

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/40/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200083
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 06. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3021200083.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (sudca spravodajca) členov senátu JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa LLM., v právnej veci žalobkyne: V. K., bytom G. XXXX/XX-X, C. H., zastúpenej advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100010464/2021 zo dňa 05.01.2021, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/26/2021-74 zo dňa 8. septembra 2021, takto

rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Žalobkyni sa p r i z n á v a právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

o d ô v o d n e n i e :

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100010464/2021 zo dňa 5. januára 2021 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 100930456/2020 zo dňa 22. mája 2020 a vec vrátil prvostupňovému správne mu orgánu na ďalšie konanie.

2. O trovách konania rozhodol tak, že žalovaný je povinný zaplatiť žalobkyni náhradu trov konania v rozsahu 100%.

3. Právne krajský súd odôvodnil svoje rozhodnutie tak, že žalovaný, ani prvostupňový správny orgán sa neriadili dôsledne pokynom, ktorý im bol uložený v predchádzajúcom zrušujúcom rozsudku správneho súdu č.k. 11S/87/2018-68 zo dňa 23.07.2019, ako i v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/29/2013 zo dňa 22.05.2014. Nerešpektovaním záväzného právneho názoru najvyššieho súdu, zaťažili svoje rozhodnutia opätovne tými istými vadami ako v predchádzajúcich rozhodnutiach, teda vadou nedostatočne zisteného skutkového stavu veci ako i pre nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a teda že žalobná námietka je v tomto smere dôvodná.

II.

Kasačná sťažnosť

4. Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasačnou stížnost, kterou odůvodnil podle § 440 ods. 1 písm. g/ a písm. h/ S.s.p. a navrhol, aby nejvyšší správní soud jako soud kasačný napadnutý rozsudek krajského soudu zrušil a vec vrátil krajskému soudu na další konání.

5. S rozsudkem krajského soudu sa žalovaný nestotožňuje, pretože zistený skutkový stav považuje za dostatočný. Znalecký posudok otázky pravosti podpisu J. N. jednoznačne nezodpovedal. Správca dane aj žalovaný sa podľa žalovaného dôsledne v konaní riadili právnym názorom správneho súdu, ako i rozsudku najvyššieho súdu, keď doplnili dokazovanie o predmetný znalecký posudok.

6. Nemožno ignorovať ustanovenia zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) a pre zohľadnenie nákladov ako preukázateľných daňových výdavkov na účely dane z príjmov je potrebné vychádzať zo základnej definície daňového výdavku, ktorá je uvedená v § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, z ktorej vyplýva, že musia byť splnené tri kritériá súčasne a to podmienka vecnosti, podmienka zúčtovania a samotná úhrada.

7. Pri kontrole DPH žalobca nepredložil žiadne doklady k úhrade, až ku kontrole dane z príjmov boli predložené dva príjmové pokladničné doklady bez čísla, kde je podpis príjemcu, nie je na nich uvedené kto ich za spoločnosť ENERGETIKA PARTIZÁNSKE s.r.o. vyhotovil a schválil. Výdavkový pokladničný doklad na základe ktorého si mal žalobca uplatniť výdavky do daňových výdavkov nebol predložený.

8. Správca dane v ďalšom konaní po zrušení najvyšším súdom akceptoval príjmové pokladničné doklady, ktoré predložila žalobkyňa ako dôkaz a doplnil znalecké dokazovanie o skúmanie podpisov na príjmových pokladničných dokladoch. Nakoľko správca dane hodnotením dôkazov nadobudol oprávnené pochybnosti o vyplatení hotovosti J. N.Í. žalobkyňou (výpovede J. N.Í., zistenia u dodávateľa ENERGETIKA PARTIZÁNSKE s.r.o., znalecký posudok), sa správca dane mohol odchýliť od právneho názoru najvyššieho súdu vo veci preukázania daňových výdavkov. V prípade žalobkyne nebola preukázaná a splnená podmienka zaúčtovania výdavku.

9. Žalovaný v závere kasačnej sťažnosti uviedol, že správca dane prioritne vychádza pri daňovej kontrole z originálov účtovných dokladov. Ak správca dane nemá originál, vyžaduje následne jeho predloženie, alebo objasnenie, prečo kontrolovaný subjekt nemá originál. Správca dane si následne vyhotoví kópie dokladov, ktoré považuje za sporné a originály vráti daňovému subjektu. Takto postupoval aj v prípade žalobkyne. Dojem, ktorý sa snaží nastoliť žalobkyňa až v podanej žalobe, že nemá originály príjmových pokladničných dokladov je potrebné vyhodnotiť za zavádzajúci so zámerom zmarenia dokazovania a získania daňovej výhody.

