

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/46/2018
Identifikačné číslo spisu: 7016201049
Dátum vydania rozhodnutia: 19.06.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Ďurišová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7016201049.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DRYÁDA CORPORATION s.r.o. so sídlom M. R. Štefánika 3504/14, Trebišov, IČO: 44 186 266, zastúpeného advokátskou kanceláriou Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s.r.o., Trhová 992/1, Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 103382122/2016 z 21. júna 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/90/2016-71 z 15. februára 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/90/2016-71 zo dňa 15. februára 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Košiciach rozsudkom č. k. 6S/90/2016-71 z 15. februára 2018 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103382122/2016 z 21. júna 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 102694903/2016 z 9. marca 2016 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 v sume 21 832,23 eura.

2. Správca dane neuznal právo žalobcu na odpočítanie dane z faktúr vystavených spoločnosťou SOLID PRESS Slovakia s.r.o., Slovenská 39, Prešov, za dodanie betonárskej ocele, z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon č. 222/2004 Z.z.“) a neuznal žalobcovi dodanie tovaru s oslobodením od dane z faktúr vystavených pre zahraničného odberateľa LANDORIKA s.r.o., Brno, z dôvodu porušenia § 2 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 8 a § 43 ods. 1 až 4 zákona č. 222/2004 Z.z. Žalovaný poukázal na to, že stavebná oceľ od dodávateľa SOLID PRESS Slovakia s.r.o. bola prepravovaná priamo k odberateľovi LANDORIKA s.r.o., viacerými prepravcami, bez vykládky v spoločnosti

LANDORIKA s.r.o., Brno. Prevzatie tovaru bolo len formálne potvrdené na CMR na miestach, ako napríklad čerpacie stanice. Zo spoločnosti LANDORIKA s.r.o. bol tovar naspäť prepravovaný na Slovensko. Obchody žalobcu so spoločnosťami SOLID PRESS Slovakia s.r.o. a LANDORIKA s.r.o. boli formálne deklarované faktúrami a CMR dokladmi bez fyzického dodania tovaru pre odberateľa, ktorému bol tovar fakturovaný. Jediným účelom obchodných transakcií spočívajúcich v deklarovaní nákupu a predaja stavebnej ocele bolo zneužitie práva spoločenstva a získanie neoprávnenej daňovej výhody.

3. Po preskúmaní zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa dospel krajský súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná. Rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, zodpovedá zákonným požiadavkám na obsah odôvodnenia rozhodnutia v zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku. Žalovaný v dôvodoch svojho rozhodnutia uviedol skutkové zistenia, ktoré boli podkladom pre potvrdenie rozhodnutia správcu dane, reagoval na odvolacie námietky žalobcu a podrobne uviedol spôsob hodnotenia vykonaných dôkazov a aplikáciu relevantnej právnej úpravy.

4. Krajský súd poukázal na to, že v daňovom konaní dôkazná povinnosť prioritne svedčí daňovému subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom jeho úlohou je zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane. Tiež uviedol, že nárok na nadmerný odpočet DPH vzniká platiteľovi dane vtedy, ak splní obidve zákonné podmienky, ktoré sú stanovené v § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., t. j., že nadobudol tovar alebo služby a použil nadobudnutý tovar alebo služby na dodávky tovaru alebo služieb ako platiteľ. Tieto podmienky musia byť splnené kumulatívne.

5. K námietke žalobcu ohľadne nedodržania procesných lehôt počas výkonu daňovej kontroly, keď najmä namietal účelnosť a hospodárnosť prerušenia daňovej kontroly v súvislosti so žiadosťou správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií, krajský súd uviedol, že pri výkone daňovej kontroly u žalobcu nedošlo k porušeniu procesných lehôt upravujúcich dobu trvania daňovej kontroly. Počas prerušenia zákonné lehoty neplynuli, preto krajský súd ustálil, že celková dĺžka výkonu daňovej kontroly nepresiahla obdobie 12 mesiacov (od 7. marca do 20. decembra 2012 a od 9. októbra do 28. novembra 2014). Prerušenie daňovej kontroly správca dane odôvodnil potrebou získania informácií prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií, pričom správny súd nie je oprávnený skúmať účelnosť a hospodárnosť prerušenia výkonu daňovej kontroly, ani účelnosť jednotlivých úkonov správcu dane v rámci daňovej kontroly a ani zameranie daňovej kontroly.

