

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/55/2018
Identifikačné číslo spisu: 1013200477
Dátum vydania rozhodnutia: 30.09.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1013200477.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benzovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: eD´ system Slovakia, s.r.o., so sídlom Pestovateľská 9, 821 04 Bratislava, IČO: 36 413 658, zastúpený advokátskou kanceláriou agner & partners, s.r.o., so sídlom Špitálska 10, 811 08 Bratislava, IČO: 36 722 758, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 1100301/1/15495/2013/5003 zo dňa 10. januára 2013, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/64/2013-105 zo dňa 09. marca 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/64/2013-105 zo dňa 09. marca 2017 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) napadnutým rozsudkom zo dňa 13. marca 2017, č. k. 1S/64/2013-105 postupom podľa § 190 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia z 10. januára 2013, Číslo: 1100301/1/15495/2013/5003, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 9900403/5/2646359/2012/Dur zo dňa 24. septembra 2012 žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 67.753,50 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2009.

2. Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu preskúmal v intenciách § 15 ods. 1, § 15 ods. 17, § 15 ods. 18, § 25a ods. 1, § 25a ods. 4 a § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ďalej podľa § 49 ods. 1 a ods. 4, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004

Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a postupom v zmysle právnej úpravy ustanovení o všeobecnej správnej žalobe podľa prvej hlavy tretej časti SSP a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná a preto ju zamietol.

3. V odôvodnení uviedol, že k dĺžke trvania daňovej kontroly žalobcom uplatneného nároku na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2009 sa nestotožnil s uvedeným tvrdením žalobcu a mal za to, že žalovaný zrozumiteľne vysvetlil, že namietané (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, považoval krajský súd za dôležité zdôrazniť, že svedecké výpovede 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.

4. Vo vzťahu k neuznaniu práva žalobcu na odpočet DPH z nákupu tovarov od jeho dodávateľa súd sa stotožnil s prijatými závermi správcu dane a žalovaného o porušení § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Súd v rámci súdneho prieskumu vychádzal zo zistených pochybností, ktoré vzišli zo záverov z vykonaného dokazovania dodávky daného tovaru od žalobcovho dodávateľa jeho maďarskému odberateľovi. Z priebehu daňovej kontroly vzišli tak závažné pochybnosti o reálnosti dokladmi žalobcu preukazovaných obchodných dodávok tovarov, že bolo povinnosťou žalobcu preukázať ich skutočné realizovanie ďalšími dôkazmi, čo však tento neučinil, odvolávajúc sa na ním už predložené doklady a námietky o tom, že dôkazné bremeno v danom prípade za jeho dodávateľa a odberateľov nemôže byť na ňom. V tejto súvislosti považoval za potrebné poukázať na osobu L. W., ktorý mal danú obchodnú transakciu v mene žalobcu zabezpečovať na základe mandátnej zmluvy, pričom L. W. vystupoval vo viacerých nejasných obchodných transakciách, u žalobcu už nepracuje a e-mailovú korešpondenciu z roku 2009, z ktorej mohol priebeh obchodov byť ozrejmenej, žalobca podľa vlastného vyjadrenia už nearchivuje. Krajský súd ďalej poukázal na to, že správca dane za účelom preverenia dodávok deklarovaného tovaru v zmysle žalobcom predložených faktúr uskutočnil rozsiahle dokazovanie, a to aj formou medzinárodnej výmeny daňových informácií. Z odpovede dožiadanie vyplynulo, že reálnosť dodávky tovaru uvedeného na posudzovaných faktúrach, vyhotovených žalobcom, ktorý mal byť dodaný do Maďarska pre maďarského odberateľa - IPN KERESKEDELMI ÉS SZOLGÁLTATÓ KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG (IPN Kft.) nebolo možné preveriť a maďarská daňová správa v predmetnej odpovedi zároveň uviedla, že odberateľa - daňovníka IPN Kft. považuje za zmiznutého obchodníka

