

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/79/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200129
Dátum vydania rozhodnutia: 27. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200129.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, 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) BRÍstav, s.r.o., so sídlom Topoľová 2768/13, 924 01 Galanta, IČO: 36 753 904, právne zastúpená JUDr. Albínom Lanczom, advokátom, so sídlom Mierová 1435/13, 924 01 Galanta, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100507973/2019 zo dňa 25. februára 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/70/2019-131 zo dňa 9. septembra 2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/70/2019-131 zo dňa 9. septembra 2020 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě a ľ š i e k o n a n i e .

O d ō v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trnava, pobočka Galanta, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 101753276/2018 zo dňa 07.09.2018 podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobkyňi rozdiel dane v sume 2.308,33 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2015.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100507973/2019 zo dňa 25.02.2019 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) zamietol žalobu žalobkyne ako nedôvodnú.

4. Krajský súd v odôvodnení uviedol, že vzhľadom na to, že v daňovom konaní nebolo preukázané skutočné prijatie deklarovaných služieb od dodávateľov uvedených na faktúrach, neprichádzalo do úvahy vedenie dokazovania na preukázanie, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení spojenom s daňovým únikom alebo podvodným konaním, ako to v odvolaní namieta daňový subjekt s poukazom na označené rozsudky ESD. Táto judikatúra sa týka prípadov, keď sa reálne uskutočnené preverované transakcie daňového subjektu dostanú do súvisu s podvodným konaním, z ktorého vznikla daňová strata. V takýchto prípadoch nesie správca dane dôkazné bremeno na preukázanie, že kontrolovaný daňový subjekt o spojení jeho obchodných transakcií s podvodným konaním vedel alebo mohol vedieť, prípadne, či v rámci primeranej obozretnosti prijal opatrenia, aby sa nezúčastnil podvodného konania. O takúto situáciu však v prejednávanej veci nejde, a preto je poukazovanie žalobkyne na spomenutú judikatúru neopodstatnené.

5. Z dokazovania, ktoré v konaní viedol správca dane, vyplynuli oprávnené pochybnosti, že služby poskytl dodávateľia na nich uvedení. Daňový subjekt spornými faktúrami nepreukázal, že mu boli služby dodané deklarovanými odberateľmi, pričom preverenie reálnosti dodania služieb sa nepreukázalo ani dokazovaním, keď svedok W. N., bývalý konateľ spoločnosti MARMANDE, s.r.o. odmietol vo veci vypovedať a účtovná evidencia spoločnosti AMA TRADE, s.r.o. je pre správcu dane nedostupná.

6. V danom prípade podľa zistenia súdu vo veci konajúcej a rozhodujúcej správne orgány vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu, vykonané dôkazy vyhodnotili vecne správne a v súlade s ich logickým významom, v konaní sa nedopustili procesných pochybení, ktorých následkom by mohlo byť vydanie nezákonného rozhodnutia, a v obsahu svojich rozhodnutí, v ktorých zrozumiteľne vysvetlili dôvody prijatých záverov, sa vysporiadali s celým rozsahom argumentácie žalobkyne. Ozrejmili aj dôvody nevykonania žalobkyňou navrhnutých dôkazov, ktoré vychádzajú z logických úvah majúcich oporu v okolnostiach prípadu a s ktorými sa preto súd nemohol nestotožniť nakoľko je nepochybné, že vo vzťahu k spornej a preukazovanej identite subjektu, ktorý žalobcovi mal dodať vyfakturované upratovacie práce, nemá vykonanie ohliadky stavby žiadnu výpovednú hodnotu, rovnako ako výpovede nekonkretizovaných zamestnancov žalobcu (teda nie pracovníkov, ktorí vyfakturované práce vykonali), vypočutie ktorých daňový subjekt navrhol v súvislosti s preukazovaním realizácie prác, nie v súvislosti s identifikáciou ich realizátora. Správnym orgánom nemožno vytknúť ani nevypočutie osoby, ktorá v rozhodnom čase zastávala funkciu konateľa tvrdenej dodávateľskej spoločnosti a ktorá po opakovaných neúspešných pokusoch o zabezpečenie jej výsluchu využila právo odoprieť výpoveď prislúchajúce jej podľa § 25 ods. 2 Daňového poriadku. Akékoľvek ďalšie úkony správcu dane alebo žalovaného v tomto smere, ktoré by podľa žalobkyne mali byť vykonávané vo vzťahu k nemu, nemajú opodstatnenie a oporu v procesnom predpise. Okolnosti týkajúce sa tvrdeného dodávateľa - jeho zrušenie v dôsledku zlúčenia a nekontaktnosť právneho nástupcu, ako aj odmietnutie výpovede jeho bývalého konateľa, nie sú skutočnosťami nezákonne pripisovanými správnymi orgánmi na ťarchu žalobkyne, ale v daňovom konaní objektívne zistenými skutočnosťami, ktoré postup správnych orgánov vo veci ovplyvnili a ktoré splnenie dôkaznej povinnosti žalobkyne síce sťažili, avšak samotné neboli dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane.

