

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/57/2014
Identifikačné číslo spisu:	7012200663
Dátum vydania rozhodnutia:	06.07.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:7012200663.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: STEEL TRANS, s.r.o., Adlerova 1, Košice, právne zastúpeného JUDr. Miroslavom Kráľom, advokátom so sídlom Hraničná 12, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020503/1/432540-525696/2012/5924 zo dňa 19. marca 2012, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/152/2012-79 zo dňa 27. marca 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/152/2012-79 zo dňa 27. marca 2014 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 250j ods. 2 písm. d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1020503/1/432540-525696/2012/5924 zo dňa 19. marca 2012 ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice III. č. 697/230/3115-21832/11/Har zo dňa 30. novembra 2011 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi trovy konania vo výške 323,49 € na účet právneho zástupcu žalobcu do troch dní od nadobudnutia právoplatnosti rozsudku.

Správca dane prvostupňovým rozhodnutím znížil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie november 2010 zo sumy 50 051,93 € na sumu 16 760,67 €. Predmetom odvolacieho daňového konania bola skutočnosť, že správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane zo služby reklamy „reklamné služby poskytnuté na futbalovom štadióne podľa podmienok uvedených v Zmluve o reklame č. 1/2010“ v sume 14 566,73 €, ktorú fakturoval dodávateľ Mestský Futbalový Klub Košice a.s. faktúrou č. 3560210 z 30. novembra 2010, nakoľko správca dane dospel k záveru, že žalobca v rozpore s § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) odpočítal daň v

sume 14 566,73 € (rozdiel medzi cenou zvýšenou dodatkami k Zmluve o reklame č. 1/2010 a cenou dohodnutou v Zmluve o reklame č. 1/2010, t.j. rozdiel v základe dane v sume 76 667 € (104 167 € - 27 500 €) a rozdiel v DPH v sume 14 566,73 € (19 791,73 € - 5 225 €), keďže dodávateľovi MFK Košice a.s. daňová povinnosť nevznikla.

Žalovaný v rozhodnutí poukázal na to, že predmetná faktúra je vystavená za poskytnutie služieb v zmysle Zmluvy o reklame č. 1/2010, pričom vo faktúre nie je zmienka o Dodatkoch k Zmluve o reklame č. 1/2010. Mestský Futbalový Klub Košice a.s. (ako obstarávateľ) a STEEL TRANS s.r.o. (ako objednávateľ) uzavreli 27. júna 2005 Rámcovú zmluvu o reklame, podľa ktorej dohodnutá odmena bude vždy v hodnote, ktorá bude zhodná s hodnotou dotácie Mesta Košice, poskytnutej obstarávateľovi. V zmluve o reklame č. 1/2010 zo dňa 30. decembra 2009 bola dohodnutá odmena za reklamné služby za rok 2010 vo výške 330 000 € bez DPH, pričom zmluva ustanovovala, že dodávateľ vystaví faktúry ku poslednému dňu príslušného mesiaca, mesačne v sume 27 500 € bez DPH. Dodatkom č. 1 k Zmluve č. 1/2010, uzatvoreným dňa 15. júla 2010, bola zmenená výška dohodnutej odmeny z 330 000 € na 430 000 € a Dodatkom č. 2 z 15. novembra 2010 bola výška odmeny zvýšená na 550 000 €. Správca dane akceptoval Zmluvu o reklame č. 1/2010 bez dodatkov a ako cenu za poskytnuté reklamné služby v zdaňovacom období november 2010 uznal sumu 32 725 € (základ dane 27 500 €, DPH 5 225 €). Podľa žalovaného, zvýšenie ceny za reklamu dodatkami č. 1 a 2 k Zmluve o reklame č. 1/2010 v zdaňovacom období november 2010 na sumu 123 958,73 € (základ dane 104 167 €, DPH 19 791,73 €), nebolo viazané na poskytnutie žiadneho ďalšieho plnenia, služby alebo tovaru. Daňová povinnosť z titulu cenového rozdielu dodávateľovi nevznikla, keďže sa nejednalo o platbu za konkrétne dodanie tovaru alebo služby, len o zvýšenie ceny bez väzby na dodanie, len z dôvodu navýšenia dotácie Mestom Košice. Pokiaľ išlo o personálne prepojenie dodávateľa a odberateľa reklamnej služby, na ktoré poukázal správca dane, žalovaný k tomu v rozhodnutí uviedol, že na personálnu prepojenosť bolo poukázané v záujme komplexného posúdenia všetkých súvislostí, pričom uvedená skutočnosť nebola jediným a ani najvýznamnejším dôvodom neuznania navýšenej dane z pridanej hodnoty.