5. Vo vzťahu k námietke žalobcu ohľadne prenesenia dôkazného bremeno v daňovom konaní, krajský súd uviedol, že dôkazné bremeno v daňovom konaní je primárne na daňovom subjekte - žalobcovi, čo vyplýva z § 29 ods. 8 zákona o správe daní v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH. Žalobca je subjektom, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, pričom jeho povinnosťou je preukázať, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom spočíva dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011). V prípade, že správca dane na základe konkrétnych informácií nadobudne závažné pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti predložených dokladov a vyjadrení daňového subjektu, nemôže ich uznať ako relevantné, kým kontrolovaný daňový subjekt zistené pochybnosti neodstráni. Krajský súd uviedol, že v danom prípade nevychádzal správca dane len z dokladov predložených žalobcom, ale vykonal primerané dokazovanie v

zmysle zákona o správe daní formou dožiadaní smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o fakturovaných zdaniteľných obchodoch. Iba samotné faktúry, prípadne aj iné doklady - medzinárodný nákladný list, dodací list, vyhotovené žalobcom ako platiteľom dane, na ktorých je uvedená DPH, ešte nezakladajú právo na odpočítanie dane. Podľa názoru krajského súdu je technicky možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne bolo aj poskytnuté. Takéto doklady je možné vyhotoviť aj v mene inej spoločnosti. Splnenie formálnej stránky je len jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane. Doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia. Hodnotenie dôkazov správcom dane však neznamená bezvýhradné akceptovanie dokladov a údajov v nich uvedených, ako faktov.

6. Krajský súd v tejto súvislosti podčiarkol to, že samotná existencia formálnych dokladov ešte nepreukazuje reálnu podstatu obchodnej operácie a jej ekonomický účel. Obdobný záver vyplýva aj z preskúmaných rozhodnutí. Výlučne formálny prístup daňových orgánov k posudzovaniu oprávnenosti nárokov na odpočet DPH by mohol vytvoriť priestor pre zneužívanie práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty zúčastnenými subjektmi obchodného reťazca. Krajskému súdu z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplývalo, že by orgány daňovej správy od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu (svojho dodávateľa alebo odberateľa) v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované, ako i iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení medzi jednotlivými spoločnosťami zúčastnenými obchodného reťazca, neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu predkladať v daňovom konaní v súvislosti preverovaním jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov. Správca dane nepochybne mal právo preveriť existenciu obchodov a dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že skutočne k danej obchodnej transakcii došlo tak, ako to deklaroval. Dôkazné bremeno a dôkazy potvrdzujúce, že predmetné obchody sa reálne uskutočnili bolo na žalobcovi.

7. S poukazom na konkrétnymi zisteniami podložené spochybenie existencie obchodov, a teda reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení, daňové orgány dospeli k správne záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno na preukázanie svojich tvrdení vyplývajúcich z predložených daňových dokladov. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH. Na základe výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov vyplývajúcu zo zákona o správe daní, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný potvrdil, zodpovedá zásadám logického myslenia a medziám správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

8. Podľa názoru krajského súdu správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly v danom prípade postupoval podľa zákona, pričom kládol dôraz na zisťovanie jednotlivých dôkazov, ich hodnotenie a následné zdokumentovanie v protokole. Využil pritom všetky zákonné možnosti pre splnenie účelu daňovej kontroly a eliminovanie daňového úniku v kontrolovanom reťazci. Správca dane umožnil žalobcovi vyjadriť sa ku skutočnostiam týkajúcich sa daňovej kontroly, ako aj o problémoch v rámci dokazovania pravdivosti údajov a zároveň predložiť doklady preukazujúce jeho tvrdenia. Je treba zvýrazniť, že zákon o správe daní neukladá správcovi dane získavať dôkazy preukazujúce tvrdenia daňového subjektu, ale vytvoriť daňovému subjektu v priebehu daňovej kontroly priestor pre preukázanie tvrdení, ktoré považuje správca dane za sporné alebo nehodnoverné. V tejto súvislosti konštatoval, že správca dane neuprel daňovému subjektu žiadne právo vyplývajúce z § 15 ods. 5 zákona o správe daní.

