

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/42/2018
Identifikačné číslo spisu: 3018200009
Dátum vydania rozhodnutia: 08.07.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3018200009.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): O. D., D.G. XXX/X, B. K., IČO: 33 787 638, právne zastúpeného JUDr. Jozefom Námešným, advokátom, Nábrežie sv. Cyrila 47, Prievidza, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102262289/2017 zo dňa 27. októbra 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/1/2018-131 zo dňa 18. apríla 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/1/2018-131 zo dňa 18. apríla 2018 zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102262289/2017 zo dňa 27.10.2017, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 563/2009“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) zo dňa 15.05.2017. Rozhodnutím správcu dane bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubený rozdiel dane v sume 3 963,32 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012. Správne orgány pri svojom rozhodovaní vychádzali zo záveru, že vykonané dokazovanie preukázalo, že nedošlo k reálnemu dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľného plnenia dodávateľom MAJLES s.r.o., Žilina.

2. Krajský súd vo svojom rozhodnutí konštatoval, že správca dane a žalovaný vychádzali pri svojom rozhodovaní výlučne z dokazovania, ktoré bolo vykonané v inom daňovom konaní žalobcu, ktoré sa týkalo dane z príjmov. Na základe takto vykonaného dokazovania potom vec posúdili s poukazom na ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a uzavreli, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v zdaňovacom období október 2012 v rozpore

so zákonom, keď nepreukázal, že zdaniteľné plnenie (práce) boli vykonané spoločnosťou MAJLES s.r.o., tak ako bolo deklarované na faktúrach. Bolo pritom zrejmé, že správne orgány nespochybnili, že práce boli vykonané, ale len to, že ich vykonala dodávateľská spoločnosť uvedená na faktúrach. Svoje závery pritom opreli najmä o to, že konateľ tejto spoločnosti (ktorý má bydlisko v obci) nevedel preukázať realizáciu týchto zdaniteľných plnení. Boli vypočutí bývalí zamestnanci žalobcu, ktorí však nepracovali na všetkých sporných zákazkách, preto sa vyjadrovali len k zákazke v Trnave a v Bánovciach nad Bebravou. Uviedli, že na zákazke v Trnave pracovali iba zamestnanci žalobcu a v Bánovciach nad Bebravou pracovala aj iná partia, avšak nevedeli uviesť o koho išlo.

3. Krajský súd vec posúdil v intenciách včas uplatnených žalobných bodov a dospel k záveru, že žaloba bola podaná dôvodne. Vo veciach týkajúcich sa zákonnosti a oprávnenosti odpočtu DPH (na rozdiel od dane z príjmu) dopadajú na rozhodovanie správnych orgánov ako aj správnych súdov závery vyslovené Súdny dvorom v rámci jeho rozhodovacej činnosti. V tomto ohľade správny súd konštatoval, že boj proti podvodom, daňovým únikom a pred prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty, je cieľom uznaným a podporovaným smernicou 2006/2012. Je teda potrebné zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11). Právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, bod 25).

4. Krajský súd poukázal na to, že Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Súčasne je však potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať nariadením práva Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (opätovne rozsudok Bonik).

5. Krajský súd poukázal na rozsudok Súdneho dvora zo dňa 22.10.2015, C-277/14, v ktorom bol dodávateľ daňového subjektu okrem iného nekontaktný, nespolupracoval s daňovým úradom. Budova, ktorá mala byť jeho sídlom bola schátralá a vylučovala vykonávanie hospodárskej činnosti. Nepodával daňové priznania, nemal dokonca v predmete podnikania činnosť, ktorej sa sporný obchod týkal. Uvedené skutočnosti samé o sebe Súdny dvor nepovažoval za rozhodné pre odopretie nároku na odpočítanie dane. Vo veci C-277/14 však nebolo sporné, že tovar bol daňovému subjektu dodaný tak, ako v prejednávanej právnej veci nie je sporné, že služby boli dodané. Za takejto situácie Súdny dvor opätovne skonštatoval, že nepriznanie odpočtu DPH musí byť podmienené preukázaním, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočet bolo súčasťou podvodu na DPH (bod 50 rozsudku).

6. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Žalovaný namietal, že z rozsudku nebolo zrejmé ako súd posúdil podstatné skutkové tvrdenie, resp. tvrdenie žalovaného v rozhodnutí na stranách 7 a 23, kde vyhodnotil podstatné zistenia správcu dane. Žalobca mal a mohol vedieť o zapojení sa do podvodného konania, pretože práve žalobca bol ten, kto odpočítanie dane v tomto správcom dane preukázanom podvodnom konaní vybral zo štátneho rozpočtu. Žalobca nepostupoval v súlade s požiadavkou dodržiavania povinnej miery opatrnosti v obchodovaní podnikateľských subjektov, mal byť pri uskutočňovaní svojich obchodných transakcií obozretný a vyberať si obchodných partnerov zodpovedne a s náležitou starostlivosťou, čo krajský súd podľa neho nezohľadnil.

