

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/7/2017
Identifikačné číslo spisu: 4015200860
Dátum vydania rozhodnutia: 11.09.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200860.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: Miroslav Lanfer, IČO: 33 128 472, so sídlom Hlavná 137/67, Veľké Ripňany - Behynce, zast.: Beňo & partners advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Nám. sv. Egídia 93, Poprad, IČO: 44 250 029, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre zo dňa 17. mája 2016 č.k. 15S/30/2015-103, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 15S/30/2015-103 zo dňa 17. mája 2016 zrušuje a vec krajskému súdu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 867373/2015 z 12.06.2015 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 9414401/5/5196918/2014/Ges z 26.11.2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 33.339,50 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2012, keď žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie

marec 2012 v sume 27.082,21 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť na dani v sume 6.257,29 €.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

3. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) žalobu, ktorou navrhol napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie.

4. Žalobca tvrdil, že obe rozhodnutia boli vydané v rozpore so zisteným skutkovým aj s právnym stavom a v správnom konaní došlo k podstatnému porušeniu žalobcových procesných práv. Uviedol, že bol na svojich právach ukrátený nielen rozhodnutím, ale aj postupom správneho orgánu, čo videl v nesprávnom a výlučne jednostrannom hodnotení dôkazov oboma správnymi orgánmi.

5. V žalobe okrem iného brojil proti jednotlivým procesným pochybeniam finančných orgánov pri procese obstarávania dôkazov, ako i proti vyhodnoteniu dôkazov, pričom namietal aj nedostatočné odôvodnenie oboch rozhodnutí. Ďalej tvrdil, že správne orgány nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena a že správca dane mu ani neoznámil svoje pochybnosti o predložených dokladoch a nevyzval ho na ich odstránenie.

6. Krajský súd nariadil pojednávanie, preskúmal napadnuté rozhodnutie a zrušil ho podľa § 250j ods. 2 písm. d), e) zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“). Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že žalovaný vo výroku napadnutého rozhodnutia potvrdil prvostupňové rozhodnutie len v časti určenia rozdielu dane. Nevyplýva však z neho, že by žalovaný potvrdil aj ďalšie výroky prvostupňového rozhodnutia, čo podľa názoru krajského súdu spôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia pre jeho nezrozumiteľnosť. Krajský súd zaujal názor, že výrok rozhodnutia musí byť určitý a zrozumiteľný tak, aby rozhodnutie daňového orgánu bolo vykonateľné.

7. Ďalej krajský súd uviedol, že obe rozhodnutia sú nepreskúmateľné aj pre nedostatok dôvodov, pretože v konaní sa vyskytla zásadná právna otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena. Mal za to, že dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne, poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a uviedol, že správca dane a žalovaný v danom prípade nesprávne vychádzali len z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdili aj podľa únieového práva. Napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa názoru krajského súdu prenieslo na žalobcu aj dokazovanie takých skutočností, za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt.

III.

Odvolanie žalobcu/ stanoviská

A)

8. Vo včas podanom odvolaní (č.l. 107) proti rozsudku krajského súdu žalovaný namietal nesprávne právne posúdenie záveru krajského súdu, že žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie len v časti určenia rozdielu dane a že takýto výrok spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia.

9. Žalovaný tvrdil, že pri vydaní napadnutého rozhodnutia postupoval v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku, v zmysle ktorého žalovaný ako odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Žalovaný potvrdil v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vo vydanom rozhodnutí vyrubil rozdiel dane oproti vyrubenej dani a v zmysle § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume, ktorú mal žalobca podľa osobitných predpisov vykázat alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

10. Z rozhodnutia správcu dane je podľa žalovaného zrejmé, že nepriznal žalobcovi uplatnený nadmerný odpočet dane a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť, čím vznikol rozdiel dane, čo je suma, ktorú je žalobca

povinný uhradiť. Preto žalovaný potvrdil vo svojom rozhodnutí výslednú sumu rozdielu dane a má za to, že výrok rozhodnutia, pokiaľ ide o práva a povinnosti žalobcu, je určitý a zrozumiteľný tak, že napadnuté rozhodnutie je vykonateľné. Nesúhlasil s názorom krajského súdu, že by išlo o nepreskúmateľné a nezrozumiteľné rozhodnutie.

11. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu v daňovom konaní žalovaný uviedol, že je povinnosťou daňového subjektu v daňovom konaní preukázať všetky tvrdené skutočnosti. Mal za to, že zdaniteľný obchod musia preukázať obaja obchodní partneri predložením dokladov s rovnakým obsahom, ktoré sú súčasťou daňovej evidencie, pričom listinné dôkazy predložené iba jedným účastníkom konania nie sú dôkazom o uskutočnení obchodu. Správca dane pritom skúma nielen formálnu stránku, ale aj jej súlad predložených dokladov so skutočným stavom. Poukázal na prejednávaciú zásadu v daňovom konaní.

