

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/15/2018
Identifikačné číslo spisu: 3017200023
Dátum vydania rozhodnutia: 13.09.2019
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200023.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: MH kov s.r.o., so sídlom Sverepec 307, 017 01 Sverepec, IČO: 44 104 472, zast. Advokátskou kanceláriou Štrbáň, s.r.o., so sídlom Dvory 1932, 020 01 Púchov, IČO: 36 867 454, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 12. decembra 2017 č. k. 11S/10/2017-65, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 12. decembra 2017 č. k. 11S/10/2017-65 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

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 104318693/2016 zo dňa 16. novembra 2016 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci 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 Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 103345714/2016 zo dňa 15. júna 2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi ako daňovému subjektu v zmysle § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 1.396 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2013.

2. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) za zdaňovacie obdobia január až december 2013, zachyteného v protokole z daňovej kontroly č. 20825867/2015 z 14.09.2015 (ďalej len „protokol“). Správca dane zistil porušenia ustanovení § 49 ods.

1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 19 zák. č. 222/2004 Z.z., nakoľko nebolo žalobcom preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z prijatých dodávok služieb (odíhľovanie, rezanie závitov, zámočnicke práce) od dodávateľa - spoločnosti PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o. v zmysle faktúry č. 1305302 z 30.05.2013. Správca dane nespochybnil vykonanie fakturovaných prác, ale skutočnosť, že tieto práce vykonal dodávateľ PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o. resp. subdodávateľ ISOPAK s.r.o., pričom v priebehu daňového konania nebol preukázaný reálny základ fakturácie uvedených služieb pre žalobcu. Aj podľa žalovaného nebolo jednoznačne preukázané, že spoločnosť ISOPAK s.r.o. dodala predmetné služby spoločnosti PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o. tak, ako je deklarované na faktúre. Dodávateľovi - spoločnosti PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z dodania služieb, dodávateľ iba prebral obsah faktúry iného subdodávateľa a kontrolovanému daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane.

II.

Konanie na správnom súde

3. Žalobou podanou na Krajský súd v Trenčíne 23.01.2017 (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie. Žalobca namietal, že žalovaný vec nesprávne právne posúdil a skutkový stav tak ako ho zistil žalovaný resp. správca dane, nemá oporu v administratívnom spise.

4. Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutie a postup správnych orgánov, ktorý predchádzal jeho vydaniu podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“), v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1 a 2 S.s.p., § 182 ods. 1 S.s.p.) vec prejednal na verejnom pojednávaní (§ 107 ods. 1 písm. a/ S.s.p.) a dospel k záveru, že správnej žalobe je potrebné priznať úspech, a preto postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p. zrušil napadnuté aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal úplnú náhradu trov konania.

5. Krajský súd v rozsudku označil za sporné, či fakturovaný dodávateľ, spoločnosť PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o., bol aj skutočným dodávateľom služieb podľa sporných dodávateľských faktúr pre žalobcu, ako aj to, či žalobca ako účastník preverovaného obchodného reťazca mal, resp. mohol mať vedomosť o podvodnom konaní iných subjektov v danom reťazci (dodávateľov, príp. subdodávateľov) a či táto vedomosť žalobcu bola správnymi orgánmi dostatočne preukázaná natolko, aby žalobcovi mohol byť nepriznaný nárok na odpočet DPH z dodávateľských faktúr.

6. Krajský súd sa, s poukazom na § 140 S.s.p. a s ohľadom na totožného žalobcu a totožný predmet konania, odvolal na závery rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/9/2019 z 12.decembra 2017. Krajský súd rozsudok sp. zn. 11S/9/2017 po právnej stránke odôvodnil § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. s prihliadnutím na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) - rozsudok z 21.06.2012 v spojených veciach C - 80/2011 a C - 142/2011 (Mahagében Kft a Pétér Dávid) a rozsudok C-285/11 (Bonik).

7. Krajský súd pri zohľadnení uvedenej judikatúry Súdneho dvora konštatoval, že je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ služby dopustil podvodu alebo nie a či žalobca o tomto podvode, vzhľadom na všetky zistené skutočnosti, vedel resp. mohol vedieť a zdôraznil dôkazné bremeno správcu dane.