7. V záujme úspešného uplatnenia odpočtu dane bolo potrebné, aby žalobkyňa preukázala, že vynaložila a prijala všetky rozumné opatrenia a konala s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jej podnikateľskej činnosti, aby zabránila tomu, že uskutočnenie zdaniteľného obchodu ňou deklarovanej spôsobom bude spochybnené. V tomto smere však žalobkyňa svoje dôkazné bremeno neunesla a neodstránila dôvodné pochybnosti správcu dane vyplývajúce (okrem iného) už z predloženia daňových dokladov - faktúr nezodpovedajúcich požiadavkám ustanovenia §74 ods.1 písm. f) a g) zákona o DPH nakoľko v ich obsahu nemožno identifikovať rozsah dodanej služby a jej jednotkovú cenu. Rovnakým nedostatkom pritom trpia aj predložené dodacie listy, ktoré by mali v oboch prípadoch dokladovať prevzatie 1ks čistiacich a upratovacích prác, a výpovednú hodnotu v súvislosti s deklarovanej dodávateľom, ale aj rozsahom prác, nemožno priznať ani súdu predloženým súpisom subdodávateľských prác nepotvrdeným žiadnym dodávateľom ani subdodávateľom a deklarujúcim dňa 11.08.2015 dodanie upratovania s odpracovaním 975 hodín (6 osôb po 162,5 hod) a dňa 17.08.2015 dodanie úpravy staveniska a kosenia trávnikov s odpracovaním 1264 hodín (8 osôb po 158 hod.).

8. Vychádzajúc z administratívneho spisu a z jeho obsahu vyplývajúcej dôkaznej situácie krajský súd konštatoval, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobkyňou predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení a v ich vzájomných súvislostiach, chýba reálny základ, ktorá skutočnosť má za následok, že nebola splnená podmienka pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, keďže deklarovanej dodávateľskej spoločnosti nevznikla daňová povinnosť, nakoľko nebolo preukázané, že žalobkyňa dodala služby, ktoré mu fakturovala. Túto pochybnosť, z dôvodu, že nebola spochybnená samotná existencia služieb, ale ich dodávateľ, nie je spôsobilá zvrátiť ani skutočnosť, že žalobkyňa následne tieto plnenia použila na svoje zdaniteľné plnenia (fakturovala ich svojim odberateľom).

9. S poukazom na už vyššie uvedené má krajský súd rovnaký názor ako správne orgány, že len predložením účtovných dokladov bez ich náležitého verifikovania a preukázania, že k dodaniu služieb reálne došlo práve dodávateľom deklarovanej na predložených faktúrach, ktorá skutočnosť má za následok nepreukázanie vzniku daňovej povinnosti u tejto spoločnosti (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH), žalobkyňa nepreukázala oprávnenosť odpočítania dane z pridanej hodnoty (§ 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH).

10. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 168 S.s.p. tak, že úspešnému žalovanému náhradu trov konania nepriznal, pretože mu žiadne nevznikli.

III.

Konanie na kasačnom súde

11. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), písm. g), písm. h) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa.

12. Sťažovateľka namietala, že odôvodnenie krajského súdu je len zhrnutie, že považuje postup žalovaného v súlade so zákonom bez vysporiadania sa s žalobnými námietkami. Sťažovateľka tiež namietala, že v rámci daňovej kontroly nedošlo k vykonaniu žiadneho z ňou navrhovaného dôkazu. Opomenutie vykonania ňou navrhovaných dôkazov zakladá nedostatočne zistenie dôkazného stavu pre meritórne rozhodnutie.

13. Správca dane podľa názoru sťažovateľky nespochybnil dodanie prác v takom rozsahu a takým spôsobom, ktorý by znamenal presun dodatočnej dôkaznej povinnosti na sťažovateľku. Sťažovateľka

nesie len základný rámec dôkazného bremena a nemôže dochádzať k jeho rozširovaniu na otázky v priamej sfére pôvodného dodávateľa.