6. Krajský súd poukázal na výpoveď svedka JUDr. O. Y., konateľa spoločnosti TATRA TRADE CORPORATION s.r.o., ktorý pred orgánmi činnými v trestnom konaní upozornil na netransparentné podnikanie vybraných daňových subjektov zapojených do umelo vytvorených obchodných reťazcov, medzi ktoré zaradil aj žalobcu. Ďalším dôkazom, na ktorý krajský súd upriamil pozornosť, bolo uznesenie ČVS: PPZ-203/BOK-VY-2011 z 20. mája 2012, podľa ktorého koncom roka 2006 bola založená zločinecká skupina pôsobiaca do roku 2011 na území SR, ČR a Maďarska, a jej cieľom bolo dosiahnutie zisku páchaním ekonomickej trestnej činnosti spočívajúcej vo vylákaní finančných prostriedkov od štátu uplatnením nadmerných odpočtov DPH, alebo skrátením DPH. Zločinecká skupina sa vyznačovala hierarchickým usporiadaním jej členov a na jej vrchole stál štatutár spoločnosti TATRA TRADE CORPORATION s.r.o. JUDr. O. Y..

7. Krajský súd dospel k záveru, že správca dane vykonaným dokazovaním preukázal, že obchody so stavebnou oceľou v období august 2008 boli realizované tak, že medzi lotyšského výrobcu stavebnej ocele a tuzemských konečných spotrebiteľov stavebnej ocele bol vložený reťazec pozostávajúci zo spoločností DELTA-UK s.r.o., Gíraltovce - SOLID PRESS Slovakia s.r.o., Prešov - DRYÁDA CORPORATION s.r.o., Trebišov - LANDORIKA s.r.o., Česká republika - SIA AMG Lotyšsko - TATRA TRADE CORPORATION s.r.o., Slovensko, umelo vytvorený za účelom zneužitia práva spoločenstva a získania daňovej výhody, pričom obchodné spoločnosti zapojené do obchodov so stavebnou oceľou vedeli, že sa svojím konaním zúčastňujú na pleniach, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Vykonaným dokazovaním bolo dostatočne preukázané, že tovar bol iba formálne prevzatý v sklade v Ličartovciach žalobcom od spoločnosti SOLID PRESS Slovakia s.r.o. vyhotovením

faktúry a dodacích listov, a bol hneď prepravovaný prepravnými spoločnosťami do Čiech. Odtiaľ rovnako formálnym vyhotovením účtovných dokladov bol vrátený späť na Slovensko.

8. K námietke žalobcu, že žalovaný neuviedol, čím došlo k porušeniu ustanovenia § 2 ods.1 písm. a), § 19 ods. 8 a § 43 ods.1 zákona č. 222/2004 Z.z. pri intrakomunitárnom dodaní tovaru do Čiech, krajský súd uviedol, že v oboch rozhodnutiach sa konštatuje, že právo na odpočítanie dane je možné uplatniť len v prípade, ak neexistuje zneužívacie konanie. Bolo preukázané, že dodávateľ žalobcu SOLID PRESS Slovakia s.r.o. tovar v skutočnosti nedodal, preto žalobca nemohol stavebnú oceľ nadobudnúť a predávať ďalej.

9. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Mal za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Taktiež namietal, že krajský súd nevyhodnotil niektoré žalobné argumenty, čím je jeho rozsudok nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov.

10. Sťažovateľ namietal závery krajského súdu, že deklarovaný obchod bol umelo vytvorenou transakciou za účelom zneužitia práva a získania daňovej výhody. Mal za to, že k porušeniu zákona nedošlo a rozhodnutie žalovaného o vyrubení rozdielu dane nebolo zákonné, nevychádzalo zo spisov a nebolo dostatočne odôvodnené.

11. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom krajského súdu, že zákonné lehoty na výkon daňovej kontroly boli dodržané a že súd nebol oprávnený skúmať účelnosť prerušenia výkonu daňovej kontroly. Trvanie prerušenia daňovej kontroly musí mať podľa sťažovateľa svoje limity, pričom s poukazom na § 3 ods. 2 daňového poriadku nemožno prerušenie daňovej kontroly v trvaní dvoch rokov považovať za bezodkladné vybavenie veci.

