

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/5/2022
Identifikačné číslo spisu: 8017200838
Dátum vydania rozhodnutia: 23. marca 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8017200838.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky):

M. I. C., nar. XX.XX.XXXX, G. L. XXX, XXX XX G. L., právne zastúpená: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS/ADVOKÁTI s.r.o., Dunajská 32, 811 08 Bratislava, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 102154791/2017 zo dňa 11.10.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 3S/64/2017-60 zo dňa 22.11.2018, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 3S/64/2017-60 zo dňa 22.11.2018 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 ō v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102154791/2017 zo dňa 11.10.2019 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 100201222/2017 z 02.02.2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobkyňu rozdiel v sume 167 114,34 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2010, nepriznal nadmerný odpočet v sume 235,99 Eur a vyrubil daň v sume 166 878,35 Eur (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“). O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

2. Krajský súd v Prešove po preskúmaní zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného, ako aj správneho orgánu prvého stupňa dospel k záveru, že daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, dostatočne zistili skutkový stav a na tomto základe správne rozhodli. Krajský súd poukázal na hmotno-právnu povahu podmienok upravených v § 49 a § 51 zákona

č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) a na potrebu ich bezpodmienečného splnenia k vzniku nároku na odpočet dane. Krajský súd ďalej poukázal na zásadu voľného hodnotenia dôkazov a vykonané dokazovanie, z ktorého vyplýva, že žalobkyňou predloženým dokladom chýba reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si uplatnila právo na nadmerný odpočet, ako i vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobkyňou. V prípade, že správca dane vykonaným dokazovaním preukáže daňovníkovi, že tovar skutočne nemohol dodať na faktúrach uvedený dodávateľ, je povinnosťou daňovníka preukázať, že jeho závery sú nesprávne, alebo označiť skutočného dodávateľa na základe nových dôkazov. Ak daňovník skutočného dodávateľa neoznačí alebo správcovi dane nenavrhne alebo nepredloží nové dôkazy, alebo neoznámi inú osobu, ktorá by mohla byť skutočným dodávateľom tovaru alebo služby, tak potom musí niesť dôsledok tohto svojho konania, že riadne nepreukázal správcovi dane dodanie tovaru alebo služby. V tejto súvislosti správny súd dal do pozornosti uznesenie Ústavného súdu SR

č. II. ÚS 784/2015 zo dňa 02.12.2015, v ktorom vyslovil právny názor, že prelievanie dôkazného bremena v daňovom konaní nie je samo osebe porušením základného práva daňového subjektu na inú právnu ochranu.

3. K námietke týkajúcej sa spochybnenia zákonnosti vykonaného dokazovania krajský súd uviedol, že inštitút miestneho zisťovania prostredníctvom príslušných dožiadaní správcov dane a medzinárodnou výmenou informácií sú zákonnými prostriedkami získania informácií správcov dane na preverovanie skutočností potrebných na správne určenie alebo preverenie základu dane, prípadne nárokov uplatnených daňovými subjektmi. Zápisnica z miestneho zisťovania a získané informácie sú daňovému subjektu v priebehu výkonu daňovej kontroly prístupné, k nim má právo sa vyjadrovať, navrhovať dôkazy, rovnako má právo vyjadriť sa v zákonom stanovenej lehote k protokolu o výsledku daňovej kontroly, podávať námietky proti postupu správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly. Krajský súd poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora vo veci C-276/12, z ktorého vyplýva, že „právo Únie,

tak ako vyplýva najmä zo smernice Rady 77/799/EHS z 19.12.1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/98/ES z 20.11.2006, a zo základného práva byť vypočutý, sa má vykladať v tom zmysle, že daňovníkovi určitého členského štátu nepriznáva ani právo byť informovaný o žiadosti tohto štátu o pomoc adresovanej inému členskému štátu najmä na účely overenia údajov, ktoré tento daňovník poskytol v rámci svojho priznania k dani z príjmov, ani právo podieľať sa na formulácii žiadosti adresovanej dožiadanému členskému štátu, ani právo zúčastniť sa na výsluchu svedkov, ktoré tento členský štát uskutočnil. Smernica 77/799/EHS zmenená a doplnená smernicou 2006/98 neupravuje otázku, za akých podmienok môže daňovník spochybniť správnosť informácie, ktorú poskytol dožiadaný členský štát, ani neustanovuje nijakú osobitnú požiadavku v súvislosti s obsahom poskytnutej informácie“.