9. Námietka žalobcu, že jeho tvrdenia a závery o preukazovaní zdaniteľného plnenia potvrdzujú aj závery Súdneho dvora v rozhodnutí v spojených veciach C-80/11 (Mahagében kft) a C-142/11 (Peter Dávid)

zo dňa 21.06.2012 podľa názoru krajského súdu nie je dôvodná, pretože v týchto prípadoch Súdny dvor rozhodoval o skutkovo celkom iných prípadoch týkajúcich sa odpočtu DPH u odberateľa, pričom poukazoval na odôvodnenie rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, kde súdny dvor pripomenul, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (rozsudky Halifax zo 07.12.2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27.10.2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie (rozsudok z 03.03.2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. 1-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29.03.2012, Véleclair, C-414/10, bod 32). Podľa judikatúry súdneho dvora subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať, na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (rozsudok Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 51). Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky z 27.09.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb, s. 1-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25).

10. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti, krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom a preto žalobu podľa § 190 ods. 1 SSP zamietol.

11. O náhrade trov konania súd rozhodol v súlade s ustanovením § 167 ods. 1 SSP tak, že náhradu trov konania žalobcovi nepriznal z dôvodu, že v konaní nebol úspešný.

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť.

13. Namietal, že krajský súd porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP).

14. Uviedol, že krajský súd v odôvodnení rozsudku opätovne len zopakoval právnu argumentáciu a nezaoberal sa so všetkými dokladmi a dôkazmi, ktoré v priebehu daňovej kontroly a počas súdneho konania predložil žalobca. Mal za to, že napadnuté rozhodnutie nie je riadne a presvedčivo odôvodnené, krajský súd sa nedostatočne vysporiadal s jeho argumentáciou a opätovne si len osvojil závery vyslovené žalovaným.

15. Napriek skutočnosti, že na základe dokazovania správcom dane bolo preukázané, že táto doprava a dodanie tovaru sa reálne uskutočnilo, krajský súd sa s touto skutočnosťou vôbec nevysporiadal. Krajský súd sa nevysporiadal ani s námietkou žalobcu, že rovnaké doklady, ktoré v tomto prípade žalovaný a rovnako aj správca dane považovali za nedostatočné, v iných prípadoch považovali za dostatočné. Vzhľadom na uvedené, považoval takéto hodnotenie dôkazov za svojvoľné a rozhodnutie založené na takomto hodnotení dôkazov za arbitrárne.

16. Žalobca poukazoval na to, že tieto doklady sú spôsobilé preukázať, že k uvedeným transakciám došlo, okrem toho žalobca uvedené transakcie preukázal aj podpornými dôkazmi, daňovým priznaním a súhrnným výkazom. Uvedené skutočnosti potvrdilo aj dokazovanie vykonané správcom dane formou dožiadania miestne príslušného správcu dane na preverenie reálnosti vykonania prepravy tovaru do Maďarska.

17. Žalobca zastáva názor, že skutočnosť, že z medzinárodnej výmeny informácií vyplynulo, že maďarská daňová správa považuje daňovníka IPN Kft. Za zmiznutého obchodníka, nespochybňuje a nevyvracia dôkazy preukazujúce vykonanie obchodnej transakcie, ktoré boli predložené počas daňovej

kontroly. Skutočnosť, či uvedená spoločnosť je alebo nie je kontaktná aj po značnom časovom období od uskutočnenia obchodnej transakcie nemá žiadnu dôkaznú hodnotu. Uvedená skutočnosť je len konštatovaním, že správca dane v čase daňovej kontroly nemohol vykonať jeden z možných spôsobov dokazovania, čo ale nespochybňuje relevanciu ostatných dôkazov.

18. Vo vzťahu k p. L. W. uviedol, že si voči nemu riadne plnil svoje záväzky z mandátnej zmluvy. Správca dane sa počas daňovej kontroly oboznámil aj s inými obchodnými transakciami, ktoré táto osoba sprostredkovala a nevytkol pri nich žiaden nedostatok.