8. K argumentom správnych orgánov, že uvedená povinnosť im zo zákona nevyplýva, krajský súd uviedol, že povinnosťou daňových orgánov je na základe výsledkov vykonaného dokazovania učiniť záver ohľadne existencie zneužívajúceho konania realizovaného za účelom získania daňovej výhody na niektorom stupni obchodného reťazca a súčasne záver o tom, že o tomto konaní žalobca vedel, resp. vzhľadom na všetky okolnosti tej - ktorej veci vedieť musel. Krajský súd odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/73/2015 z 01.12.2016 o povinnosti žalovaného zaoberať sa v zmysle európskej judikatúry aj otázkou podvodného konania daňového subjektu.

9. Krajský súd zdôraznil, že v ďalšom konaní bude úlohou správnych orgánov v zmysle § 191 ods. 6 S.s.p. riadiť sa týmto právnym názorom a vysporiadať sa so skutočnosťou, či žalobca, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie dane, vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany jeho dodávateľa PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o., nakoľko v konaní nebolo správcovi dane ani žalovaným spochybnené, že predmetné služby boli žalobcovi skutočne dodané, ale spochybnený bol dodávateľ danej služby. Ostatné žalobné body vyhodnotil ako nedôvodné.

10. Krajský súd záverom odkázal na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 11S/9/2017, kde krajský súd s poukazom na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. dodal, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať jednak to, že 1. zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, a jednak, že 2. prijaté služby a tovary ďalej použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Samotné faktúry a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou priznania nároku na odpočet DPH, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie nároku na odpočet DPH, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia.

11. Žalobca v predmetnom konaní sp. zn. 11S/9/2017 rovnako ako v tejto veci síce predložil správcovi dane základné účtovné dokumenty, ako je dodávateľská faktúra, objednávka, čím si splnil svoju základnú dôkaznú povinnosť, no v danom prípade však boli tieto doklady správcovi dane kvalifikovane spochybnené v tom, že napriek tomu, že práce boli skutočne vykonané, nebolo zistené, že k ich realizácii došlo skutočne dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Krajský súd dospel k záveru, že skutkové okolnosti zistené správcovi dane vo svojom súhrne predstavujú skutočnosti, ktoré odôvodňujú dôvodné pochybnosti o tom, že služby boli poskytnuté dodávateľskou spoločnosťou PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o. Za tejto situácie je potom vecou daňového subjektu, aby predložil dôkazy alebo označil ďalšie dôkazné prostriedky, ktorými preukáže opodstatnenosť uplatneného nároku na odpočet, resp. odstráni pochybnosti správcovi dane, s ktorými bol zákonným spôsobom pred vydaním rozhodnutia oboznámený. V predmetnej právnej veci nebolo sporné, že práce boli vykonávané v priestoroch žalobcu, z jeho materiálov a na jeho strojoch, a preto je možné dôvodne predpokladať, že žalobca musel mať vedomosť o konkrétnej osobe alebo osobách, ktoré práce vykonali, keďže im zveroval svoj majetok predstavujúci tak materiál, ako aj stroje.

12. S poukazom na všetky okolnosti veci, najmä výsledky dokazovania, ktoré vo svojom súhrne predstavujú kvalifikované spochybnenie správnosti údajov uvedených na spornom daňovom doklade, bolo podľa krajského súdu vecou žalobcu, aby tieto pochybnosti predložením dôkazov, resp. označením dôkazných prostriedkov odstránil. Za danej skutkovej situácie však nemôže byť jeho dôkazná povinnosť splnená predložením formálne správneho daňového dokladu.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

13. Rozsudok krajského súdu napadol žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnou sťažnosťou z 01.02.2018 (č. l. 72), ktorú odôvodnil tým, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p.). Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

14. Sťažovateľ sa s rozsudkom krajského súdu nestotožnil, pretože svoje závery uvedené v napadnutom rozhodnutí považuje za dostatočné. Podľa jeho názoru krajský súd nad rámec hmotnoprávneho a procesného postupu navádza na nevyhnutnosti eurokonformného výkladu a preukazovania dopustenia sa podvodu na strane platiteľa dane. Prioritou daňovej kontroly bolo preverenie splnenia zákonných podmienok odpočítania dane z pridanej hodnoty, a preto správca dane ani sťažovateľ v rozhodnutiach

nepoukazovali na podvodné konanie zúčastnených osôb, pretože z Daňového poriadku ani zák. č. 222/2004 Z.z. im takáto povinnosť nevyplýva. Skúmali a vyhodnocovali splnenie zákonných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane.