4. Podľa krajského súdu žalovaný uviedol všetky skutočnosti, ktoré boli rozhodujúce pre vydanie jeho rozhodnutia a v napadnutom rozhodnutí zároveň odôvodnil, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov a pri aplikácii právnej úpravy. Námietka žalobkyne, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov je neopodstatnená. Rozhodnutia oboch správnych orgánov sú dostatočne a presvedčivo odôvodnené tak, ako to upravuje Daňový poriadok v § 63 ods. 1 až 11 a § 74 ods. 1 až 9.

5. Krajský súd uviedol, že z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednoznačne vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočet DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právnym. Správca dane zároveň poukázal na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku a na skutočnosť, že základným predpokladom pre riadne fungovanie podnikateľského subjektu je to, že podnikateľ musí mať vedomosť o subjektoch, s ktorými

spolupracuje pri výkone svojej podnikateľskej činnosti. Krajský súd poukázal na právny názor vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/50/2014 zo dňa 27.01.2015, podľa ktorého „sa nejedná o prenos zodpovednosti za prípadné porušenie daňovej povinnosti iného subjektu (napr. nepodanie daňového priznania, nezdržiavanie sa v sídle podnikania), jedná sa o zodpovednosť chrániť v obchodnom styku svoje záujmy v súvislosti s podnikateľským rizikom. Toto oprávňuje v obchodnom styku vyžadovať doklady preukazujúce povinnosti, ktoré má daňový subjekt kooperujúci v reťazci voči správcovi dane“.

6. Krajský súd považoval za nedôvodnú námietku žalobkyne o nedodržaní zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Poukázal pritom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27.07.2016, podľa ktorého ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže.

7. K námietke žalobkyne, že správca dane nemohol vypracovať z daňovej kontroly dva protokoly, krajský súd uviedol, že z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia marec, apríl, máj, jún, júl, august, október a november 2010, v ktorých zistil porušenia právnych predpisov, správca dane vypracoval protokol č. 1311968/2015 zo 20.08.2015, ktorý zaslal žalobkyni spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. V protokole č. 1311205/2015 z 20.08.2015 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január, február, september a december 2010 nezistil porušenia právnych predpisov. V zmysle § 68 ods. 1 Daňového poriadku vyrubovacie konanie nezačína a výzva sa podľa § 46 ods. 8 citovaného zákona nezasiela.

8. K námietke žalobkyne, že správca dane si nezaobstaral dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci a jeho postupom došlo k porušeniu § 3 ods. 3 Daňového poriadku, keď neprihliadol na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo a neumožnil daňovému subjektu vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, krajský súd poukázal na to, že za účelom preverenia nadobudnutia tovaru od poľských daňových subjektov správca dane žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií požiadal poľskú daňovú správu o preverenie deklarovaných zdanieľných obchodov. V odpovedi poľská daňová správa uviedla, že išlo o fiktívne transakcie. Správca dane odpoveď poľskej daňovej správy považoval za jednoznačný dôkaz a mal za to, že informácie, ktoré poskytla poľská daňová správa sú dôkazy takej váhy, akoby tieto samotné informácie zabezpečil správca dane tuzemsky. Zo zákona č. 442/2012 Z.z. a Nariadenia č. 904/2010 nevyplýva povinnosť dožiadanému členskému štátu predkladať jednotlivé dôkazy, podľa ktorých spracoval zaslanú informáciu na základe žiadosti daňovej správy iného členského štátu. Zároveň z obsahu administratívneho spisu správcu dane vyplývalo, že správca dane umožnil dňa 18.09.2015 splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu v zmysle § 23 Daňového poriadku nazrieť do spisu v súvislosti s vyrubovacím konaním za zdaňovacie obdobia január až december 2010 a boli mu predložené k nahliadnutiu všetky doklady súvisiace s ukončenou kontrolou. Splnomocnený zástupca si mobilným telefónom vyhotovil kópie dokumentov.

9. Krajský súd mal za to, že poľská daňová správa pri svojom preverovaní konala podľa svojich zákonných postupov. Pri preverovaní obchodných transakcií poľská daňová správa konala s oprávnenými osobami a ich vyjadrenia, ktoré sú uvedené v odpovediach sú informáciou, ktoré správca dane nespochybnil. Ide o skutočnosti, ktoré majú vplyv na dokazovanie. Odpovede poľskej daňovej správy považoval správca dane za hodnoverný a dostatočný dôkaz a vyžadované skutočnosti považuje vykonaným šetrením poľskou daňovou správou za dostatočne preukázané. Odpovede poľskej daňovej správy sú listinnými dôkazmi získanými plne zákonným postupom a tak správca dane, ako i daňový subjekt nemá žiadny dôvod uvedené listinné dôkazy spochybňovať. Žalobkyňa vo svojom vyjadrení tvrdila, že tovar bol fyzicky prepravený z tuzemska do Poľska, konkrétne označila šoférov motorových vozidiel, ktorí prepravu tohto tovaru v roku 2010 uskutočňovali. Kontrolovanému daňovému subjektu boli zaslané upovedomenia o vypočutí svedkov, ktoré boli kontrolovaným daňovým subjektom prevzaté, ale na ústne pojednávanie v prípade vypočutia svedkov - šoférov sa daňový subjekt ani jeho zástupca nedostavil. Výpovede šoférov, ktoré jednoznačne potvrdili