19. Uviedol, že hodnotenie dôkazov na základe vlastného uváženia správcu dane predstavuje myšlienkový postup, v rámci ktorého správca dane prijíma jedno tvrdenie a odmieta iné. Pri hodnotení dôkazov musí správca dane zároveň vychádzať zo všetkého, čo vyšlo najavo. V kontexte uvedeného mal žalobca za to, že s uvedenými princípmi sa žalovaný neriadil, keď na jednej strane konštatoval, že žalobca predložil náležité doklady k obchodným transakciám a preukázal aj fyzickú dodávku tovaru do Maďarska, avšak na strane druhej tvrdí, že táto skutočnosť nie je dostatočným dôkazom, že transakcie boli uskutočnené tak, ako boli zdokladované. Žalobca trval na tom, že počas daňovej kontroly preukázal splnenie formálnych aj vecných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty dokladmi, ktoré sa v obchodnej praxi štandardne vyhotovujú a existenciu ktorých predpokladajú príslušné právne predpisy. Realizácia obchodných transakcií bola preukázaná aj ďalšími dôkazmi, a to preverením vykonaním prepravy tovaru do Maďarska u dopravcu.

20. Žalobca poukazoval na skutočnosť, že krajský súd, ako aj správca dane náležite nezdôvodnili, prečo dôkazy predložené počas daňovej kontroly nebral do úvahy, ale iba formálne konštatoval, že nie sú dostatočným dôkazom. Zároveň nesúhlasil s tvrdením krajského súdu o prenesení dôkazného bremena. Daňový subjekt je povinný počas daňovej kontroly úzko spolupracovať so správcom dane a predkladať doklady na preukázanie svojich tvrdení. Domnieval sa, že uvedené povinnosti si splnil a okrem uvedených dokladov bola realizácia obchodných transakcií preukázaná aj ďalšími dôkaznými prostriedkami vykonanými správcom dane z vlastného podnetu. Vzhľadom na uvedené mal za to, že uniesol dôkaznú povinnosť. V kontexte uvedené však namietal, že nie je prípustné prenášať dôkazné bremeno na daňový subjekt v otázke, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať, alebo mohol sa podieľať na plnení spojenom s daňovým podvodom. Uviedol, že nemá vedomosť o tom, že by týmito transakciami došlo k daňovým únikom. Takúto skutočnosť nemá preukázanú zo strany slovenských daňových orgánov ani maďarských daňových orgánov. Túto skutočnosť nepreukázal ani žalovaný, ani krajský súd. Z napadnutého rozsudku krajského súdu, ani z protokolu z daňovej kontroly nevyplýva, že by pri predmetných obchodných transakciách skutočne došlo k daňovému podvodu. Z uvedeného dôvodu nebolo ani nemohlo byť v rámci daňovej kontroly preukázané, že by žalobca vedel alebo mohol vedieť, že by sa podieľal na transakcii sporej s daňovým únikom.

21. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 19.08.2010, sp. zn. 3Sžf/1/2010 a rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach Mahagében Kft (C-80/11) a Péter Dávid (C-142/11). Z predmetných rozhodnutí vyplýva, že skutočnosť, či daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, musí byť objektívne preukázaná príslušným daňovým orgánom. Domnieval sa, že zodpovednosť daňového subjektu nemôže byť založená na systéme zodpovednosti bez zavinenia. Mal za to, že žalovaný toto dôkazné bremeno neuniesol, naopak, snažil sa preniesť túto dôkaznú povinnosť na žalobcu.

22. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal, že daňová kontrola trvala dlhšie než pripúšťa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. Zistenia a dôkazy získané z takejto kontroly preto nie sú v súlade s § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., resp. § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. a nemôžu byť použité ako podklad napadnutého rozhodnutia. Záverom uviedol, že krajský súd v napadnutom rozhodnutí opäť v plnej miere interpretoval tvrdenia žalovaného použité v priebehu súdneho konania ako aj správcom dane. Mal za to, že napadnutý rozsudok je nezákonný, nepreskúmateľný a arbitrárny. Napriek tomu, že dôkazy obsiahnuté v spise preukazujú nárok na odpočet DPH, krajský súd dospel k rozhodnutiu na základe

nesprávneho právneho posúdenia veci.