12. Žalovaný mal za to, že z konania správcu dane nevyplýva, že by požadoval od žalobcu preukázať skutočnosti týkajúce sa jeho dodávateľov. Pokračoval, že v prípade nepreukázania dodania tovaru v zmysle predložených účtovných dokladov nemožno vyvodiť záver, že dodanie tovaru bolo uskutočnené tak, ako to deklaroval žalobca. Podotkol tiež, že krajský súd v rozsudku aplikoval už neplatný právny predpis, pričom správca dane postupoval podľa Daňového poriadku.

13. Napokon žalovaný namietal, že krajský súd nevyslovil právny názor, neodôvodnil ho a neuviedol, aké úkony má žalovaný v ďalšom dokazovaní vykonať. Žalovaný považoval vykonané dokazovanie za postačujúce pre záver, že dodanie tovaru nebolo uskutočnené tak, ako žalobca deklaruje.

14. Záverom žalovaný navrhol Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“), aby rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu zamietol.

B)

15. Žalobca vo svojom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že považuje rozhodnutie krajského súdu za vecne správne. Okrem toho mal za to, že podanie žalovaného považuje za kasačnú sťažnosť, nie odvolanie.

V.

Právne názory odvolacieho súdu

16. Najvyšší súd ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského postupom podľa O.s.p., s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“), a to v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, a po neverejnej porade senátu jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k nižšie odôvodnenému záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu nie je vo výroku vecne správny a preto ho podľa § 220 O.s.p. zrušil a vrátil vec krajskému súdu na ďalšie konanie.

17. Na prvom mieste sa odvolací súd musel zaoberať otázkou, ktorú otvoril vo svojom vyjadrení k odvolaniu žalobca, teda podľa akého procesného predpisu má byť rozhodnuté o podaní žalovaného, ktorým napadol rozsudok krajského súdu, keďže rozsudok bol vyhlásený a poučenie o opravnom prostriedku bolo dané podľa O.s.p., ktorý bol s účinnosťou od 01.07.2016 zrušený a pre oblasť správneho súdnictva nahradený S.s.p. Rozsudok krajského súdu bol žalobcovi doručený ešte dňa 28.06.2016 a aj žalovaný predmetné podanie označil ako odvolanie. Opravný prostriedok bol podaný dňa 08.07.2018, teda počas účinnosti S.s.p.

18. Podľa prechodných ustanovení § 491 platí S.s.p. aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti (ods. 1), pričom právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti S.s.p., zostávajú zachované (ods. 2 veta prvá). Za úkon, ktorý v prejednávanej veci nastal pred nadobudnutím účinnosti S.s.p. a má účinky do budúcnosti, je treba považovať aj vyhlásenie rozsudku krajského súdu, s poučením pre účastníkov, že proti rozsudku je možné podať odvolanie, a obdobne treba nazerať aj na právnu skutočnosť doručenia rozsudku žalovanému. S ohľadom na to, že rozsudok bol vyhlásený ešte za účinnosti O.s.p. a S.s.p. neprišiel

podrobnejšie pravidlá pre riešenie naznačenej kolízie časovej pôsobnosti uvedených procesných kódexov, konajúci senát sa priklonil k väčšinovej mienke správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, podľa ktorej sa opravný prostriedok proti rozhodnutiu prvostupňového správneho súdu vyhlásenému pred účinnosťou S.s.p., aj keď bol podaný až počas účinnosti S.s.p., bez ohľadu na to, ako bol označený, má považovať za odvolanie a treba o ňom rozhodnúť podľa ustanovení O.s.p.

19. Podľa obsahu odvolania proti rozsudku krajského súdu sa žalovaný domnieva, že krajský súd nesprávne právne posúdil otázku, či je napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné. Krajský súd tento svoj názor odôvodnil najmä tým, že žalovaný vo výroku svojho rozhodnutia potvrdil prvostupňové rozhodnutie len v časti určenia rozdielu dane, pričom podľa jeho názoru z napadnutého rozhodnutia nevyplýva, že potvrdil i ostatné výroky prvostupňového rozhodnutia.

20. Odvolací súd je tej mienky, že zo strany krajského súdu došlo v naznačenom smere k nesprávnemu právnemu posúdeniu, pretože keby krajský súd správne aplikoval § 74 ods. 4 Daňového poriadku, nemohol by dospieť k takémuto záveru. Výrok napadnutého rozhodnutia totiž jednoznačne uvádza, že potvrdzuje prvostupňové rozhodnutie, čomu treba rozumieť tak, že ho potvrdzuje ako celok. To, že ho okrem označenia žalobcu, správcu dane, čísla rozhodnutia a dátumu jeho vydania bližšie (nadbytočne) opísal aj informáciou, že týmto rozhodnutím došlo k vyrubeniu rozdielu dane, neznamená, že by sa potvrdzujúci výrok týkal iba výroku o vyrubení rozdielu dane. Naopak, pokiaľ žalovaný vyslovil, že potvrdzuje rozhodnutie, znamená to, že potvrdzuje celú výrokovú časť ním preskúmaného rozhodnutia. Pokiaľ by potvrdil iba časť rozhodnutia a o iných častiach by rozhodol inak, išlo by o zmenu rozhodnutia, ktorá by musela vyplývať z výroku rozhodnutia o odvolaní. Tomu však nič nenasvedčuje. Pokiaľ by žalovaný uviedol, že prvostupňové rozhodnutie potvrdzuje len „v časti“, ktorú by špecifikoval, potom by bolo potrebné skúmať, či nezostali nejaké výroky, ktoré boli napadnuté odvolaním a nie je zrejmé, ako o nich bolo rozhodnuté odvolacím orgánom, alebo či orgán o nich opomenul rozhodnúť. V takom prípade by naozaj bolo na mieste hovoriť o zmätočnosti.

