako aj prvostupňový orgán zrozumiteľne odôvodnili skutočnosť dôležitú pre meritum veci - právo na odpočítanie dane;

- žalovaný konštatoval, že správca dane hodnotil všetky dôkazy v zmysle § 3 ods. 3 daňového poriadku, - v danej veci bolo vykonané riadne dokazovanie za účelom preverenia pravdivosti tvrdení a dôkazov predložených žalobcom. Žalovaný i prvostupňový orgán všetky zistené skutočnosti, ich vyhodnotenie, následné závery i dôvody neuznania uplatneného dane žalobcom podrobne uviedli a rozviedli vo svojich rozhodnutiach, a preto konštatovanie správneho súdu o tom, že bližšie vysvetlenia k záverom prvostupňového orgánu neposkytuje ani odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia, ktoré neodstraňuje obsahové nedostatky rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa a trpí nepreskúmateľnosťou pre nedostatok dôvodov je neopodstatnené;

- záverom poznamenal, že rozhodujúcou skutočnosťou pre posúdenie veci je, že žalobca ako odberateľ tovaru nepreukázal reálne dodanie tovaru od dodávateľov deklarováných na sporných faktúrach, z čoho následne vyplýva, že vyslovený záver prvostupňového orgánu ako aj žalovaného je správny a logický, pretože súvisí s meritom veci. Zo žalovaného rozhodnutia je zrejmé, z akých dôvodov a na základe akých skutočností nebolo priznané odpočítanie dane zo sporných faktúr.

12. Vzhľadom na uvedené žalovaný ako sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

13. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti žalovaného vyjadril v podaní zo dňa 07.02.2019 v ktorom uviedol, že kasačnú sťažnosť možno podať výlučne iba z dôvodov uvedených v § 440 S.s.p. s tým, že žalovaný svoju kasačnú sťažnosť oprel iba o dôvod uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.

14. Mal za to, že krajský súd sa v predmetnom prípade nedopustil toho, že by rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalovaný pritom žiadny iný dôvod kasačnej sťažnosti neuviedol.

15. Poznamenal, že kasačná sťažnosť žalovaného sa opiera o iné dôvody, ako sú tie uvedené v § 440 S.s.p., čo je podľa § 439 ods. 3 písm. a) S.s.p. neprípustné. Tiež vyjadril názor, že kasačná sťažnosť žalovaného smeruje len proti dôvodom rozhodnutia krajského súdu, čo je podľa § 439 ods. 3 písm. c) S.s.p. rovnako neprípustné.

16. Konštatoval, že s odôvodnením krajského súdu sa v plnej miere stotožňuje a považuje ho za správne.

17. Podľa názoru žalobcu žalovaný v kasačnej sťažnosti nevyvracia námietky krajského súdu, ale iba všeobecne poukazuje na to, že správca dane i žalovaný získané dôkazy hodnotili jednotlivo, ako aj komplexne, v ich vzájomnej súvislosti. Ak teda krajský súd vytkol, že žalovaný resp. správca dane neboli pri vyhodnocovaní skutkových zistení a dôkazov konkrétni a že nie je zrejmé, akými úvahami sa pri vyhodnocovaní konkrétnych dôkazov riadili, tak skutočnosť uvádzaná žalovaným v jeho kasačnej sťažnosti závery krajského súdu vôbec nevyvracajú ani nespochybňujú.

18. Čo sa týka záverov žalovaného o fiktívnom usadení dodávateľov na adresách, ktoré vraj nie je možné kvalifikovať ako sídlo hospodárskej činnosti týchto spoločností, tak z úvah žalovaného prezentovaných aj v jeho kasačnej sťažnosti je zrejmé, že žalovaný považuje za závadné fiktívne usadenie sa na adrese, ktoré nie je možné kvalifikovať ako sídlo hospodárskej činnosti. Mal tak za zrejmé, že žalovaný v zásade vyžaduje, aby tá ktorá obchodná spoločnosť vo svojom sídle aj reálne vykonávala obchodnú činnosť, inak túto skutočnosť vyhodnocuje negatívne. Žalobca v zmysle uvedeného namietal, že oficiálne sídlo spoločnosti si nemožno zamieňať s miestami, kde tá ktorá spoločnosť vykonáva obchodnú činnosť. Je v súlade s právom a v praxi je častým javom, že spoločnosti majú sídla na iných

miestach, ako reálne vykonávajú svoju obchodnú činnosť, resp. že sídlo im poskytuje tzv. office-housingová spoločnosť.

19. Krajský súd podľa žalobcu správne poznamenal, že nie je zrejmé, z ktorých konkrétnych zistení dospel správca dane k záveru o fiktívnom usadení sa na adrese tej ktorej spoločnosti a na základe akých úvah. Vôbec nie je zrejmé, prečo by usadenie sa týchto spoločností malo byť fiktívne.