23. Navrhoval, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave, sp. zn. 1S/64/2013 zo dňa 09. marca 2017 zrušil a vrátil vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie, prípadne aby zmenil napadnuté rozhodnutie krajského súdu tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/15495/2013/5003 zo dňa 10. januára 2013 zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

24. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach dôvodov kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná.

26. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

27. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

28. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

29. Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“), daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje, alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

30. Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližší nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej ukončením primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

31. Podľa § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb., ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

32. Podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa

začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

33. Podľa § 25a ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo pominula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

34. Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

35. Podľa § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

36. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH, 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,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a v prípade premiestnenia tovaru platiteľa z iného členského štátu do tuzemska doklad o premiestnení tovaru,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

37. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu z 09. marca 2017, č. k. 1S/64/2013-105, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia č. 1100301/1/15495/2013/5003 zo dňa 10. januára 2013, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 9900403/5/2646359/2012/Dur zo dňa 24. septembra 2012 žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 67.753,50 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2009.

38. Krajský súd rozsudkom z 09. marca 2017, č. k. 1S/64/2013-105 opätovne zamietol žalobu žalobcu po tom, čo Najvyšší súd uznesením z 26. októbra 2016, sp. zn. 2Sžf/81/2014 zrušil rozsudok z 22. mája 2014, č. k. 1S/64/2013-60 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd konštatoval, že odôvodnenie rozsudku v zásade kopirovalo odôvodnenie napadnutého rozhodnutia a obsah písomného vyjadrenia žalovaného k žalobe podaného dňa 25.05.2013 s tým, že poukaz na nenamietanie prekročenia prípustnej dĺžky daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. v odvolacom konaní vyhodnotil ako prekážku zohľadnenia tohto žalobného dôvodu v súdnom prieskume rozhodnutia. Krajský súd v odôvodnení rozsudku 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 bolo zrejmé, akým spôsobom žalovaný uvažoval a ako vyhodnotil skutkové okolnosti vo vzťahu k právnej úprave, keď došiel k záveru o neuznaní nadmerného odpočtu uplatneného žalobcom. V odôvodnení rozsudku krajského súdu argumenty úvahy tohto charakteru, ktoré by mali vyvrátiť dôvodnosť jednotlivých žalobných námietok absentujú.

39. V ďalšom konaní bolo úlohou krajského súdu vec prejednať v medziach podanej žaloby a argumentácie žalovaného v napadnutom rozhodnutí, znova vo veci rozhodnúť a svoje rozhodnutie aj riadne a presvedčivo odôvodniť.

40. Podľa § 139 ods. 2 SSP v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

41. Podstata základného práva na súdnu a inú právnu ochranu plynúca z čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky je založená na tom, že každý sa môže domáhať ochrany svojich práv na nezávislom a nestrannom súde. Tomuto právu zodpovedá povinnosť súdu nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola práva, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktorú tento článok ústavy vykonáva.

42. Výklad a aplikácia zákonov je výlučným právom všeobecných súdov, pričom tento výklad nesmie byť arbitrárny a musí byť náležite odôvodnený. V tomto zmysle, rovnako aj každé rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd došiel ku konkrétnym záverom tvoriacim základnú obsahovú štruktúru odôvodnenia rozhodnutia.

43. Povinnosť všeobecných súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť zákonom predpokladaným spôsobom plynúcim z § 139 ods. 2 SSP predstavuje súčasť práva na spravodlivý proces.