15. V konaní nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti z predmetného zdaniteľného plnenia, čím došlo k nesplneniu základnej podmienky na odpočítanie dane u žalobcu. Žalobca v celom konaní neunesol ťarchu dôkazného bremena a pochybnosti správca dane nevyvrátil. Na podporu svojich tvrdení sťažovateľ poukázal na judikatúru kasačného súdu.

16. Podľa názoru sťažovateľa v danom prípade skutkové okolnosti zistené správcou dane vo svojom súhrne predstavujú skutočnosti, ktoré odôvodňujú dôvodné pochybnosti o tom, že služby boli poskytnuté dodávateľskou spoločnosťou PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o. Sťažovateľ zdôraznil, že v predmetnej veci nebolo sporné, že práce boli vykonávané v priestoroch žalobcu, z jeho materiálov a na jeho strojoch, a preto je možné dôvodne predpokladať, že žalobca musel mať vedomosť o konkrétnej osobe alebo osobách, ktoré práce vykonali, keďže im zveroval svoj majetok. Bolo preto vecou žalobcu, aby spochybnenie správnosti údajov uvedených na spornom daňovom doklade odstránil predložením dôkazov, resp. označením dôkazných prostriedkov. Žalobca mal, resp. mohol mať vedomosť o skutočnosti, kto práce vykonáva, nakoľko ten, ktorý si vyberá svojich obchodných partnerov je práve žalobca, teda je na ňom, aby prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na zneužívajúcich konaniach, resp. fiktívnych konaniach. Sťažovateľ poukázal aj na to, že uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou žalobcu.

17. Sťažovateľ mal za to, že vo svojom rozhodnutí prihliadal na všetky zistenia správca dane, ktoré ho viedli k záveru, že spoločnosť PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o. predmetné služby nedodala, takže daňová povinnosť jej nevznikla z titulu dodania tovaru v zmysle § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., ale povinnosť platiteľa jej vznikla z titulu vystavenia faktúr, na ktorých uviedla daň (§ 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z.). Ekonomickým dôvodom obchodnej transakcie nemôže byť odpočítanie DPH z faktúr, ktoré nezodpovedajú skutočnému dodaniu služby. Sťažovateľ trval na tom, že správca dane postupoval v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených žalobcom, čím splnil svoju dôkaznú povinnosť v zmysle § 24 ods. 3 Daňového poriadku a dbal na to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie.

B)

18. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 23.02.2018 (č. I. 95) žalobca navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Žalobca sa v celom rozsahu stotožnil so skutkovými a právnymi závermi krajského súdu, ktoré považuje za zákonné, vecné, právne správne a náležite odôvodnené.

19. Podľa žalobcu krajský súd pri posúdení odopretia nároku na odpočet a postupu správca dane a sťažovateľa správne prihliadol na ustálenú rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora, ktorá je v súlade s princípom prednosti a priameho účinku práva Európskej Únie priamo aplikovateľná na všetky orgány verejnej moci. Podľa žalobcu správca dane ani sťažovateľ sa tvrdenou dobromyseľnosťou žalobcu nezaoberali a ani nepreukázali, že by žalobca mal alebo mohol mať vedomosť o tom, že zdaniteľné plnenie, z ktorého si uplatnil nárok na odpočet DPH bolo súčasťou reťazca, v rámci ktorého došlo k daňovému podvodu.

20. Žalobca mal za to, že spôsob aplikácie a interpretácie príslušných právnych noriem sťažovateľom bol nesprávny a arbitrárny, nakoľko správca dane a sťažovateľ sú povinní pri aplikácii vnútroštátnych noriem postupovať eurokonformným spôsobom a prihliadať na závery Súdneho dvora. Podľa žalobcu bolo v konaní povinnosťou skúmať podvodné konanie zúčastnených osôb a vedomosť žalobcu.

21. Ku kasačnému dôvodu týkajúcemu sa odklonu od judikatúry žalobca uviedol, že práve naopak,

krajský súd pri posudzovaní predmetnej veci a rozhodovaní na ustálenú rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prihliadol (odkaz na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky).

IV.

Právne názory kasačného súdu

22. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je dôvodná a na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je v zmysle 462 ods. 1 S.s.p. potrebné zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 13. septembra 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

23. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania správneho súdu a napadnutého rozsudku.