21. Pre zrozumiteľnosť a vykonateľnosť rozhodnutia odvolacieho orgánu, ktorým sa potvrdzuje prvostupňové rozhodnutie ako celok, teda nie je potrebné formálne zopakovať všetky jeho výroky. Z prvostupňového rozhodnutia jasne vyplývajú práva a povinnosti žalobcu a druhostupňové rozhodnutie neustanovuje novým výrokom iné práva a povinnosti, iba potvrdzuje rozhodnutie správcu dane.

22. Tento názor krajského súdu o nezrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia teda bol dôsledkom nesprávneho právneho posúdenia, keďže v skutočnosti nejde o dôvod pre jeho zrušenie.

23. Ďalej krajský súd ako druhý dôvod pre zrušenie napadnutého rozhodnutia zistil, že obe rozhodnutia finančných orgánov sú nepreskúmateľné aj pre nedostatok dôvodov. V niekoľkých odsekoch potom naznačil, že považoval za problematické vyhodnotenie otázky dôkazného bremena a vyhodnotenie dôkaznej situácie, pričom poukázal aj na existenciu súvisiacej judikatúry Najvyššieho súdu a na aplikovateľné únieové právo. Avšak z takto stručne naznačenej úvahy nevyplýva, čo konkrétne považuje za neprípustné prenesenie dôkazného bremena na žalobcu a príliš extenzívne ponímanie dôkazného bremena.

24. Keďže sa odvolací súd nestotožnil s posúdením znenia výroku napadnutého rozhodnutia zo strany krajského súdu, skúmal, či je tento druhý dôvod, ktorý viedol krajský súd k zrušeniu rozhodnutia, dostatočne relevantný. Odvolací súd však má za to, že s ohľadom na podrobnosti, ktoré boli predmetom posudzovania správnymi orgánmi, a tiež vo vzťahu k žalobným bodom, je toto vyjadrenie krajského súdu príliš vágne a nekonkrétne, nedáva dostatočne jasné odpovede na otázky, ktoré sa stali spornými. Žalovanému preto treba prisvedčiť, keď sa domáha jasného stanoviska súdu, čo je v jeho rozhodnutí problematické a ako by mal v konaní ďalej postupovať.

25. S ohľadom na neúplnosť stanoviska krajského súdu k meritorným žalobným bodom sa ani odvolací súd v tomto konaní nebude venovať meritorným odvolacím námietkam žalovaného (predovšetkým k otázke dôkazného bremena).

26. Keď teda nehľadíme na odvolacím súdom odmietnutú nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia kvôli údajne neúplnému výroku, je treba paradoxne práve zvyšok odôvodnenia rozsudku krajského súdu, ktorý tvrdil nepreskúmateľnosť rozhodnutia, považovať za nedostatočné a spôsobujúce nepreskúmateľnosť rozsudku.

27. Postup krajského súdu je do istej miery pochopiteľný, pretože ak je rozhodnutie nepreskúmateľné (teda nie je možné ho meritórne preskúmať), často je nezmyselné ďalej sa venovať právnomu posudzovaniu podružných otázok. To platí predovšetkým vtedy, ak je nezrozumiteľnosť spojená s tým, že nie sú zrejmé úvahy príslušného orgánu.

28. V tomto prípade však krajský súd konštatoval nepreskúmateľnosť a nevykonateľnosť kvôli viacerým formálnym nedostatkom (ktorý však v skutočnosti prítomný nebol). Preto by bolo vhodnejšie, keby sa riadne zaoberal aj žalobnými bodmi, nielen naznačil smer úvah. Je treba brať ohľad aj na hospodárnosť konania v širšom zmysle a poskytnúť správnomu orgánu jasné stanoviská k sporným bodom jeho postupu a rozhodnutia, aby mal reálnu možnosť vyvarovať sa v ďalšom konaní nedostatkov, zrejmých krajskému súdu už teraz, ktoré by potom opätovne mohli viesť k nezákonnému rozhodnutiu a jeho následnému zrušeniu. Napokon, krajský súd sám zdôraznil, že správne orgány sú viazané právnym názorom súdu. Preto by mal poskytnúť dostatočne jasnú a obsiahlu odpoveď na všetky relevantné žalobné body. V opačnom prípade by hrozilo, že správny orgán odstráni iba vytýkané nedostatky (dokonca možno len formálneho rázu).

29. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem, pričom dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a ani z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

30. O trovách konania rozhodne krajský súd v novom rozhodnutí o veci v zmysle § 224 ods. 3 O.s.p., resp. per analogiam § 467 ods. 3 S.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).