44. K tomu najvyšší súd dáva do pozornosti aj ustálenú rozhodovaciu prax správnych súdov (napr. uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 08. decembra 2010, sp. zn. 4Sžo/12/2010), podľa ktorej „Z odôvodnenia rozhodnutia všeobecného súdu musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej a preto odňatím možnosti konať pred súdom (denegatio iustitiae) je aj také porušenie práva na spravodlivý proces, kedy v hodnotení skutkových zistení súdom v napadnutom rozhodnutí absentuje určitá časť skutočností, ktoré vyšli v konaní najavo, ale súd ich náležitým spôsobom v celom súhrne posudzovaných skutočností nezhodnotil a riadne sa s nimi nevysporiadal. Rozhodnutie všeobecného súdu musí obsahovať dostatok skutkových a právnych záverov, pričom tieto závery nesmú byť totiž svojvoľné alebo zjavne neodôvodnené.“

45. Akýkoľvek nedostatok alebo neadekvátnosť v odôvodnení môže viesť k neplatnosti rozsudku z formálnych dôvodov.

46. Rovnako najvyšší súd v tejto súvislosti poukazuje aj na náleží Ústavného súdu Slovenskej republiky z 22. októbra 2015, sp. zn. II. ÚS 675/2014-40 z ktorého vyplýva, že „súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníka konania, je však povinný na zákonom predpokladané a umožnené procesné úkony účastníka primeraným, zrozumiteľným a ústavne akceptovateľným spôsobom reagovať v súlade s platným procesným právom (porov. v tomto zmysle IV. ÚS 252/04, IV. ÚS 329/04, IV. ÚS, III. ÚS 32/07), najmä s ustanovením § 157 ods. 2 OSP (aktuálne § 139 ods. 2 SSP; pozn. súdu) v ktorom sú upravené náležitosti odôvodnenia. Povinnosť súdu v rámci riadneho procesného postupu (t. j. v zmysle procesnoprávných predpisov) zistiť správne a v dostatočnom rozsahu skutkový stav v nimi rozhodovanej veci (bez ohľadu na jej prípadnú náročnosť) a s tým spojená

povinnosť riadne odôvodniť svoje rozhodnutie, obe vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 ústavy, sú jedny zo základných znakov ústavne aprobovaného postupu súdu a ochranou účastníkov konania pred svojvoľnou súdu. Súčasťou procesných záruk spravodlivého rozhodnutia, resp. minimálnych garancií procesnej povahy je, ako už bolo uvedené, taktiež právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany.... Rozhodnutie všeobecného súdu musí obsahovať dostatok skutkových a právnych záverov, pričom tieto závery nesmú byť svojvoľné alebo zjavne neodôvodnené.“

47. Vo svetle vyššie uvedeného, najvyšší súd podrobil prieskumu odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom dospel k záveru, že odôvodnenie krajského súdu nie je dostatočné. Krajský súd odôvodnil napadnuté rozhodnutie tým, že sa nestotožnil s tvrdením žalobcu o nezákonnej dĺžke trvania daňovej kontroly žalobcom uplatneného nároku na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a mal za to, že žalovaný zrozumiteľne vysvetlil, že namietané 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. Krajský súd považoval za dôležité zdôrazniť, že svedecké výpovede 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.

48. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nevyplýva na základe akých právnych úvah krajský súd dospel k záveru, že inštitúty predĺženia a prerušenia daňovej kontroly boli použité v medziach zákona vo vzťahu k zákonitosti dĺžky trvania daňovej kontroly.