12. Krajský súd podľa sťažovateľa nevenoval pozornosť tomu, či žalovaný v rozhodnutí skutočne vyhodnotil všetky zistené (popísané) skutočnosti, a to konkrétne vo vzťahu k sťažovateľovi. Namietal, že daňové orgány vykonali široké dokazovanie, ale ako podklad pre rozhodnutie vzali do úvahy prevažne len výpoveď JUDr. Y. Krajský súd v rozsudku ani len čiastočne nevyhodnotil detailné príklady nesprávnych a nepodložených skutkových záverov žalovaného. Tiež sa krajský súd relevantne nevysporiadal s tvrdením sťažovateľa, že správca dane mal uviesť, z akých dôvodov nevyhoviel navrhovaným dôkazom a prečo niektoré dôkazy považoval za hodnovernejšie než iné.

13. Podľa sťažovateľa krajský súd tiež nesprávne vyhodnotil dôveryhodnosť svedka JUDr. Y. a tiež jeho odmietnutie vypovedať pred správcom dane. Krajský súd tiež nijakým spôsobom nevyhodnotil nedôvodnosť vypočutia svedkov navrhovaných sťažovateľom. Nemožno zistiť, akým spôsobom krajský súd dospel k nevyvrátenosti tvrdení jedného svedka. Správny orgán mal podľa názoru sťažovateľa navrhované dôkazy vykonať a až potom riešiť ich dôkaznú silu. Výpovede svedkov Ing. H., Ing. U. P. a M. B., ktorí popísali reálne dodanie tovaru, zostali nevyhodnotené tak zo strany žalovaného, ako aj zo strany krajského súdu.

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojom stanovisku k žalobe, námietky sťažovateľa považoval za neopodstatnené a navrhol, aby Najvyšší súd SR kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci, ako súd kasačný, postupom podľa § 452 a nasl. Správneho súdneho poriadku preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku, 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 Správneho súdneho poriadku).

16. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorým bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008, nakoľko správca dane neuznal nárok sťažovateľa na odpočítanie dane z nákupu tovaru (betonárskej ocele) od dodávateľa SOLID PRESS Slovakia s.r.o., Slovenská 39, Prešov, a neuznal sťažovateľovi dodanie tovaru s oslobodením od dane z faktúr vystavených pre zahraničného odberateľa LANDORIKA s.r.o., Brno. Žalovaný poukázal na to, že stavebná oceľ od dodávateľa SOLID PRESS Slovakia s.r.o. bola prepravovaná priamo k odberateľovi LANDORIKA s.r.o., viacerými prepravcami, bez vykládky v spoločnosti LANDORIKA s.r.o., Brno, pričom následne bol tovar prepravovaný naspäť na Slovensko. Žalovaný vyslovil záver, že jediným účelom obchodných transakcií spočívajúcich v deklarovaní nákupu a predaja stavebnej ocele bolo zneužitie práva spoločenstva a získanie neoprávnenej daňovej výhody.

17. Podľa § 139 ods. 1 SSP v písomnom vyhotovení rozsudku sa po slovách "V mene Slovenskej republiky" uvedie označenie správneho súdu, mená a priezviská sudcov rozhodujúcich vo veci, presné označenie účastníkov konania a ich zástupcov, účasť prokurátora, označenie prejednávanej veci, znenie výroku, odôvodnenie, poučenie o prípustnosti kasačnej sťažnosti, o lehote na podanie kasačnej sťažnosti, o náležitostiach kasačnej sťažnosti, o povinnom zastúpení advokátom v kasačnom konaní alebo o neprípustnosti opravného prostriedku, deň a miesto vyhlásenia.

18. Podľa § 139 ods. 2 SSP 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.

19. V zmysle § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP 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,
- rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

20. 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 nepochybne, pričom zároveň musí súd zrozumiteľne ozrejmiť, z akého dôvodu na určité návrhy účastníkov neprihliadal, resp. ich hodnotil v rozpore s argumentáciou účastníka konania.

21. Krajský súd pri odôvodňovaní napadnutého rozsudku nepostupoval v zmysle vyššie uvedených zákonných pravidiel. Odôvodnenie rozsudku je síce rozsiahle, avšak z väčšej časti obsahuje len opis odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov a reprodukciu žalobných dôvodov a vyjadrenia k žalobe. Vlastná argumentácia a právne posúdenie veci krajským súdom je v napadnutom rozsudku veľmi strohá, neodráža žalobnú argumentáciu sťažovateľa a možno konštatovať, že závery krajského súdu sú len doslovnou reprodukciou záverov žalovaného, pričom v odôvodnení rozsudku absentuje myšlienkový sled, ktorý by ozrejmoval, ako krajský súd k svojim záverom dospel.