7. Žalovanému z rozsudku nebolo zrejmé ako krajský súd posúdil tvrdenie žalovaného, v argumentácii súdu je podľa neho zásadný logický rozpor. Na jednej strane krajský súd uviedol, že boj proti daňovým únikom je cieľom uznaným a podporovaným Smernicou 2003/112, na druhej strane nad rámec námietok žalobcu vyhodnotil rozhodnutia žalovaného a správcu dane, že sa otázkou podvodného konania žalobcu

nezaoberal, čo bolo v rozpore s rozhodnutím žalovaného aj správcu dane.

8. Krajský súd v jednej vete (bod 20. rozsudku) pripúšťa existenciu dvoch rozdielnych skutkových dejov keď na strane jednej tvrdí, že z rozhodnutia žalovaného nevyplývalo, že by spochybnil existenciu plnenia a na strane druhej uviedol, že bolo plnenie realizované dodávateľom uvedeným na faktúrach predložených žalobcom,, potom tento rozsudok je arbitrárny, resp. nie dostatočne zdôvodnený, pretože súd popri jednoznačnom právnom závere dospel bez akéhokoľvek vysvetlenia či zdôvodnenia aj k protichodnému právnomu záveru. Daňový subjekt nepreukázal, že fakturované práce vykonala spoločnosť MAJLES s.r.o. Žilina. Ak krajský súd v odôvodnení rozsudku rozporným spôsobom právne hodnotil zistený skutkový stav, dokonca v rozpore s rozhodnutím žalovaného, je rozsudok zmätočný, resp. nepreskúmateľný pre nezrozumiteľnosť.

9. Žalovaný ďalej v kasačnej sťažnosti poukázal na rozhodnutie Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/128/2015-160 zo dňa 23.11.2016, v ktorom v tej istej veci u toho istého žalobcu vychádzal súd z toho istého skutkového stavu, pričom na dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2012 sa ustálil, že obstarané dôkazné prostriedky boli postačujúce na ustálenie skutkového stavu a vyvodenie oprávnených povinností o reálnosti zdaniteľného plnenia fakturovaným dodávateľom, nakoľko žalobca nepreukázal materiálnu stránku obchodu so spoločnosťou MAJLES s.r.o. Žilina. V konaní o dani z pridanej hodnoty žalobca nepredložil žiadne nové návrhy na vykonanie dokazovania, ani nové dôkazy, napriek tomu krajský súd v bode 20. rozsudku č.k. 13S/1/2018-131 tie isté skutkové zistenia právne vyhodnotil presne opačne. Žalovaný mal za to, že krajský súd postupoval v rozpore so zásadou právnej istoty, keď tie isté skutkové zistenia posúdil právne inak.

10. Žalovaný uviedol, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a tiež rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalovaný navrhoval aby najvyšší súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

11. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že žalovaný ignoroval relevantnú judikatúru Súdneho dvora EÚ. Žalobca aplikuje judikatúru SD EÚ, z ktorej vyplýva, že zmariť právo na odpočítanie dane možno len pri splnení dvojitej podmienky (C-18/13, prípad Maks Pen; C-285/11 prípad Bonik). Krajský súd používa ako prostriedok obrany rozsudok SD EÚ (C-425/2006), ktorý vôbec nepojednáva o odpočte DPH na základe dvojitej podmienky, ale posudzuje zneužívajúce konanie závislých osôb. Žalovaný opakuje neudržateľný názor, že žalobca mal postupovať opatrne a starostlivo, takéto podmienky však judikatúra SD EÚ neobsahuje, lebo žalovaný nemá právo ani povinnosť skúmať prostredie dodávateľa (napr. či má personálne a materiálne predpoklady na dodanie, či si plní rôzne ďalšie povinnosti).

12. Žalobca usúdil, že ak kasačný súd prisvedčí žalovanému, potom žalobca žiada, aby kasačný súd prerušil konanie a položil SD EÚ predbežnú otázku vo veci samej.

13. Podľa žalobcu bolo vyjadrenie žalovaného účelové, ktorým sa domáhal zásady právnej istoty, že spor vo veci DPH (rozsudok č.k. 13S/1/2018-131 a spor vo veci dane z príjmov (rozsudok č.k. 13S/128/2015-160) u žalobcu bol rozhodnutý inak (strana 4). Prítom žalovaný ako odborný orgán musel vedieť, že ide o dve rozličné dane, a len DPH, na rozdiel od dane z príjmov, je harmonizovaná eurosmernicou; na dane z príjmov nie je aplikovateľná judikatúra SD EÚ vo veci DPH. Žalobca navrhol kasačnému súdu, aby mal judikát silný edukačný odkaz aby obsahoval zákonom predpokladané poučenie pre daňové orgány ako postupovať aj v iných podobných prípadoch.

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný [§438 ods. 2 SSP], po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania, zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 SSP, preskúmal napadnuté rozhodnutie ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je v zmysle § 462 ods. 1 SSP dôvodná, a preto rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia

bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. o zrušení napadnutého rozsudku a o vrátení veci krajskému súdu na ďalšie konanie.

