

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sžfk/62/2021
Identifikačné číslo spisu: 2019200335
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2019200335.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: KRON SK, s. r. o., so sídlom Dolné suroviny 996/1, 905 01 Senica, IČO: 36 256 561, právne zastúpeného: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s. r. o., so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave, č. k. 20S/183/2019-180, zo dňa 9. decembra 2020, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky z r u š u j e rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/183/2019-180 zo dňa 9. decembra 2020 a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánom verejnej správy

1. Žalovaný rozhodnutím č. 102131918/2019 zo dňa 10. septembra 2019 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 101239982/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej aj „správca dane“ a „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2013 v sume 106 004,74 Eur.

2. Podkladom na prijatie záverov správcom dane boli výsledky daňovej kontroly vykonanej u žalobcu, zachytené v protokole č. 103600009/2016 zo dňa 26. júla 2016. Dôvodom vyrubenia daňovej povinnosti bolo neuznanie žalobcom uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr, vystavených dodávateľmi, obchodnými spoločnosťami DREVITECH, spol. s r. o., Parková 45, 821 05 Bratislava a Semper trade, s. r. o., J. Bottu 2, 917 01 Trnava.

3. Správca dane tiež nepriznal žalobcovi nárok na oslobodenie od dane dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení

(ďalej aj „zákon o DPH“), a to spoločnostiam KRON SK - CZ, s. r. o., Brněnská 4062/3A, 695 01 Hodonín a OKLETON, s. r. o., Hybernská 1009/24, 110 00 Praha 1.

II.

Konanie na správnom súde

4. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Trnave (ďalej aj „správny súd“) správnu žalobu, ktorú správny súd rozsudkom uvedeným v záhlaví tohto rozhodnutia (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) zamietol. V odôvodnení poukázal najmä na argumentáciu rozsudku tamojšieho súdu v obdobnej veci žalobcu sp. zn. 20S/7/2019 a uviedol, že v predmetnej veci boli posudzované dodávateľsko-odberateľské vzťahy za iné zdaňovacie obdobie a žalobcovi bol vyrubený za každé zdaňovacie obdobie iný rozdiel na DPH. Tiež poukázal na rozhodnutia kasačného súdu (sp. zn. 4Sžfk/19/2019, 8Sžfk/18/2020, 3Sžfk/10/2020), v ktorých sa zaoberal obchodnými transakciami žalobcu s obchodnou spoločnosťou DREVITECH, spol. s r. o. a dospel k záveru, že reálne dodanie tovaru nebolo v jednotlivých zdaňovacích obdobiach preukázané, pričom v každom zdaňovacom období boli podkladom rozhodnutia výsledky totožnej daňovej kontroly za obdobie január až december 2013.

III.

Kasačná sťažnosť, stanoviská

A)

5. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. g/ a h/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení /ďalej aj „S. s. p.“/). Navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie.

6. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ najmä uviedol, že

- sťažovateľ predložil správcovi dane Analýzu ocenenia obchodných podielov a vyčíslenia Goodwillu spoločnosti AGRO WEST, s. r. o. Preto ju nemal k dispozícii, ale naopak mali ju daňové orgány. Skutočnosť, že predloženie tohto dokumentu nie je v administratívnom spise zaznamenané je pochybením správcu dane;
- správca dane nesprávne interpretoval výpoveď svedka R.. Y. O., v dôsledku čoho nesprávne vyvodil, že vyššie uvedenú analýzu nevykonala spoločnosť Semper trade, s. r. o. ale Economik Consulting, s. r. o. Naopak z jeho výpovede malo vyplynúť, že na vyhotovení sporného dokumentu sa mal podieľať aj deklarovaný dodávateľ a mal sa (analýza) nachádzať u spoločnosti AGRO WEST, s. r. o. Správca dane pritom návrh na vyžiadanie analýzy od tejto spoločnosti zamietol ako irelevantný;
- argumentácia obsiahnutá v napadnutom rozsudku v spojení s ďalšími, tam uvedenými rozsudkami správneho súdu nedáva odpoveď na žalobné námietky, týkajúce sa spoločnosti Semper trade, s. r. o. Z tohto dôvodu je napadnutý rozsudok nepreskúmateľný;
- správca dane dostatočne a presvedčivo nezodôvodnil, že k deklarovaným obchodom nedošlo a nevysvetlil, ktorá spoločnosť mala porušiť neutralitu DPH;
- správca dane neuniesol dôkazné bremeno, pretože nepreukázal, že sa sťažovateľ stal súčasťou podvodného konania;
- daňové orgány a správny súd kumulujú viaceré dôvody nepriznania práva na odpočítanie dane (nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, daňový podvod a zneužitie práva), čo činí rozhodnutia, ako aj napadnutý rozsudok nepreskúmateľnými a znemožňujúcimi sťažovateľovi efektívne argumentovať;
- rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie C-367/96 a C-212/97 diferencujú medzi zneužitím práva a podvodným konaním;
- správny súd sa nevysporiadal s prednesenými námietkami a naznačil, že sa sťažovateľ dopustil daňového podvodu;
- sťažovateľ nevedel v konaní prispôsobiť právnu argumentáciu, keďže správca dane nedostatočne odôvodnil závery o zneužití práva a správny súd navyše predostrel aj argumentáciu o daňovom podvode;

- vzhľadom na prezentované skutočnosti, nie je podľa názoru sťažovateľa zrejмый dôvod neuznania práva na odpočet dane;

- v rámci ostatných kasačných bodov sťažovateľ poukazoval na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1Afs/53/2016, rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/52/2016 a sp. zn. 1Sžf/31/2016, týkajúce sa zneužitia práva a podvodného konania, ako aj na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie vo veciach C-255/02 Halifax, C-440/04 Recolta recycling, C-285/11 Bonik a rozhodnutie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid.

B)

7. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na postojoch vyjadrených v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane a v napadnutom rozhodnutí. Žiadal kasačnú sťažnosť zamietnuť. Nad rámec už prezentovanej argumentácie, žalovaný v reakcii na sťažnostné body akcentoval, že dôvodom na neuznanie práva na odpočet dane bola objektívna pochybnosť o reálnosti deklarovaných obchodoch medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom a nie pochybnosti na iných dodávateľsko-odberateľských stupňoch obchodov. V tomto smere preto podľa názoru žalovaného nebolo potrebné preukazovať skutočnosť, či sťažovateľ bol súčasťou podvodného konania alebo konania, ktorým bolo zneužitie práva.

8. Pokiaľ ide o dodávateľskú faktúru od spoločnosti Semper trade, s. r. o., bolo popreté tvrdenie sťažovateľa, že analýzu odovzdal k výkonu daňovej kontroly, a že táto skutočnosť nebola správcom dane zaznamenaná pri preberaní dokladov. Svoje tvrdenie sťažovateľ nepreukázal žiadnym dôkazom. Sťažovateľ nepreukázal, kedy nastal reálny deň dodania služby, ani že bola služba reálne dodaná.

9. Ďalej žalovaný uviedol, že Ing. O. sa ako svedok jednoznačne vyjadril, že v roku 2013 robila oceňovanie obchodných podielov spoločnosť ECONOMIC CONSULTING s. r. o. Bratislava a z uvedeného vyplýva, že spoločnosť Semper trade, s. r. o. nevykonala analýzu, a miestnym zisťovaním správca dane zistil u spoločnosti ECONOMIC CONSULTING, s. r. o., že ani ona nevypracovala predmetnú analýzu, takéto služby neposkytovala a spoločnosť Semper trade, s. r. o. a ani Agro-WEST s. r. o. neboli ich klientmi, účtovné doklady a údaje o sťažovateľovi a spoločnosti Agro-WEST s. r. o. k dispozícii nemala, žiadnu faktúru pre spoločnosť Semper trade s. r. o. nevystavila a nedeklarovala žiadne dodania tovarov a služieb pre túto spoločnosť.

IV.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

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.

Podľa § 140 S. s. p. vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

V.