V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

24. Vo veci je potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým bolo napadnuté rozhodnutie aj prvostupňové rozhodnutie zrušené. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti predovšetkým namietal že krajský súd nad rámec hmotnoprávneho a procesného postupu vyžaduje od daňových orgánov nevyhnutnosť preukazovať u žalobcu úmysel dopustenia sa daňového podvodu, keď sťažovateľ ani správca dane v daňovom konaní nepoukazovali na podvodné konanie žalobcu, skúmali splnenie zákonných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane a konštatovali neunesenie dôkazného bremena žalobcom.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku v cit. znení pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku v cit. znení daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s

tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení 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.

Podľa § 139 ods. 2 S.s.p. 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.

25. Na úvod považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že nesprávne právne posúdenie veci, teda nesprávna aplikácia objektívneho práva nastáva v prípade, ak správny súd použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Aby mohol byť tento dôvod kasačnej sťažnosti vyhodnotený, musí byť z napadnutého rozhodnutia krajského súdu zrejmé, z akej právnej normy, resp. akých ustanovení právneho predpisu krajský súd v rozhodovaní vychádzal, teda čo bolo základom právneho posúdenia veci. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu musí konštatovať, že táto požiadavka odôvodnenia nie je splnená a dospel preto k záveru o nutnosti zrušenia rozhodnutia krajského súdu z dôvodu jeho zmätočnosti a nepreskúmateľnosti výkladu ustanovení § 24 Daňového poriadku, t. j. dôkazného bremena.

26. Kasačný súd konštatuje, že v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky je jedným z princípov, ktoré predstavujú súčasť práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť, v správnom súdnictve s odkazom na ustanovenie § 139 ods. 2 S.s.p. Z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu potom musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na druhej strane. Nepreskúmateľné rozhodnutie tiež nedáva dostatočné záruky pre to, že nebolo vydané v dôsledku ľubovôle a spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces.

27. Odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu, z ktorého nemožno zistiť, akým spôsobom krajský súd postupoval pri posudzovaní rozhodných skutočností v prejednávanej veci, najmä čo sa týka ustálenia dôkazného bremena v daňovom konaní, nevyhovuje zákonným požiadavkám, ktoré Správny súdny poriadok kladie na obsah odôvodnenia rozhodnutia a v konečnom dôsledku takéto rozhodnutie zasahuje do základných práv účastníka správneho súdneho konania, ktorý má nárok na to, aby bola jeho vec spravodlivo posúdená. Krajský súd bol preto povinný svoje rozhodnutie riadne odôvodniť, bol povinný tiež zrozumiteľným spôsobom vysvetliť, ako a prípadne prečo sa určitou žalobnou námietkou nezaoberal. Ak tak krajský súd nepostupuje, porušuje právo účastníka správneho súdneho konania na spravodlivý proces garantovaný článkom 46 Ústavy Slovenskej republiky, článkom 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd a článkom 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

28. Kasačný súd má za to, že spôsob, akým sa krajský súd vysporiadal s dôkazným bremenom v daňovom konaní, nemožno považovať za jasný a dostatočný. Európsky súd pre ľudské práva v

rozhodnutí Větrenko v. Moldavsko uviedol: „...jednou z požiadaviek článku 6 Dohovoru na vnútroštátne súdy je, aby sa zaoberali najdôležitejšími argumentmi vznesenými účastníkmi konania a aby uviedli dôvody pre prijatie alebo odmietnutie týchto argumentov. Hoci rozsah, v ktorom sú súdy povinné uviesť dôvody sa môže meniť v závislosti od osobitných okolností prípadu, opomenutie zaoberať sa podstatnými argumentmi alebo zjavne svojvoľné (arbitrárne) zaoberanie sa takýmito argumentmi, je nezlučiteľné s ideou spravodlivého procesu.”

29. Kasačný súd si uvedomuje, že krajský súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, je však povinný jasne objasniť rozhodujúci skutkový a právny základ rozhodnutia, čo krajský súd neurobil. Ak krajský súd ustálil, že dôkazné bremeno má znášať žalobca a na splnenie zákonných podmienok na odpočet nepostačuje predloženie formálnych dokladov, ak nie sú odrazom reálneho plnenia, ako to je konštatované v bodoch 29 až 31 rozsudku krajského súdu (body 10 až 12 tohto rozsudku), je pre kasačný súd nepochopiteľný dôvod zrušenia napadnutého a prvostupňového rozhodnutia. Na strane druhej, ak dôvodom zrušenia rozhodnutí je potreba preukázania vedomosti žalobcu o podvodnom konaní v daňovom reťazci a krajský súd mal teda za to, že dôkazné bremeno spočíva na daňových orgánoch (body 24 až 27 rozsudku krajského súdu a body 7 až 9 tohto rozsudku), nie je pre kasačný súd zrozumiteľný záver rozsudku týkajúci sa dôkaznej povinnosti žalobcu. Z rozhodnutia krajského súdu nie je možné vyvodiť, ako teda ustálil dôkazné bremeno v daňovom konaní.