15. Podľa § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

16. V zmysle § 440 ods. 1 písm. f) Správneho súdneho poriadku kasačnú sťažnosť možno odôvodniť tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

17. Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

18. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z. z. 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

19. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z. z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

20. Úlohou najvyššieho súdu bolo preskúmať rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/1/2018-131 zo dňa 18.04.2018, v medziach podanej kasačnej sťažnosti, ako aj konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj rozhodnutie žalovaného č. 102262289/2017 zo dňa 27. októbra 2017, najmä z toho pohľadu, či kasačné body žalovaného sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia správneho súdu.

21. Právo na spravodlivý proces zahŕňa právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnosť konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie veci, do ktorého okrem iného patrí aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu. Aj keď nie je nevyhnutné, aby sa súd vysporiadal s úplne všetkými argumentmi účastníkov, vyjadrenie, ktoré bolo akceptované a malo rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnené jasne a nepochybné.

22. Krajský súd pri odôvodňovaní napadnutého rozsudku nepostupoval v zmysle vyššie uvedených zákonných pravidiel. Najvyššiemu súdu nie je zrejmé, na základe akých skutkových okolností a dôkazov dospel krajský súd k svojmu záveru, a akým spôsobom na skutkový stav aplikoval relevantné ustanovenia právnych predpisov. Odôvodnenie rozsudku, keď súd len zruší rozhodnutie žalovaného správneho orgánu, bez toho, aby svoj záver podporil jasnou právnou a logickou argumentáciou, nemožno považovať za presvedčivé a zákonné. Najdôležitejšou časťou odôvodnenia rozsudku je právny názor konajúceho súdu, ktorý odôvodňuje výrok a umožňuje každému pochopiť, prečo konajúci súd vo veci rozhodol tak, ako rozhodol. Keďže výroku rozsudku nekorešponduje relevantné odôvodnenie, najvyšší súd ani nemá možnosť posúdiť, či je rozhodnutie krajského súdu vo výroku vecne správne.

23. Úlohou súdu v preskúmovacom konaní je posúdiť zákonnosť postupu a rozhodnutia správneho orgánu v medziach žaloby, pričom v danom prípade krajský súd týmto spôsobom vôbec nepostupoval a na žalobné námietky nereagoval relevantnou argumentáciou. Namiesto zrozumiteľného a logického vyhodnotenia argumentácie žalobcu vo vzťahu k zisteniam a záverom žalovaného krajský súd len popisne reprodukoval skutkové zistenia, pričom vlastná argumentácia súdu vo vzťahu k žalobným námietkam v rozhodnutí chýba.

24. V odôvodnení rozsudku v bodoch 13 až 20 absentuje samotná logická úvaha krajského súdu, z ktorej by bolo zrejmé, ako krajský súd vzájomne vyhodnotil tie-ktoré skutkové zistenia a príslušnú právnu úpravu a z akého dôvodu vyvodil závery, ku ktorým dospel, vysporiadajúc sa pritom s konkrétnymi vecnými námietkami žalobcu. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku nemožno zistiť, akým spôsobom krajský súd aplikoval na zistený skutkový stav relevantné ustanovenia právnych predpisov. Záver súdu o zákonnosti preskúmvaneho rozhodnutia musí byť podložený vlastnou argumentáciou konajúceho súdu, vychádzajúcou zo zisteného skutkového stavu, ktorý je subsumovaný pod relevantné právne normy, pričom je nutné, aby konajúci súd reagoval na vecne relevantné žalobné námietky. Krajský súd v odôvodnení rozsudku rozporným spôsobom právne hodnotil zistený skutkový stav. Rozsudok sa v bodoch 13 až 20 javí ako zmätočný.

25. K porovnaniu rozhodnutia Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/1/2018-131 zo dňa 18.04.2018 a rozsudku č.k. 13S/1/2018-134 zo dňa 23.11.2016 najvyšší súd uviedol že „Podľa názoru ústavného súdu, ak súd rieši právnu otázku (tú istú alebo analogickú), ktorá už bola právoplatne vyriešená podstatne odlišným spôsobom bez toho, aby sa argumentačne vyrovnal so skoršími súdnymi rozhodnutiami, nekoná v súlade s princípom právnej istoty, v zmysle čl. 1 ods. 1 ústavy a môže tým porušiť aj právo účastníka súdneho konania na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.“ (nález sp.zn. III. ÚS 192/06). Krajský súd sa mal argumentačne vyrovnáť so skorším súdnym rozhodnutím. Z povinnosti rozhodovať v obdobných veciach rovnako teda vyplývalo pre krajský súd v prípade odklonu od existujúcej judikatúry povinnosť uviesť dostatočné a presvedčivé dôvody pre tento odklon.

26. Ako vyplýva z uvedeného, odôvodnenie napadnutého rozsudku nemožno považovať za presvedčivé a zákonné. Svojím postupom krajský súd porušil právo žalovaného na spravodlivý proces, ktoré vychádza z čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR.

27. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/1/2018-131 zo dňa 18.04.2018 podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

28. Podľa § 467 ods. 3 SSP ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

29. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne a vec mu vrátil na ďalšie konanie a v kontexte s vyššie citovaným ustanovením o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

30. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

