

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/28/2021
Identifikačné číslo spisu: 6019200538
Dátum vydania rozhodnutia: 27. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:6019200538.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD. LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) RI - NO, export-import, s.r.o., so sídlom Nám. A. H. Škultétyho 7, 990 01 Veľký Krtíš, IČO: 36 027 324, právne zastúpenej JUDr. Ivom Babjakom, advokátom, so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, IČO: 42 227 534, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 101456744/2019 z 13. júna 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/194/2019-77 zo dňa 30. septembra 2020 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/194/2019-77 zo dňa 30. septembra 2020 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Banská Bystrica, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 102649687/2018 zo dňa 20.12.2018 určil žalobkyni podľa § 68 ods. 5, ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) rozdiel v sume 8.304,64 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101456744/2019 zo dňa 13.06.2019 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. Krajský súd mal za to, že podstatou sporu medzi žalobkyňou a žalovaným bolo vyhodnotenie jednotlivých dôkazov preukazujúcich reálnosť dodania tovarov a služieb medzi žalobkyňou a jej priamym dodávateľom na základe faktúry č. 100122016 za dodávky listinnej vlákničky a faktúry č. 10013206 vystavenej na základe mandátnej zmluvy zo dňa 01.06.2016.

5. Krajský súd konštatoval, že len formálne preukázanie dodania tovaru samo o sebe nemôže byť medzi priamym odberateľom a jeho priamym dodávateľom dostatočným dôkazom na preukázanie dodania tovaru a služby. V rámci dodávky listinnej vlákničky mal správny súd za to, že žalobkyňa ako daňový subjekt nepredložila okrem faktúry a dokladov o pôvode dreva žiadne relevantné ďalšie podklady, ktorými by boli podložené dodávky od spoločnosti GAPA invest s. r. o. Táto skutočnosť bola z pohľadu správneho súdu o to závažnejšia, nakoľko pri preverovaní ciachy, ktorá bola uvedená v dokladoch o pôvodne vlákničky, bolo zistené, že táto nepatrí priamemu dodávateľovi žalobkyne, ale spoločnosti EUOREAL AGENCY s. r. o., ktorá bola v čase kontrolovaného zdaniteľného obdobia vymazaná z obchodného registra, a teda ciacha bola neoprávnene použitá, a to v rozpore s príslušnou legislatívou.

6. Vzhľadom k tejto skutočnosti mal správny súd za to, že správca dane, ako aj žalovaný, uniesli svoje dôkazné bremeno v rozsahu, v ktorom spochybnili dodanie tovaru tak, ako tvrdila žalobkyňa a bolo na žalobkyňu, aby priamy dodávateľský reťazec preukázala ďalšími dôkazmi o skutočnej existencii tovaru.

7. V danom prípade správca dane ani žalovaný nepreukazovali účasť žalobkyne na podvodnom konaní, ale preukázali jej nesplnenie podmienok pre uplatnenie si nároku na DPH. Skutočnosť, že splnomocnený zástupca dodávateľa H. P. a konateľ G.. P.. I. F. potvrdili realizáciu obchodov, by bez ďalšieho mohlo byť považované za unesenie dôkazného bremena, ale vzhľadom k tomu, že žalovaný ako aj orgán verejnej správy prvého stupňa v dostatočnej miere spochybnili dodanie tovaru a služieb spoločnosťou GAPA invest s. r. o., nebolo možné túto skutočnosť považovať za dostatočnú. Predmetné skutočnosti pre správny súd nevyplývali ani z miestneho zisťovania, ani z iných predložených dôkazov daňovým subjektom - žalobkyňou. Krajský súd mal za to, že pochybnosti o správnosti vystavených faktúr neboli v rámci daňovej kontroly ani následne vo vyrubovacom konaní vyvrátené žiadnymi relevantnými dôkazmi. Výpovede jednotlivých svedkov možno považovať za všeobecné, bez poskytnutia konkrétnych faktov. Jednotlivé výpovede sú nekonkrétne a na preukázanie priameho obchodného styku nedostatočné.

8. V súvislosti s faktúrou č. 10013206 žalobkyňa a ani zástupca spoločnosti GAPA invest, s. r. o. neuviedli ani nevydokladovali žiadne skutočnosti, podľa ktorých má GAPA invest, s. r. o. nárok na vyplatenie odmeny, a to aj napriek jej zneniu, kedy mala byť vyplácaná odmena podľa jednotlivých obchodných prípadov. Krajský súd by považoval za odôvodnenú námietku o neexistencii ďalších dôkazov len v tom prípade, ak by sa jednalo o subdodávateľský reťazec firiem. V prípade však, ak sa jedná o priamy vzťah odberateľa a dodávateľa, títo aj s odstupom času môžu byť spôsobilí preukázať svoju obchodnú činnosť aj inými dôkazmi.

9. Krajský súd mal za to, že v prípade, ak sa jedná o priameho dodávateľa služby, je odberateľ schopný pri zachovaní primeranej miery obozretnosti v obchodnom styku kedykoľvek preukázať aj ďalšími dôkazmi plnenie zo strany dodávateľa. Preukázanie jednotlivých obchodov uskutočnených na základe mandátnej zmluvy by z pohľadu správneho súdu pri riadnej podnikateľskej činnosti nemal byť pre žalobkyňu problém.