20. Skutkové okolnosti a meritórne skutočnosti, ktoré žalovaný uviedol vo svojej kasačnej sťažnosti, kde opisuje mnohé svoje zistenia, polemizuje o dôkaznom bremene, poukazuje na práva a povinnosti vyplývajúce z hmotnoprávných predpisov sú podľa žalobcu na odôvodnenie predmetnej kasačnej sťažnosti irelevantné a nemajú nič spoločné s tým, že rozhodnutie bolo zrušené pre jeho nepreskúmateľnosť a nezrozumiteľnosť v tom zmysle, ako to odôvodnil krajský súd. Tieto žalovaným uvádzané skutočnosti nič nevypovedajú o tom, že krajský súd by bol rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, čo je jediným dôvodom, o ktorý žalovaný svoju kasačnú sťažnosť opiera.

21. Žalobca uviedol, že sa v plnom rozsahu pridržia svojej žaloby, ako i následných vyjadrení pričom kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok považuje za vecne správny a preto navrhol, aby kasačný súd v zmysle 461 S.s.p. kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

IV. Právny názor NS SR

22. 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. 1 S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. apríla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

23. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101960859/2017 zo dňa 14.09.2017, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie orgánu verejnej správy prvej inštancie č. 101422838/2017 zo dňa 26.06.2017, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty, a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného a orgánu verejnej správy prvej inštancie, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a) skutočnosťami, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosťami, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosťami, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosťami nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosťami o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať

skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

24. Kasačný súd z predloženého spisového materiálu zistil, že žalobca si dňa 12.01.2018 uplatnil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 sume 80 952,12 eur. Daňový úrad Trnava ako správca dane začal dňa 04.07.2012 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti u žalobcu ako daňového subjektu na podklade Oznámenia o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti č. 9211401/5/1196028/2012 zo dňa 22.06.2012. Rozhodnutím č. 9211401/5/2191882/2013/Sza zo dňa 24.05.2013 došlo odo dňa 28.05.2013 podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku k prerušeniu daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií. Správca dane oznámením č. 103679077/2016 zo dňa 08.08.2016 podľa § 61 ods. 4 daňového poriadku oznámil daňovému subjektu, že dňa 03.08.2016 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 103776811/2016 zo dňa 23.08.2016, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 103777303/2016 zo dňa 23.08.2016, doručený daňovému subjektu dňa 24.08.2016. K zisteniam uvedeným v protokole daňový subjekt podal vyjadrenie zo dňa 19.09.2016 a 22.08.2016, v ktorom uviedol námietky a pripomienky k zisteným skutočnostiam. Dňa 04.04.2014 a 13.06.2017 bola s daňovým subjektom spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, v ktorých boli spracované pripomienky a vyjadrenia daňového subjektu predložené správcovi dane.

25. Správca dane rozhodnutím č. 101422838/2017 zo dňa 26.06.2017 podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 53 280 eur za zdaňovacie obdobie máj 2012 a znížil nadmerný odpočet na DPH za posudzované zdaňovacie obdobie zo sumy 80 952,12 eur na sumu 27 672,12 eur. Žalovaný rozhodnutím č. 101960859/2017 zo dňa 14.09.2017 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku.

26. Krajský súd rozhodujúci o žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného kasačnou sťažnosťou napadnutým rozsudkom preskúmané rozhodnutie žalovaného č. 101960859/2017 zo dňa 14.09.2017 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu, že trpí nepreskúmateľnosťou pre nedostatok dôvodov.

27. Sťažovateľ podanie kasačnej sťažnosti odôvodnil tým, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) S. s. p.). Zdôraznil, že žalovaný i prvoinštančný orgán verejnej správy pri vyvodzovaní záverov vychádzali z jednotlivých konkrétnych dôkazov, pričom tieto hodnotili jednotlivo ako aj komplexne vo vzájomnej súvislosti. Poznamenal, že dôkazné bremeno preukázať, že odpočítanie dane bolo uplatnené oprávnene leží na žalobcovi ako daňovom subjekte, ktorý pravdivosť svojich tvrdení nepreukázal. Konštatoval, že v predmetnej veci bolo vykonané riadne dokazovanie, pričom zistené skutočnosti, ich vyhodnotenie, následné závery i dôvody neuznania uplatneného odpočítania dane žalobcom orgány verejnej správy podrobne uviedli a rozviedli vo

svojich rozhodnutiach.

28. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že po preskúmaní súdneho a pripojeného administratívneho spisu žalovaného nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská, tak sa s ním stotožňuje v celom rozsahu.

29. Z odôvodnenia kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku vyplýva, že správny súd zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného v zmysle ustanovenia § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p., pretože toto považoval za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Mal za to, že žalovaný zistené skutočnosti nevyhodnotil tak, aby nespochybnili závery o nedôvodnosti daňovým subjektom uplatneného nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty.