49. Vo vzťahu k neuznaniu práva žalobcu na odpočet DPH z nákupu tovarov od jeho dodávateľa sa stotožnil so zisteniami správcu dane a žalovaného a ich prijatými závermi o porušení ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Ďalej krajský súd v rámci súdneho prieskumu vychádzal zo zistených pochybností, ktoré vzišli zo záverov z vykonaného dokazovania dodávky daného tovaru od žalobcovho dodávateľa jeho maďarskému odberateľovi. Poukázal na osobu L. W., ktorý mal danú obchodnú transakciu v mene žalobcu zabezpečiť na základe mandátnej zmluvy, pričom L. W. vystupoval vo viacerých nejasných obchodných transakciách, u žalobcu už nepracuje a e-mailovú korešpondenciu z roku 2009, z ktorej mohol priebeh obchodov byť ozrejmenejší a ktorú žalobca už nearchivuje. Ďalej poukázal na medzinárodnú výmenu daňových informácií, z ktorej vyplynulo, že realita dodávky tovaru uvedeného na posudzovaných faktúrach, vyhotovených žalobcom, ktorý mal byť dodaný do Maďarska pre maďarského odberateľa - IPN KERESKEDELMI ÉS SZOLGÁLTATÓ KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG (IPN Kft.) nebolo možné preveriť a maďarská daňová správa v predmetnej odpovedi zároveň uviedla, že odberateľa - daňovníka IPN Kft. považuje za zmiznutého obchodníka. Podľa záveru krajského súdu z priebehu daňovej kontroly vzišli tak závažné pochybnosti o realite dokladmi žalobcu preukazovaných obchodných dodávok tovarov, že bolo povinnosťou žalobcu preukázať ich skutočné realizovanie ďalšími dôkazmi, čo však tento neučinil.

50. Z napadnutého rozsudku krajského súdu nie je zjavné, ako sa správny súd vysporiadal s námietkou žalobcu ohľadne preukázania vykonania prepravy a dodania tovaru odberateľovi do iného členského štátu, pričom v kontexte vyššie uvedeného, aj toto tvrdenie žalobcu predstavovalo nosnú časť žalobných námietok. V odôvodnení rozhodnutia absentujú právne úvahy správneho súdu týkajúce sa skutočnosti, že prepravcovia MERYTRANS, s.r.o. aj K + S Spedition, s.r.o. potvrdili uskutočnenie prepravy tovaru od žalobcu k odberateľovi s ohľadom na prijatý záver krajského súdu o tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno. Správcovi dane boli prostredníctvom vykonaných dožiadaní predložené dôkazy o uskutočnení prepravy tovaru a navyše bol popísaný i spôsob objednávaného a prepravy tovaru, s ktorými sa krajský súd nevysporiadal. Z odpovede maďarských daňových orgánov vyplýva, že realita dodávky tovaru uvedeného na posudzovaných faktúrach vyhotovených žalobcom, ktorý mal byť dodaný do

Maďarska pre maďarského odberateľa - IPN KERESKEDELMI ÉS SZOLGÁLTATÓ KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG (IPN Kft.) nebolo možné preveriť a maďarská daňová správa považuje predmetného odberateľa za zmiznutého obchodníka, avšak z predmetnej odpovede vyplýva aj skutočnosť, že spoločnosť si splnila povinnosť priznania za preverované obdobie, ale priznané hodnoty sa nezhodujú s hodnotami uvedenými v žiadosti za tieto obdobia (nadobudnutia tovaru). Ani s týmito skutočnosťami sa správny súd nezaoberal. Podľa názoru kasačného súdu z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nemožno spoľahlivo vyvodiť záver, že žalobca v súvislosti s preukazovaním dodania deklarovaných plnení neunesol vlastné dôkazné bremeno.

51. Najvyšší súd zdôrazňuje, že súčasťou procesných záruk spravodlivého rozhodnutia, respektíve minimálnych garancií procesnej povahy je taktiež právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany a z ktorého musí byť zrejmé, že sa súd dostatočne a riadne vecou zaoberal a súčasne sa vyjadril k esenciálnym otázkam vzťahujúcim sa na ním prejednávanú vec a neuspokojil sa so záverom orgánu verejnej správy obsiahnutým v napadnutom rozhodnutí v tom ponímaní, že na tento záver bez ďalšieho bližšieho zdôvodnenia len všeobecne odkáže.

52. V kontexte uvedených dôvodov najvyšší súd nepovažuje procesný postup správneho súdu za správny a napadnuté rozhodnutie správneho súdu zrušil z dôvodu nesprávneho procesného postupu (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP) a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 462 ods. 1 SSP).

53. Úlohou krajského súdu bude v ďalšom konaní vo veci opätovne rozhodnúť s poukazom na to, že právnym názorom kasačného súdu je krajský súd viazaný (§ 469 SSP). Krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania podľa § 467 ods. 3 SSP.

54. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.