Právne názory kasačného súdu

10. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S. s. p.). Po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou, v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S. s. p.), ide o rozhodnutie, proti ktorému je

kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S. s. p.), dospel k záveru deklarovanému vo výroku tohto rozsudku.

11. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S. s. p.).

12. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nepriamo namietal porušenie práva na spravodlivý proces (dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f/ S. s. p.), ktorého sa mal správny súd dopustiť tým, že v podstate aplikujúc ust. § 140 S. s. p. odkázal sťažovateľa na argumentáciu správneho súdu najmä v rozsudku pod sp. zn. 20S/7/2019 (ďalej tiež pod sp. zn. 20S/5/2019, 20S/8/2019, 14S/6/2019, 14S/7/2019 a 14S/8/2019) bez toho, aby sa vysporiadal so žalobnými námietkami tam nevyriešenými. Konkrétne poukázal na žalobný bod, v ktorom vytýkal žalovanému skutočnosti, týkajúce sa spoločnosti Semper trade, s. r. o. (viď prvé tri zarážky bodu 6 tohto rozsudku).

13. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu musel prisvedčiť námietkam sťažovateľa ohľadom nedostatočného vysporiadania sa s jeho námietkami.

14. Podľa kasačného súdu nie je požiadavka kladená na riadne odôvodnenie rozhodnutia splnená. Sťažovateľ vyššie poukazovanú argumentáciu uplatnil aj v konaní pred správnym súdom, pričom odkazované rozsudky správneho súdu tieto nastolené otázky neriešia (obchodné transakcie so spoločnosťou Semper trade, s. r. o. tam neboli ani predmetom prieskumu, resp. boli, avšak v iných súvislostiach).

15. Kasačný súd preto dospel k záveru o nutnosti zrušenia napadnutého rozsudku, nakoľko správny súd sa v rozsudku náležite nezaoberal jednotlivými žalobnými bodmi.

16. Odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu, z ktorého nemožno zistiť, akým spôsobom postupoval pri posudzovaní rozhodných skutočností v prejednávanej veci, 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. Správny 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 správny 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.

17. Z uvedených dôvodov je kasačný súd toho názoru, že napadnutý rozsudok nespĺňa zákonnú požiadavku presvedčivého odôvodnenia v zmysle § 139 ods. 2 S. s. p.

18. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu opätovne preskúmať správnu žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a vysporiadať sa aj so žalobnými bodmi, týkajúcimi sa spoločnosti Semper Trade, s. r. o., ktoré neboli zodpovedané ani odkazovanými rozsudkami správneho súdu, a to že

- sťažovateľ predložil správcovi dane požadovanú Analýzu ocenenia obchodných podielov a vyčíslenia Goodwillu spoločnosti AGRO WEST, s. r. o., a absencia záznamu o tejto skutočnosti v administratívnom spise je pochybením správcu dane;

- správca dane nesprávne interpretoval výpoveď svedka R. Y. O., v dôsledku čoho nesprávne vyvodil, že vyššie uvedenú analýzu nevykonala spoločnosť Semper trade, s. r. o., ale Economik Consulting, s. r. o., a

- na vyhotovení sporného dokumentu sa mal podieľať aj deklarovaný dodávateľ, mal sa (analýza) nachádzať u spoločnosti AGRO WEST, s. r. o., pričom návrh na vyžiadanie analýzy od tejto spoločnosti bol zamietnutý.

19. Kasačný súd dodáva, že sa nezaoberal ďalšími námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti, nakoľko má za to, že vyššie uvedené skutočnosti sú dostačujúcim dôvodom na zrušenie rozhodnutia krajského súdu.

V.
Záver

20. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že správny súd porušil zákon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. f) S. s. p., kasačná sťažnosť teda je dôvodná a preto kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil v súlade s ust. § 462 ods. 1 S. s. p tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

21. V ďalšom konaní správny súd rozhodne podľa § 467 ods. 3 S. s. p. aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

22. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v pomere hlasov 3:0.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu riadny opravný prostriedok nie je prípustný.