30. K nepreskúmateľnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy kasačný súd uvádza, že ide o jednu z najzávažnejších väd, ktorou môže byť napadnuté rozhodnutie zaťažené. Nesporne ide o takú vadu, ktorá bráni správne súdu napadnuté rozhodnutie alebo jeho časť preskúmať. Jednoducho povedané, nepreskúmateľné je také rozhodnutie, z ktorého nemožno zistiť, ako bolo rozhodnuté, o čom bolo rozhodnuté alebo prečo bolo rozhodnuté práve tak. Naproti tomu nedostatok dôvodov znamená absolútny nedostatok odôvodnenia, ale aj to, že rozhodnutie neobsahuje skutočnosti, ktoré viedli orgán verejnej správy k rozhodnutiu, čo je aj podľa názoru kasačného súdu evidentnou vadou žalobou napadnutého rozhodnutia v prejednávanej veci, keď v rozhodnutí žalovaného absentujú myšlienkové postupy, na základe ktorých žalovaný dospel k záveru o nepreukázaní reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov.

31. Žalovaný v kasačnej sťažnosti síce argumentuje, že záver krajského súdu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného je neopodstatnený s poukazom na skutočnosť, že tak žalovaný ako aj prvoinštančný orgán verejnej správy zistené skutočnosti, ich vyhodnotenie, následné závery i dôvody neuznania uplatneného odpočítania dane žalobcom podrobne uviedli a rozviedli vo svojich rozhodnutiach, kasačný súd nemohol postupovať inak, ako súhlasiť so záverom správneho súdu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov. Odôvodnenia rozhodnutia správca dane ako orgánu verejnej správy prvej inštancie obsahuje opis zistení týkajúcich sa dodávateľov žalobcu, ich nekontaktnosti, či konštatovanie o fiktívnom usadení sa dodávateľov žalobcu na adrese, avšak úplne absentuje uvedenie logického vysvetlenia, akými úvahami resp. myšlienkovými pochodmi dospel konajúci správca dane k záveru, že uvedené skutočnosti odôvodňujú nepriznať žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane.

32. Z rozhodnutia správca dane ako aj z rozhodnutia sťažovateľa vyplýva, že tieto obsahujú jednotlivé zistené skutočnosti, identifikujú doklady, ktoré boli žalobcom predložené pričom konajúce orgány poukázali na platnú prislúchajúcu judikatúru a príslušné procesnoprávne a hmotnoprávne predpisy. V rozhodnutiach však nie jasne uvedené, ktoré podstatné skutočnosti viedli orgány verejnej správy k záveru, že neboli v prípade žalobcu splnené podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane z predmetných faktúr, absentuje ich vyhodnotenie ako aj úvahy orgánov verejnej správy. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil nezodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia, a preto nie je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami daňového poriadku.

33. Na zdôraznenie správnosti záveru krajského súdu kasačný súd dopĺňa, že nie je postačujúce, aby orgán verejnej správy bez ďalšieho (formálne) či nekriticky prevzal nedostatočne zdôvodnený záver, ku ktorému dospel správca dane, ale je potrebné, aby náležite dbal na dostatočné, jasné, zrozumiteľné, presvedčivé a úplné zdôvodnenie, ako aj uvedenie konkrétnych odborných argumentov, na ktorých sa rozhodnutie zakladá. Je vecou orgánov verejnej správy dbať, aby ich rozhodnutia boli po obsahovej stránke náležite vyčerpávajúce a predstavovali relevantný podklad pre vyvodenie právnych záverov samotného orgánu verejnej správy.

34. Aj kasačný súd má za to, že rozhodnutie správcu dane nie je odôvodnené dostatočne a presvedčivo, keď nevychádza z komplexného vyhodnotenia všetkých zistených skutočností a vykonaných dôkazov v ich vzájomných súvislostiach a z hľadiska ich dosahu a vplyvu vo vzťahu k vyvodenému právnomu záveru. Zhodnú vadu vykazuje aj napadnuté rozhodnutie žalovaného.

35. Na tomto mieste poukazuje kasačný súd na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky publikované v Zbierke pod č. R 3/2014, z ktorého vyplýva, že za rozhodnutie vydané v súlade so zákonom nemožno považovať rozhodnutie, ktoré je zrozumiteľné iba pre správny orgán, ktorý ho vydal. V prejednávacom prípade je žalovaný presvedčený, že ním vydané preskúmané rozhodnutie obsahuje všetky náležitosti a z jeho znenia je zrejme z akých dôvodov a na základe akých skutočností nebolo priznané odpočítanie dane zo sporných faktúr. Naproti tomu je kasačný súd toho názoru, že z akých dôvodov a na základe akých skutočností nebolo priznané odpočítanie dane zo sporných faktúr je jasné len orgánom verejnej správy. Uvedenie zistených skutočností a opísanie vykonaných dôkazov v rozhodnutí bez toho, aby rozhodnutie obsahovalo aj opis vlastných úvah orgánu verejnej správy o hodnotení dôkazov a ich vplyve na vyslovenom závere nie je možné vyhodnotiť ako vyhovujúce požiadavkám kladeným na odôvodnenie rozhodnutie podľa ustanovenia § 63 ods. 5 daňového poriadku.