V odôvodnení rozsudku krajský súd s poukazom na ustanovenia § 19 ods. 1 a 2, § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. vyslovil záver, že z hľadiska uplatnenia nároku na odpočítanie dane je dôležité, že bola vystavená faktúra, podľa ktorej sa uskutočnil zdaniteľný obchod medzi dvomi platiteľmi DPH, pričom jeden z nich má daňovú povinnosť a druhý má nárok na odpočítanie dane. Krajský súd dospel k názoru, že služba (v danom prípade reklama), na ktorú je viazaný vznik daňovej povinnosti, dodaná bola, a poukazovanie žalovaného na to, že v priebehu roku 2010 sa nemenil rozsah poskytovaných reklamných služieb, nie je právne relevantné. Cena za obstaranú reklamu sa považuje za výdavky na reklamu, ktoré je nutné zahrnúť do daňových výdavkov, a ktoré sa premietajú do základu dane. Dodatky k zmluve sa opierajú o zásadu zmluvnej voľnosti a vychádzajú, pokiaľ ide o určenie ceny reklamy, z rámcovej zmluvy o reklame, pretože reklama je prezentáciou produktov v každej podobe s cieľom uplatniť ich na trhu. Pokiaľ ide o námietky žalovaného, v ktorých poukazuje na personálne prepojenie žalobcu ako objednávateľa služby a spoločnosti MFK Košice ako obstarávateľa služby, ako aj rozsah poskytnutej služby alebo začatie reštrukturalizačného konania, tieto skutočnosti sa podľa krajského súdu merita veci vôbec netýkajú a nemajú na zhodnotenie skutkového stavu žiaden vplyv. Krajský súd na základe uvedeného dospel k záveru, že správne orgány nevyhodnotili listinné dôkazy dostatočne, a preto je žalované rozhodnutie ako aj rozhodnutie správneho orgánu nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, lebo bol nedostatočne zistený aj skutkový stav veci.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný poukázal na to, že všetky zistenia správcu dane boli vyhodnotené v nadväznosti na verejne dostupné informácie (memorandum zverejnené na internetovej stránke futbalového klubu, uznesenie o začatí reštrukturalizačného konania zverejnené v Obchodnom vestníku, majetkové a akcionárske pomery v Obchodnom registri) a na predložené doklady ku kontrole. Dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní s uplatňovaním zásady prejednávacej, ktorá akcentuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho tvrdení. Výkonaným dokazovaním správca dane vierohodne spochybnil

pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, ako aj postup žalobcu pri uplatnení ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z., čo aj žalovaný riadne odôvodnil a vysvetlil v napadnutom rozhodnutí. Žalobca v daňovom konaní nepreukázal vecnú stránku plnenia, ktoré by malo za následok zvýšenie ceny za reklamu na základe dodatkov č. 1 a 2 k Zmluve o reklame č. 1/2010, teda nepreukázal ekonomické opodstatnenie navýšenia ceny. Cenu za reklamu zabezpečenú obstarávateľom MFK Košice a.s. pre objednávateľa STEEL TRANS s.r.o. určil tretí subjekt, t.j. výška dotácie od Mesta Košice, a teda jediný faktor, ktorý mal vplyv na zvýšenie ceny za reklamu, spočíval vo zvýšení poskytnutej dotácie Mestom Košice pre MFK Košice a.s. koncom roka 2010. Dodávateľ nedodal navyše žiadnu službu, plnenie alebo tovar. Tieto skutočnosti sú dôkazom toho, že pri platbách za reklamu, kde je zmluvne dohodnutá cena za reklamu v závislosti od hodnoty dotácie Mesta Košice, sa nejedná o platby za reálne poskytnuté reklamné služby. V skutočnosti išlo o financovanie polovice nákladov vyplývajúcich z činnosti klubu MFK Košice a.s.