14. Sťažovateľka ďalej namietala, že správca dane mal obchodný vzťah (sťažovateľka - dodávateľ) z úradnej povinnosti posudzovať aj ako možný daňový podvod na strane jej dodávateľa. Možnú prítomnosť daňového podvodu, o ktorom sťažovateľka nemala žiadnu vedomosť a stala sa jeho obeťou z dôvodu prístupu správcu dane, totiž jednoznačne evokovali sprievodné javy oddelené od sťažovateľky. Opakovane zo strany správu dane došlo k obchádzaniu jeho zákonných povinností a k simulovaniu iného skutkového stavu, aby sa vyhol povinnosti postupu proti jej dodávateľovi, keďže v rámci tohto subjektu už nie je možné očakávať platobnú schopnosť. V prípade posudzovania daného prípadu v intenciách daňového podvodu by totiž zodpovedným za nezaplatenie dane bol výlučne jej dodávateľ.

15. Ďalej sťažovateľka namietala odklon krajského súdu od rozhodovacej činnosti kasačného súdu ako aj Súdneho dvora EÚ ako aj nesprávny eurokonformný výklad Smernice Rady 2006-112. Vzhľadom na neaplikáciu rozhodnutí Súdneho dvora EÚ sťažovateľka navrhla súbor otázok, ktoré by pomohli k objasneniu výkladových postupov potrebných na rozhodnutie,

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že považuje napadnutý rozsudok krajského súdu za vecne správny a zákonný, a preto navrhol kasačnému súdu kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo 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/79/2020. 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.

18. 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 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) 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. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. mája 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

19. 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.

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 námietkami účastníkov, argumentácia, ktorá bola akceptovaná a mala rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnená jasne a nepochybné, pričom zároveň musí súd zrozumiteľne ozrejmiť, z akého dôvodu na určité návrhy účastníkov neprihliadal, resp. ich hodnotil protikladne s argumentáciou účastníka konania.

21. Krajský súd pri odôvodňovaní napadnutého rozsudku nepostupoval v zmysle vyššie uvedených zákonných pravidiel. Kasačný súd musí konštatovať, že z odôvodnenia rozsudku nie je zrejmé, na základe akých konkrétnych skutkových okolností a dôkazov dospel krajský súd k svojmu záveru, a akým spôsobom na skutkový stav daný v prejednávanej veci aplikoval relevantné ustanovenia právnych predpisov.

22. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu, pokiaľ ide o jeho vlastnú argumentáciu, v nedostatočnej miere reflektuje na podstatné námietky uvádzané sťažovateľkou v žalobe. Krajský súd nedostatočne ozrejmil vlastné úvahy pri právnom posúdení veci, ale viac menej len prevzal tvrdenia a argumentáciu žalovaného. Odôvodnenie rozsudku spôsobom, keď krajský súd len vyslovuje konečné závery o nedôvodnosti žalobných námietok sťažovateľky bez toho, aby ozrejmil aj proces uvažovania, ktorý týmto záverom predchádzal, nedáva priestor pre pochopenie, prečo konajúci súd vo veci rozhodol tak, ako rozhodol. 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.

23. Nie je nevyhnutné, aby sa správny súd vysporiadal s každým jedným argumentom účastníkov konania, avšak z vlastného odôvodnenia rozsudku správneho súdu musí byť zrejmé, 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 účastníka konania súd neakceptuje, nie je v súlade s právom na spravodlivý proces sa k nim vôbec nevyjadriť alebo na ne reagovať tvrdením o ich neopodstatnenosti, ale je nutné zdôvodniť ich relevanciu pre prejednanú vec. Vlastná argumentácia správneho súdu musí poskytnúť komplexný a zrozumiteľný obraz o predmete konania a vo vzťahu k argumentácii účastníkov musí obsahovať jasné odpovede na otázky, ktoré sú predmetom sporu.

24. Krajský súd pre potreby prejednávanej veci nedostatočne vysvetlil svoje právne závery. Aj keď zdanlivo krajský súd na žalobné námietky reagoval, kvalitatívne nemožno vyslovené právne závery považovať za dostatočné pre naplnenie princípov spravodlivého procesu. Krajský súd zvolil spôsob argumentácie, keď na zásadné otázky týkajúce sa prejednávanej veci odpovedal odkazom na právnu úpravu alebo reprodukovaním záverov žalovaného, absolútne sa však vyhol priamej reakcii na konkrétne žalobné námietky vznesené pri každej takejto zásadnej otázke. Konkrétnosť žalobných námietok musí nájsť svoje adekvátne premietnutie do konkrétnosti argumentácie správneho súdu v odôvodnení jeho rozsudku.

25. 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 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.

26. 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.

27. 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.).

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

Poučenie :

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