36. Aj z judikatúry Najvyššieho správneho súdu Českej republiky (napr. rozsudok zo dňa 22.01.2004, č. j. 4 Azs 55/2003-51) vyplýva, že rozhodnutie správneho orgánu, v odôvodnení ktorého absentuje úvaha, ktorou bol správny orgán vedený pri hodnotení dôkazov, ktoré vykonal ako aj správna úvaha, ktorú použil pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval, rovnako tak aj chýbajúca argumentácia ako sa vyrovnal s námietkami žalobcu ako účastníka správneho konania je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

37. Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či orgány verejnej správy splnili povinnosti stanovené zákonom. Kasačný súd ďalej dáva do pozornosti, že nedostatky odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nemôžu byť konvalidované ani prípadným dodatočným vysvetlením resp. doplňujúcim vyjadrením orgánu verejnej správy a ani súdu neprislúcha spôsobom presahujúcim akceptovateľnú mieru dopĺňať, resp. absentujúce argumenty orgánu verejnej správy nahrádzať svojimi úvahami a vyvodzovať z nich závery, ku ktorým mal dospieť orgán verejnej správy, ktorého postup a úvahy mali byť obsahom odôvodnenia jeho rozhodnutia, pretože takáto aktivita presahuje rámec preskúmavacej právomoci súdu a zároveň zasahuje do sféry kompetencie orgánu verejnej správy v agende vymedzenej zákonom.

38. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd nepochybil, keď napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie pre jeho nepreskúmateľnosť. Z odseku číslo 34 až 38 odôvodnenia krajského súdu je dostatočne zrejme, z akých dôvodov krajský súd konštatoval nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Z uvedeného tak logicky vyplýva, že správna úvaha orgánu verejnej správy tak ako ju uviedol v napadnutom rozhodnutí žalovaný (a predtým správca dane) je nedostatočná, pretože v kontexte žalobných námietok žalobcu v procese súdneho prieskumu rozhodnutia žalovaného táto neobstála, z čoho prirodzene vyplýva, že úlohou žalovaného je, aby v ďalšom konaní na základe svojho uváženia a viazaný rozhodnutím správneho súdu rozhodol opätovne, pričom zvolí taký konkrétny postup, aby vytknuté pochybenia odstránil.

39. Kasačný súd vyhodnotil odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu za správne, zrozumiteľné a dostatočne podrobné. Je potrebné, aby žalovaný podrobnejšie popísal všetky rozhodujúce skutočnosti tak, aby bol zrejmy postup orgánu verejnej správy, a aby bolo rozhodnutie bez väčších ťažkostí preskúmateľné. Orgány verejnej správy musia vo svojej činnosti primerane aplikovať princípy dobrej správy, ktoré vyplývajú z čl. 41 Charty základných práv Európskej únie, či z Odporúčania Výboru ministrov Rady Európy č. (2007) 7 o dobrej verejnej správe. Medzi tieto princípy patrí aj povinnosť orgánu verejnej správy odôvodniť svoje rozhodnutie. V preskúmanom prípade nebolo z napadnutého rozhodnutia zrejme, ako dospel žalovaný k uvedeným záverom, a navyše ani v priebehu konania pred

krajským súdom neposkytol žalovaný dostatočné vysvetlenie.

40. Na základe uvedeného možno zhrnúť, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného nespĺňa kritéria preskúmateľnosti správneho rozhodnutia. Kasačný súd má za to, že správny súd postupoval v súlade so zákonom, vychádzal zo žalobných bodov žalobcu, z ktorých námietku nepreskúmateľnosti napadnutého oznámenia zo strany žalobcu považoval za dôvod na zrušenie preskúmavaného rozhodnutia žalovaného.

41. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 461 S.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože konanie pred finančnými orgánmi nebolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

42. Rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nedostatočného zistenia skutkového stavu veci a napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre ich nedostatočné odôvodnenie. Žalovaný je v ďalšom konaní viazaný názorom kasačného súdu, jeho povinnosťou bude predovšetkým doplniť dokazovanie za účelom riadneho zistenia skutkového stavu veci v naznačenom smere a po doplnení dokazovania vo veci znovu rozhodne s tým, že rozhodnutie bude náležite odôvodnené v zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku.

43. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, nárok na ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.). Úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 S. s. p.

44. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.