Žalovaný nesúhlasil s názorom krajského súdu, že skutočnosti ohľadne personálneho prepojenia žalobcu a dodávateľa služby, rozsahu poskytnutej služby ako aj začatia reštrukturalizačného konania, sa merita veci vôbec netýkajú a nemajú na zhodnotenie skutkového stavu žiaden vplyv. Žalovaný tieto skutočnosti uviedol v záujme komplexného posúdenia veci a nie je pravdou, že nemajú žiaden vplyv na zhodnotenie skutkového stavu alebo že sa netýkajú merita veci.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že správne orgány nevyhodnotili listinné dôkazy dostatočne, a preto je žalované rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, lebo bol nedostatočne zistený aj skutkový stav veci. Z odôvodnenia rozsudku však nie je zrejmé, ktoré dôkazy a prečo považoval súd za nedostatočné. V prípade, ak súd zrušuje rozhodnutie žalovaného a vec mu vracia na ďalšie konanie, mal by zaviazat' žalovaného právnym názorom, ktorým sa má žalovaný riadiť v ďalšom konaní. Takýto názor súdu v odôvodnení napadnutého rozsudku chýba, a preto žalovaný považuje tento rozsudok za nepreskúmateľný, pričom táto vada má za následok nezákonné rozhodnutie vo veci samej.

Dňom 01. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) upravujúci v zmysle § 1

- a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve,
- b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 SSP, odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaním napadnutý rozsudok je potrebné zrušiť z dôvodu závažných procesných pochybení.

Podľa § 157 ods. 2 O.s.p. 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 dôvodov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

Podstata základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky spočíva v 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 právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov. Výkladať a aplikovať zákony je v právomoci všeobecných súdov, pričom tento výklad nesmie byť arbitrárny a musí byť náležite odôvodnený. Rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu.

Pod odňatím možnosti konať pred súdom možno vo všeobecnosti rozumieť taký postup súdu, ktorým účastníkovi konania znemožnil realizáciu tých procesných práv, ktoré mu Občiansky súdny poriadok priznáva, pričom možnosť konať pred súdom prvého stupňa je účastníkovi odňatá vždy, ak jeho rozhodnutie neposkytuje účastníkovi konania dostatočné argumenty preukazujúce zákonnosť jeho rozhodnutia alebo postupu.

Predmetom súdneho prieskumu v prejednávanej veci bolo rozhodnutie žalovaného (v spojení s rozhodnutím správcu dane), ktorým žalobcovi znížil nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010, pretože mu neuznal v plnej výške odpočítanie dane za reklamné služby prijaté na základe Zmluvy o reklame č. 1/2010 od dodávateľa služby, Mestského Futbalového Klubu Košice a.s. Správca dane akceptoval pôvodnú cenu za reklamné služby dohodnutú v Zmluve o reklame č. 1/2010, avšak neuznal zvýšenie ceny, ku ktorému došlo dodatkami č. 1 a 2 k Zmluve o reklame č. 1/2010. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí ozrejmil, z akých skutočností a dôkazov vychádzal a akými úvahami sa riadil, keď dospel k záveru, že navýšenie ceny v zdaňovacom období november 2010 nebolo viazané na poskytnutie žiadneho ďalšieho plnenia alebo služby.

Krajský súd zrušil rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p., podľa ktorého súd zruší napadnuté rozhodnutie a vráti vec žalovanému správnomu orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia dospel k záveru, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že z hľadiska uplatnenia nároku na odpočítanie dane je dôležité, že bola vystavená faktúra, podľa ktorej sa uskutočnil zdaniteľný obchod medzi dvomi platiteľmi DPH. Krajský súd dospel k záveru, že služba, na ktorú je viazaný vznik daňovej povinnosti, dodaná bola, a poukazovanie žalovaného na to, že v priebehu roku 2010 sa nemenil rozsah poskytovaných reklamných služieb, nie je právne relevantné. Dodatky k zmluve sa opierajú o zásadu zmluvnej voľnosti a pri určení ceny vychádzajú z rámcovej zmluvy o reklame, pretože reklama je prezentáciou produktov v každej podobe s cieľom uplatniť ich na trhu. Následne krajský súd konštatoval, že správne orgány nevyhodnotili listinné dôkazy dostatočne, a preto je žalované rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, lebo bol nedostatočne zistený aj skutkový stav veci.