22. Ako už najvyšší súd podotkol, nie je nevyhnutné, aby sa správny súd vysporiadal s každým jedným argumentom účastníkov konania, avšak z vlastného odôvodnenia rozsudku správneho súdu musí byť

zrejme, ktoré skutočnosti súd považoval za podstatné pre ustálenie skutkového stavu veci a akým spôsobom ich právne posúdil (teda ako zistený skutkový stav podriadil pod relevantnú právnu normu). Ak určité tvrdenia alebo návrhy účastníkov konania súd neakceptuje, nie je v súlade s právom na spravodlivý proces sa k nim vôbec nevyjadriť, ale je nutné zdôvodniť ich relevanciu pre prejednávajúcu vec. Vlastná argumentácia správneho súdu musí poskytnúť komplexný a zrozumiteľný obraz o prejednávanej veci a vo vzťahu k argumentácii účastníkov musí obsahovať jasnú odpoveď na otázku, prečo správny súd rozhodol tak ako rozhodol. Napadnutému rozsudku krajského súdu tieto atribúty takmer celkom chýbajú.

23. Najvyšší súd tiež nesúhlasí s právnym posúdením veci krajským súdom, ktorý ohľadne dodržania procesných lehôt na výkon daňovej kontroly sa obmedzil na konštatovanie, že počas prerušenia daňovej kontroly zákonné lehoty neplynú, pričom zdôraznil, že správny súd nie je oprávnený skúmať účelnosť a hospodárnosť prerušenia výkonu daňovej kontroly.

24. Pokiaľ správny súd pri posúdení zákonnosti rozhodnutia daňových orgánov skúma ako jednu z podmienok aj dodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, ktorá napadnutému rozhodnutiu predchádzala, potom sa nemôže vyhnúť ani posúdeniu, či správca dane prerušil daňovú kontrolu dôvodne. Najvyšší súd poukazuje na to, že prerušením kontroly síce nedochádza k predĺžovaniu legálne vymedzeného času na výkon daňovej kontroly, ale absolútny čas trvania daňovej kontroly nepochybne narastá. Za týchto okolností je potom nevyhnutné ustáliť, či na prerušenie daňovej kontroly existoval relevantný dôvod. V prejednávanej veci to konkrétne znamená posúdenie predmetu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vo vzťahu k predmetu vykonávanej daňovej kontroly, aby bolo zrejme, či správca dane nepostupoval svojvoľne a či svojím postupom dodržal účel daňovej kontroly stanovený zákonom. Aj s ohľadom na skutočnosť, že trvanie prerušenia daňovej kontroly nebolo v zmysle § 61 daňového poriadku časovo obmedzené, je nevyhnutné urobiť si v prejednávanej veci jednoznačný záver v otázke, či prerušenie daňovej kontroly bolo zákonné. Tiež je povinnosťou správneho súdu ústavne konformným spôsobom vysporiadať sa s námietkami ohľadne neprimeranej dĺžky prerušenia daňovej kontroly.

25. Ako vyplýva z uvedeného, postup krajského súdu a odôvodnenie napadnutého rozsudku v prejednávanej veci nezodpovedá zákonným požiadavkám na spravodlivý proces. Správny súd pri prieskume rozhodnutí orgánov verejnej správy musí svoje rozhodnutie náležite odôvodniť tak, aby z odôvodnenia bolo zrejme, na základe akých skutkových okolností a dôkazov dospel k svojmu záveru, a akým spôsobom na skutkový stav aplikoval relevantné ustanovenia právnych predpisov. Nestačí, ak sa správny súd len stotožní s rozhodnutím žalovaného správneho orgánu, prípadne do svojho odôvodnenia len preberie závery žalovaného bez vlastnej právnej a logickej argumentácie, ktorou reaguje na žalobné námietky, pričom možno zjednodušene povedať, že konkrétnosť žalobných námietok musí nájsť svoje adekvátne premietnutie do konkrétnosti argumentácie správneho súdu v odôvodnení jeho rozhodnutia.

26. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že odôvodnenie napadnutého rozsudku nemožno považovať za presvedčivé, splňajúce požiadavky uvedené v ustanovení § 139 ods. 2 SSP. Svojím postupom krajský súd porušil právo sťažovateľa na spravodlivý proces, ktoré vychádza z čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR. Taktiež krajský súd pochybil, keď odmietol preskúmať zákonnosť procesného postupu správneho orgánu s odôvodnením, že správne mu nepripadá posudzovať dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly. Tento právny záver krajského súdu nemá žiadnu oporu v zákone.

27. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/90/2016-71 z 15. februára 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 vo veci rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

28. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v súlade s § 467 ods. 3 SSP o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne

krajský súd.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.