

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/69/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7019200926
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 09. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200926.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., so sídlom M. R. Štefánika 3504/14, 075 01 Trebišov, IČO: 44 186 266, právne zastúpený: Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Trhová 992/1, 960 01 Zvolen, IČO: 50 492 934, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100193901/2019 z 16.1.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/121/2019 z 25.3.2021 takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/121/2019 z 25.3.2021 z r u š u j e a v e c v r a c i a n a ďalšie konanie Správneho súdu v Košiciach.

odôvodnenie:

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Košice ako správca dane rozhodnutím č. 101825119/2018 zo 17.9.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi 61.393,21 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010 podľa § 65 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Správca dane vychádzal z výsledkov vykonanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia september až december 2008, január až apríl, jún, júl, september, december 2009 a január až marec, máj až júl, september až december 2010.

2. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľom REJA CORPORATION, s.r.o., Muškátová 4, Trebišov za dodanie potravinárskych komodít (stolový olej, kryštálový cukor a energetické nápoje). Správca dane mal dôvodné podozrenie, že daňový subjekt bol zapojený do obchodovania s potravinovými komoditami a stavebnou oceľou, ktoré vykazovalo znaky karuselových podvodov.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100193901/2019 zo dňa 16.1.2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia) a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

5. Krajský súd zamietol žalobu ako nedôvodnú rozsudkom č. k. 8S/121/2019 zo dňa 25.3.2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“). V odôvodnení poukázal na rozsudok krajského súdu sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 2.7.2020 týkajúci sa zdaňovacieho obdobia jún 2010 založený na rovnakom skutkovom základe, t. j. že žalobcom deklarované dodanie fakturovaného tovaru od viacerých dodávateľov vrátane dodávateľa REJA CORPORATION s.r.o. nebolo uskutočnené na reálnom komerčnom základe a že žalobca neunesol dôkazné bremeno. Na doplnenie tejto argumentácie krajský súd dodal, že všetky rozhodnutia žalovaného, ktoré žalobca napadol správnu žalobou, sa týkali rovnakého a obdobného predmetu obchodu, rovnakých obchodných partnerov a tiež rovnakého obdobia, kedy tieto obchody prebiehali. Podľa krajského súdu obchodovanie s fakturovaným tovarom prebiehalo medzi žalobcom a jeho dodávateľmi bez ekonomického opodstatnenia, výlučne na účel uplatňovania odpočtov dane z pridanej hodnoty. Záverom krajský súd skonštatoval, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných hmotnoprávných podmienok na priznanie uplatneného odpočtu dane z pridanej hodnoty a oslobodenia od dane a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol.

III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

6. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil podľa § 462 ods. 1 SSP, alternatívne, aby podľa § 462 ods. 2 SSP zmenil rozsudok krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a z dôvodu nepreskúmateľnosti a nedostatku dôvodov rozsudku správneho súdu, čo kasačný súd subsumoval pod dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

7. Sťažovateľ považoval procesný postup krajského súdu za nehospodárny, neúčelný a zneprehľadňujúci počet a stav jednotlivých vecí, keď pôvodne jednu žalobu podanú voči viacerým rozhodnutiam rozčlenil na viacero samostatných konaní.

8. Sťažovateľ ďalej namietal závery krajského súdu, že deklarovaný obchod bol umelo vytvorenou transakciou na účel zneužitia práva a získania daňovej výhody.

9. Sťažovateľ rovnako nesúhlasil so záverom krajského súdu, že zákonné lehoty na výkon daňovej kontroly boli dodržané a že súd nebol oprávnený skúmať účelnosť prerušenia výkonu daňovej kontroly. Krajský súd konštatoval, že trvanie prerušenia konania bolo odôvodnené čakaním na obdržanie odpovede z medzinárodnej výmeny informácií (MVI), ale aké konkrétne otázky správca dane vlastne položil, čo nimi sledoval a zisťoval, z rozsudku nevyplýva. Nie je zrejmý ani dôvod trvania výmeny informácií.

10. Krajský súd podľa sťažovateľa nevenoval pozornosť tomu, či žalovaný v rozhodnutí skutočne vyhodnotil všetky zistené skutočnosti vo vzťahu k sťažovateľovi. Namietal, že daňové orgány vykonali široké dokazovanie, ale ako podklad pre rozhodnutie vzali do úvahy len jednu svedeckú výpoveď. Krajský súd v rozsudku nevyhodnotil detailné príklady nesprávnych a nepodložených skutkových záverov žalovaného. Podľa sťažovateľa krajský súd nesprávne vyhodnotil i nedôvodnosť vypočítania sťažovateľom navrhovaných svedkov. Správny orgán mal podľa názoru sťažovateľa navrhované dôkazy vykonať a až potom riešiť ich dôkaznú silu. Sťažovateľ sa ďalej ohradil voči konštatovaniu krajského súdu, že vylúčil zamestnancov žalobcu, ktorých žalobca navrhoval už nebol potrebný.