Na základe uvedeného najvyšší súd musí konštatovať, že krajský súd na jednej strane vyvodil z podkladov, o ktoré sa opieralo napadnuté rozhodnutie, opačný právny záver ako žalovaný, keď konštatoval, že „služba (v danom prípade reklama), s ktorou potom vzniká daňová povinnosť, dodaná bola, a to, že ako uvádza žalovaný, že v priebehu roku 2010 sa nemenil rozsah poskytovaných reklamných služieb, preto nie je právne relevantné“, na druhej strane však vyslovil záver, že dôkazy sú žalovaným nedostatočne vyhodnotené a rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Ak krajský súd v merite veci protirečil právnym záverom, ku ktorým dospel žalovaný v preskúmanom rozhodnutí, nasvedčuje to tomu, že nesúhlasil s právnym posúdením veci žalovaným, čo zakladá zrušovací dôvod podľa § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p. Právne posúdenie skutočností, z ktorých žalovaný vychádzal, a ktoré vo svojom rozhodnutí vyhodnocoval, a potom následné konštatovanie, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov ako aj pre nedostatočne zistený skutkový stav veci, spôsobuje vnútornú rozpornosť a nelogickosť odôvodnenia rozsudku krajského súdu. Ak krajský súd bol schopný posúdiť skutkové okolnosti a dôkazy a vyvodiť z nich právny záver relevantný pre danú vec, pričom pri svojom posúdení nevychádzal z iných dôkazov ako správny orgán vo svojom rozhodnutí, potom je konštatovanie o nedostatočnom odôvodnení rozhodnutia a nedostatočne zistenom skutkovom stave veci nepochopiteľné a neopodstatnené. Odvolací súd v napadnutom rozsudku nenašiel žiadne úvahy, kde by krajský súd uviedol, v čom vidí nezrozumiteľnosť rozhodnutia, resp. prečo považuje skutkový stav za nedostatočne zistený.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku dal odpoveď na spornú otázku v daňovom konaní, keď konštatoval, že reklamná služba, na ktorú je viazaný vznik daňovej povinnosti, dodaná bola, a poukazovanie žalovaného na to, že v priebehu roku 2010 sa nemenil rozsah poskytovaných reklamných služieb, nie je

právne relevantné. Tento svoj právny záver však žiadnym spôsobom neodôvodnil, neuviedol žiadne logické argumenty, z ktorých by bolo možné zistiť, akým spôsobom krajský súd aplikoval konkrétne právne normy na konkrétne skutkové okolnosti, akými úvahami sa riadil pri vyhodnocovaní dôkazov. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného je zrejmé, akým spôsobom žalovaný uvažoval a ako vyhodnotil skutkové okolnosti vo vzťahu k právnej úprave, keď dospel k záveru o neuznaní nadmerného odpočtu uplatneného žalobcom. V odôvodnení rozsudku krajského súdu však argumenty a úvahy tohto charakteru absolútne absentujú, a z jeho odôvodnenia teda vôbec nevyplýva, prečo krajský súd rozhodol tak ako rozhodol a akým spôsobom dospel k opačnému právnemu záveru ako žalovaný. Strohé konštatovanie krajského súdu, že „služba (v danom prípade reklama), s ktorou potom vzniká daňová povinnosť, dodaná bola, a to, že ako uvádza žalovaný, že v priebehu roku 2010 sa nemenil rozsah poskytovaných reklamných služieb, preto nie je právne relevantné“, je len záverečné rozhodnutie o spornej otázke v tomto konaní, ktorému však nepredchádzajú žiadne úvahy a argumenty, o ktoré by sa takéto konštatovanie opieralo.

Na základe uvedeného senát Najvyššieho súdu SR skonštatoval, že odôvodnenie napadnutého rozsudku nezodpovedá požiadavke vyplývajúcej z ustanovenia § 157 ods. 2 O.s.p., v zmysle ktorej je povinnosťou súdov uviesť v rozhodnutí dostatočné a relevantné dôvody, na ktorých svoje rozhodnutie založili.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené podľa § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 vety druhej O.s.p. zrušil napadnutý rozsudok a vec podľa § 221 ods. 2 O.s.p. vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie bez toho, aby sa zaoberal meritom veci.

V ďalšom konaní krajský súd prejedná vec v medziach podanej žaloby a argumentácie žalovaného v napadnutom rozhodnutí, znova vo veci rozhodne a svoje rozhodnutie aj riadne a presvedčivo odôvodní. Súčasne súd prvého stupňa v novom rozhodnutí opätovne rozhodne o náhrade trov konania vrátane trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.