10. Žalobkyňa sa vyjadrila ku kasačnej sťažnosti a navrhla kasačnú sťažnosť zamietnuť. Uviedla, že žalovaný nenaplnil dôvod kasačnej sťažnosti - nesprávne právne posúdenie (§ 440 ods. 2 S.s.p., § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ S.s.p.), pretože nevymedzil právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne. Žalobkyňa opätovne uviedla, že za úplnosť dokazovania zodpovedá výlučne správca dane. V tomto prípade bolo potrebné objasniť najmä to, či J.. N. prevzal alebo neprevzal od žalobkyne sumu 2 930 000,- Sk. J.. N. uviedol, že na úhradu si nespomínal, pravdepodobne ju neprebral, nepamätal sa a sám správca dane uvádza, že J.. N. sa vyhol konkrétnej odpovedi. Správca dane však zásadne pochybil, keď nežiadal od J.. N. vysvetlenie, ako je možné, že si nepamätal prevzatie značnej sumy. Žalobkyňa v žalobe poukazovala aj na to, že nie je zrejmé, na základe akej logickej úvahy správne orgány dospeli k záveru, že J.. N. si nemusel pamätať, že prevzal 586 kusov bankoviek v nominálnej hodnote 5 000,- Sk alebo 2930 kusov bankoviek v nominálnej hodnote 1 000,- Sk. Správcovi dane nič nebránilo vykonať opätovný výsluch J.. N., čo však nevyužil. Uvedené už nie je možné konvalidovať, pretože J.. N. zomrel.

11. Žalobkyňa uvádza, že žalovaný okrem znaleckého posudku nezískal žiadne iné dôkazy. Závery znaleckého posudku hovoria, že identifikačná hodnota a miera výskytu zistených znakov neumožňuje potvrdiť, ale ani vylúčiť J.. N. ako písateľa sporných podpisov. Žalobkyňa daňové výdavky preukazovala faktúrami, odovzdávacími a preberacími protokolmi, príjmovými pokladničnými dokladmi, svedeckou výpoveďou J.. N., ktorý potvrdil dodávku tovaru spoločnosťou ENERGETIKA Partizánske s.r.o.. Uvedený svedok dodávku konkretizoval, potvrdil vystavenie faktúr, podpísanie odovzdávacích a preberacích protokolov, montáž zariadení a konkretizoval spôsob dopravy. Zistenie, že spoločnosť BIRSPOL s.r.o. (predtým Energetika Partizánske s.r.o.) daňové priznania nepodala a daň odvedená nebola nie sú dôkazom a ani nenaznačujú, že k hotovostnej úhrade faktúry nedošlo.

12. Žalobkyni nie je zrejmé, z ktorého ustanovenia zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, resp. postupov účtovania vyplýva, že správne orgány pri daňovej kontrole prioritne vychádzajú z originálov účtovných dokladov resp. že kópie dokladov nie je možné považovať za účtovné doklady, účtovať o nich a že tieto nepotvrdzujú úhradu.

III.

Konanie pred najvyšším správnym súdom

13. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

14. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

15. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a vrátil prvostupňovému správnenému orgánu vec na ďalšie konanie.

16. Podľa § 191 ods. 6 S.s.p., právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný. Ak orgán verejnej správy v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov, môže správny súd i bez návrhu v zrušujúcom rozsudku uložiť orgánu verejnej správy pokutu.

17. Kasačný súd zistil, že v tejto veci už bolo opakovane rozhodnuté tak krajským súdom, ako aj Najvyšším súdom Slovenskej republiky. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“), rozsudkom sp.zn. 8 Sžf/29/2013 z 22. mája 2014 zmenil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp.zn. 11S/97/2010 z 29. januára 2013, rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Na strane 7 a 8 tohto zrušujúceho rozsudku sa uvádza, „Zo spisu vyplýva, že žalobkyňa preukázala daňové výdavky faktúrami, odovzdávacími a preberacími protokolmi, príjmovými pokladničnými dokladmi, svedeckou výpoveďou J.. N., ktorý potvrdil dodávku tovaru spoločnosťou ENERGETIKA PARTIZÁNSKE s.r.o. Uvedený svedok dodávku konkretizoval, potvrdil vystavenie faktúr, podpísanie odovzdávajúcich a preberacích protokolov, montáž zariadení a konkretizoval spôsob dopravy. Tvrdenie žalobkyne, že žalovaný sa nedostatočne zaoberal jej námietkami je dôvodné. V rozhodnutiach daňových orgánov nie je náležite zdôvodnené, prečo niektorým dôkazom a zisteniam je pripisovaný väčší dôkazný význam. Ani výpoveď svedka J.. N. nebola náležite vyhodnotená.“