30. Z uvedených dôvodov je kasačný súd toho názoru, že rozsudok krajského súdu nespĺňa ani zákonnú požiadavku presvedčivého odôvodnenia v zmysle § 139 ods. 2 S.s.p. Rozhodnutie krajského súdu, v ktorého odôvodnení absentuje náležité a najmä zrozumiteľné vysporiadanie sa so spornou skutočnosťou, posúdením dôkazného bremena v daňovom konaní, nemôže spĺňať atribúty zákonného rozhodnutia a je nutné ho zrušiť.

31. Záverom považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že preukazovanie podvodného konania žalobcu daňovými orgánmi a preukazovanie splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane žalobcom nie je možné v prejednávanej veci stotožňovať.

32. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktorého vykonanie (uplatnenie) je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie od konkrétneho dodávateľa (dodávateľov), je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz.

33. Ak však dôjde na základe ďalších zistení správcu dane k spochybneniu, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených sporných faktúrach, má správca dane právo a zároveň povinnosť preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti žalobcovi a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. K nepriznaniu práva na odpočítanie dane na vstupe môže viesť už dôvodné spochybnenie skutočného dodania tovaru dodávateľom daňového subjektu deklarovaným v predložených faktúrach, spojené s následným nepredložením ďalších relevantných dôkazov a neunesením dôkazného bremena daňovým subjektom.

34. Iná situácia nastáva v prípade, ak daňový subjekt predložil listiny, ktoré preukazujú realizáciu zdaniteľného plnenia od dodávateľa spôsobom uvedeným na predložených dokladoch, avšak v dodávateľskom reťazci došlo k úniku dane a skutočnosti spochybňujúce realizáciu zdaniteľného plnenia

nenastali u daňového subjektu a ani jeho dodávateľa (dodávateľov). V takom prípade by potom daňové orgány mali pokračovať v dokazovaní s poukazom na ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku, ktoré však v druhej vete predpokladá ako hypotézu svojej aplikácie účelové obchádzanie alebo znižovanie daňovej povinnosti, čo už vyžaduje aj určitú subjektívnu stránku u daňového subjektu. Pri preukázaní účasti daňového subjektu na daňovom podvode a s tým súvisiacej požiadavke na preukázanie jeho vedomosti o zapojení do podvodnej schémy či porušenia pravidiel primeranej obozretnosti daňového subjektu pri realizácii obchodných transakcií poznačených podvodom na dani, sú zaťažené dôkazným bremenom daňové orgány.

35. Kasačný súd dodáva, že sa nezaoberal ďalšími námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti, nakoľko má za to, že už vyššie uvedené skutočnosti sú dostačujúcim dôvodom na jeho zrušenie, a preto postupoval Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 462 ods. 1 S.s.p. a rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Podľa § 462 ods. 1 S.s.p. ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

36. Kasačný súd poukazuje aj na charakter kasačného konania, resp. kasačnej sťažnosti ako opravného prostriedku, ktorý smeruje proti právoplatnému rozhodnutiu, a preto nie je možné konaním pred kasačným súdom (okrem výnimočných prípadov) nahrádzať konanie pred krajským súdom. Každá skutková a právna otázka, ktorá je v prejednávanej veci rozhodujúca a relevantným spôsobom namietaná, musí byť predmetom posúdenia krajským súdom. Kasačný súd nie je oprávnený nahrádzať postupy krajského súdu v konaní.

Iný postup by vzhľadom na okolnosti prípadu bol v rozpore so zásadou denegatio iustitiae - odopretie spravodlivého súdu, čo by znamenalo porušenie základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu zakotveného v čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky.

37. V ďalšom konaní bude preto úlohou krajského súdu, aby v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) v odôvodnení rozhodnutia v súlade s § 139 S.s.p. náležite objasnil svoje právne posúdenie veci a vysporiadal sa s námietkami a argumentami účastníkov konania (vrátane judikatúry).

38. Kasačný súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania bolo potrebné.

39. O trovách kasačného konania rozhodne s poukazom na § 467 ods. 3 S.s.p. krajský súd.

Podľa § 467 ods. 3 S.s.p. 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.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).