10. Správny súd mal ďalej za to, že je viazaný rozsahom správnej žaloby a žalobnými námietkami v nej uvedenými. Žalobkyňa žalobné námietky formulovala všeobecne, skôr s poukazom na zákonné východiská uplatňovania nárokov na odpočítanie DPH a na požiadavky uvedené vo vzťahu k

rozhodnutiam orgánu verejnej správy. Žiadne konkrétne skutkové okolnosti a prípadné dôkazy neuviedla a nenavrhla.

11. O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobkyni právo na náhradu trov konania nepriznal.

III.

Konanie na kasačnom súde

12. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), písm. g) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a vec mu vráti na ďalšie konanie.

13. Sťažovateľka argumentovala tým, že odôvodnenie napadnutého rozsudku je zmätočné a nepreskúmateľné. Namietala, že odôvodnenie napadnutého rozsudku je totožné ako odôvodnenie rozsudku krajského súdu sp. zn. 23S/137/2018 zo dňa 27.11.2019. V napadnutom rozsudku krajský súd uviedol nesprávne čísla faktúr, ktoré sa na danú vec nevzťahujú. Tiež namietala, že krajský súd nezaujal žiadne stanovisko k ďalším žalobným dôvodom a nesprávne číslovanie odsekov.

14. Sťažovateľka tiež namietala posúdenie dôkazného bremena a porušenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku zo strany správcu dane.

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnému súdu, aby kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol. Žalovaný trvá na vyjadrení k žalobe a plne sa stotožňuje s právnym posúdením veci uvedeným v napadnutom rozsudku.

IV.

Právny názor Najvyššieho správneho súdu

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 4Sžfk/28/2021. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

17. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. 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 dňa 27. mája 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

18. 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.

19. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo v prvom rade posúdiť, či krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. písm. f) S.s.p.)

20. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku (bod. 31) krajského súdu vyplýva, že podstatou sporu medzi sťažovateľkou a žalovaným bolo vyhodnotenie jednotlivých dôkazov preukazujúcich reálnosť dodania tovarov a služieb medzi sťažovateľkou a jej priamym dodávateľom na základe faktúry č. 100122016 za dodávky listinnej vlákničky a faktúry č. 10013206 vystavenej na základe mandátnej zmluvy zo dňa 01.06.2016. Po preštudovaní spisového materiálu kasačný súd zistil, že predmetom napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu bolo určenie dane z pridanej hodnoty sťažovateľke za zdaňovacie obdobie január 2017. V danom zdaňovacom období si však sťažovateľka uplatnila odpočítanie dane od dodávateľa GAPA invest, s.r.o. na základe dodávateľských faktúr č. 100202017 zo dňa 31.01.2017 a faktúry č. 100212017 zo dňa 31.01.2017. Kasačnému súdu tiež nie je zrejmé odôvodnenie krajského údu v bode 36. napadnutého rozsudku, pretože faktúra č. 10013206 sa v danom zdaňovacom období nenachádza.

21. V súvislosti s námietkou sťažovateľky, týkajúcou sa porušenia zákona krajským súdom 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 kasačný súd uvádza, 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 strane druhej.

22. Podľa názoru kasačného súdu takýmto odôvodnením rozhodnutia krajského súdu došlo k porušeniu práva sťažovateľky na spravodlivý proces. V rámci kasačného konania pritom nie je úlohou kasačného súdu nahrádzať konanie pred krajským súdom ako súdom prvej inštancie. Je úlohou krajského súdu posúdiť každú skutkovú a právnu otázku, ktorá je v prejednávanej veci rozhodujúca.

23. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu je zrejmé, že sa netýka preskúmania napadnutých rozhodnutí správnych orgánov týkajúcich sa zdaňovacieho obdobia január 2017. Vzhľadom na to, že výrok rozsudku nekorešponduje relevantné odôvodnenie reflektujúce vo svetle žalobných námietok na konkrétny skutkový a právny stav v prejednávanej veci, kasačný súd ani nemá možnosť posúdiť, či je rozhodnutie krajského súdu vo výroku vecne správne.

24. Ako vyplýva z uvedeného, odôvodnenie napadnutého rozsudku nemožno považovať za presvedčivé, splňajúce požiadavky uvedené v ustanovení § 139 ods. 2 S.s.p. Svojím postupom krajský súd porušil právo sťažovateľky na spravodlivý proces, ktoré vychádza z čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky preto podľa § 462 ods. 1 S.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. 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.

25. Kasačný súd dodáva, že zaoberať sa kasačnými námietkami týkajúcimi sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom bolo v tomto štádiu konania predčasné, a to najmä s poukazom na dôvod zrušenia napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorým je jeho nepreskúmateľnosť.

26. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v zmysle § 467 ods. 3 S.s.p. správny súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie skončí (§ 175 ods. 1 S.s.p.).

27. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie :

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