18. Kasačný súd ďalej zistil, že potom opätovne rozhodoval krajský súd, ktorý rozsudkom sp.zn. 11S/87/2018 z 23. júla 2019 zrušil rozhodnutie žalovanému a vec mu a vrátil na ďalšie konanie v súlade s vyššie uvedeným právnym názorom najvyššieho súdu vysloveným v rozsudku sp.zn. 8Sžf/29/2013 z 22. mája 2014.

19. Kasačný súd zdôrazňuje, že predmetom tohto konania je rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby. Správca dane od začiatku opakovane tvrdí,

že žalobkyňa nepreukázala, že dodávateľom zariadenia bola spoločnosť ENERGETIKA PARTIZÁNSKE s.r.o. (neskôr Birspol s.r.o.) a že žalobkyňa nepreukázala zaplatenie sumy 2 930 000,- Sk dodávateľovi. Kasačný súd má za to, že najvyšší súd v čase keď rozhodoval a vyslovil vyššie uvedené právne závery, ktoré cituje kasačný súd v bode 17 tohto rozsudku ustálil, že žalobkyňa na svoje tvrdenia produkovala dostatočné penzum dôkazov, avšak žalovaný tieto dôkazy nesprávne vyhodnotil. Správca dane však napriek týmto záverom najvyššieho súdu, doplnil dokazovanie a ustanovil znalca z odboru písomoznalectvo, ktorý posudzoval „pravosť podpisov na kópiách príjmových pokladničných dokladoch“. Z pohľadu kasačného súdu, dôkazný prostriedok- znalecký posudok vychádzajúci z kópií podpisov je pre účely vyhodnotenia záverov o tom, kto ich podpísal nepoužiteľný. Odhliadnuc od toho, že podľa názoru kasačného súdu nie je možné znalecky overiť kópiu podpisu, ale len originál, závery znaleckého posudku sú sami o sebe rozporuplné, keď sám znalec nedospel k jednoznačnému záveru, či ide o podpis J.. N..

20. Kasačný súd musí konštatovať, že rozhodnutie žalovaného je nelogické a zmätočné. Ak žalovaný namieta v kasačnej sťažnosti, že neboli splnené podmienky daňovej uznateľnosti výdavku (v rozpore s právnym záverom správneho súdu ako aj najvyššieho súdu, ktorí sú toho právneho názoru, že dôkazy produkované žalobkyňou boli dostatočné), tak musí logicky a jasne vysvetliť, prečo došlo k takej zmene situácie, že sa nestotožnil s právnym záverom správneho súdu ako najvyššieho súdu (t.j. vyhodnotiť dôkazy predložené žalobkyňou a tieto prípadne relevantne spochybníť) a vysvetliť, aký iný dôkaz mala teda žalobkyňa predložiť. Kasačný súd za takéto pochybenie nemôže považovať rozporuplný znalecký posudok, ktorý posudzoval „pravosť podpisov na kópiách príjmových pokladničných dokladoch“. Žalobkyňa tvrdí a preukazuje predloženými dôkazmi, že zaplatila. Pokiaľ to žalovanému nepostačuje, musí relevantným a zákonným spôsobom toto tvrdenie žalobkyne a žalobkyňou produkované dôkazy spochybníť.

21. Kasačný súd sa preto stotožnil s právnymi závermi krajského súdu o nepreskúmateľnosti a nerešpektovania právneho názoru najvyššieho súdu žalovaným. Žalovaný dostatočne nevyhodnotil dôkazy predložené žalobkyňou tak, ako to uviedol najvyšší súd na stranách 7 a 8 rozsudku.

22. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že v kasačnom konaní úspešnej žalobkyni priznal náhradu trov kasačného konania voči sťažovateľovi.

23. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.