11. Záverom argumentoval, že krajský súd tiež nevyhodnotil ním prezentované podstatné námietky o existencii ďalších dôkazov. Taktiež svedkovia popísali bližšie existenciu reálneho dodania tovaru,

prepravu tovaru, dopravcov, sklady a tieto výpovede ostali bez povšimnutia (osobitne v prípade dodávateľa REJA CORPORATION s.r.o. a Solid Press Slovakia, s.r.o.).

12. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojom stanovisku k žalobe, námietky sťažovateľa považoval za neopodstatnené a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

13. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť od 1.8.2021 (§ 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 od 1.8.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.8.2021 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. 1Sžfk/69/2021. Od 1.8.2021 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.

14. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 2 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 SSP).

15. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28.9.2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

16. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol správnu žalobu podanú proti rozhodnutiam finančných orgánov o vyrubení rozdielu na dani z pridanej hodnoty sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie december 2010 z dôvodu neuznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľom REJA CORPORATION, s.r.o. za dodávky potravinárskych komodít. Správca dane a žalovaný jednak konštatovali nesplnenie dôkazného bremena sťažovateľom, súčasne však tiež posúdili plnenia v zistenom fakturačnom reťazci ako umelé plnenia s cieľom získania daňových výhod, aj napriek tomu, že pri prevode vlastníckych práv boli podmienky formálne splnené.

17. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

18. Kasačný súd úvodom právneho posúdenia poukazuje na skutočnosť, že obdobné veci toho istého sťažovateľa už boli predmetom jeho rozhodovacej činnosti. Skutkový stav bol správcom dane zistený pri výkone tej istej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia september až december 2008, január až apríl, jún, júl, september a december 2009, január až marec, máj až júl, september až december 2010, ktorej výsledkom bol Protokol č. 136808/2016 zo dňa 9.2.2016. Vo všetkých uvedených zdaňovacích obdobiach sa jednalo o obdobný okruh dodávateľských a odberateľských spoločností. Všetky druhostupňové rozhodnutia žalovaného o odvolaniach sťažovateľa proti rozhodnutiam správcu dane viažucim sa k jednotlivým zdaňovacím obdobiam boli predmetom jednej správnej žaloby s obsahovo jednotnou právnou argumentáciou. Krajský súd jednotlivé veci vylúčil na samostatné konania a následne vydal obdobné, respektíve vzájomne odkazujúce rozsudky. Tieto rozsudky boli napadnuté

kasačnými sťažnosťami, ktorých obsah bol takmer identický. Vo všetkých doteraz rozhodnutých veciach kasačný súd na základe kasačnej sťažnosti zrušil rozsudky krajského súdu, vrátane odkazujúcich rozsudkov - rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/35/2017 z 26.9.2019 (zdaňovacie obdobie jún 2009), rozsudky Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/48/2021 z 3.8.2022 (zdaňovacie obdobie november 2010), sp. zn. 8Sžfk/50/2021 z 3.8.2022 (zdaňovacie obdobie máj 2010), sp. zn. 1Sžfk/72/2021 z 24.5.2022 (zdaňovacie obdobie december 2009), sp. zn. 2Sfk/22/2021 z 20.12.2022 (zdaňovacie obdobie február 2009), sp. zn. 1Sfk/18/2021 z 28.4.2023 (zdaňovacie obdobie jún 2010), sp. zn. 6Sžfk/46/2021 z 27.4.2023 (zdaňovacie obdobie október 2010), sp. zn. 1Sžfk/71/2021 z 28.2.2023 (zdaňovacie obdobie január 2009), sp. zn. 3Sfk/4/2022 z 28.2.2023 (zdaňovacie obdobie marec 2010), sp. zn. 4Sfk/12/2021 z 28.2.2023 (zdaňovacie obdobie júl 2009).

19. Podľa § 464 ods. 2 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

20. Kasačný súd po preskúmaní uvedeného záveru, ktorý zaujali jednotlivé senáty kasačného súdu, postupoval podľa § 464 ods. 2 SSP, kedy sa v celom rozsahu stotožnil so závermi skorších rozhodnutí uvedených v bode 19 vyššie, a preto v konkrétnostiach odkazuje na ich odôvodnenie. Ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

21. Kasačný súd preto napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP Správneho súdu v Košiciach a to s odkazom na § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

22. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu opätovne prejednať vec sťažovateľa a poskytnúť relevantné odpovede na všetky jeho podstatné žalobné námietky. V súvislosti s vecami sťažovateľa dáva kasačný súd do pozornosti správneho súdu, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ i kasačného súdu obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.6.2022, sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvomi zásadnými situáciami (i) preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane.

23. O nároku na náhradu trov kasačného konania ako aj o nároku trov konania pred správnym súdom rozhodne v súlade s § 467 ods. 3 SSP Správny súd v Košiciach.

24. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.