skutočnosť, že nebola vykonaná preprava tovaru do iného členského štátu (do Poľska) správca dane považoval za ďalší hodnoverný a dostatočný dôkaz v spojitosti so skutočnosťami preukázanými poľskou daňovou správou, ktoré sú popísané v odpovediach na medzinárodnú výmenu informácií z 09.06.2014 a 24.05.2013 a následne v protokole z 20.08.2015.

10. Krajský súd uzavrel, že žalobkyňa nepreukázala intrakomunitárne dodanie tovaru pre odberateľov tovaru FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, M. a SPOLKA JAWNA MIKULEC, nakoľko správca dane poľskej daňovej správy preukázal, že títo poľskí odberatelia nepriznali nadobudnutia vo výške uvedenej žalobkyňou v podanom súhrnnom výkaze za zdaňovacie obdobie marec 2010. Tovar v zmysle predložených odberateľských faktúr bol v skutočnosti vyskladnený zo skladu kontrolovaného daňového subjektu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty v kontrolovanom zdaňovacom období, avšak odberatelia tovaru (poľské daňové subjekty) v rámci výkonu kontroly popreli intrakomunitárne nadobudnutie tovarov, pričom uviedli, že išlo o fiktívne transakcie medzi dodávateľom (žalobkyňou) a odberateľmi, tiež prepravcovia tovarov - šoféri vypovedali, že prepravu tovaru do Poľskej republiky uskutočnili iba jedenkrát. Na základe uvedeného daňový subjekt nepreukázal uskutočnenie dodania tovaru pre nadobúdateľa - osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte s oslobodením od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. a nepreukázal, že splnil podmienky pre oslobodenie od dane pre dodaný tovar z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. Žalobkyni vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., v nadväznosti na ustanovenie § 8 ods. 1 písm. a/ a § 13 ods. 1 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z.z., t.j. dňom nadobudnutia tovaru, nakoľko miesto dodania tovaru je tuzemsko.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

11. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a žiadala, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne žiadala, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správca dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Mal za to, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, vec nesprávne právne posúdil a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

12. Sťažovateľka argumentovala tým, že úlohou krajského súdu bolo podrobne posúdiť otázku, či žalovaným a správcom dane vykonané dôkazy, z ktorých správca dane a žalovaný vychádzali, nie sú pochybné alebo či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému správne orgány dospeli, rovnako či aplikovali na predmetnú právnu vec relevantný právny predpis a či sa vysporiadali s prípadnými protichodnými tvrdeniami a obsahom podkladov pri rozhodovaní. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu však uvedené nemožno bez ďalšieho vyvodit' a s takýmto odôvodnením sa stotožniť.

13. Sťažovateľka namietala neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena na daňový subjekt v neprimeranom rozsahu. Nesúhlasila s tvrdením súdu, že poľskou daňovou správou bolo preukázané, že odberateľ tovaru FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, M. a SPOLKA JAWNA MIKULEC nepriznal nadobudnutia vo výške uvedenej žalobkyňou v podanom súhrnnom výkaze za zdaňovacie obdobie marec 2010. Uvedená skutočnosť nebola podľa sťažovateľky jednoznačne preukázaná. Krajský súd (rovnako ako žalovaný) vychádzal len zo skutočností v neprospech sťažovateľky, pričom preklad poľskej daňovej správy bolo potrebné preložiť odlišne od prekladu vykonaného správcom dane, ktorý nedisponuje osobami oprávnenými na vykonanie prekladov.

14. Sťažovateľka namietala zaujatosť krajského súdu, ako aj žalovaného, ktorí pri osobe M. M. prevzali len tú výpoveď, ktorá svedčila v neprospech sťažovateľky, pričom jej nebolo umožnené klásť otázky za účelom preukázania účelového a nedôveryhodného konania svedka. Podľa sťažovateľky boli jej námietky v podstatnej časti opomenuté a v odôvodneniach rozhodnutí na ne nie je reflektované.

15. Podľa názoru sťažovateľky krajský súd neprihliadol na judikatúru Súdneho dvora ohľadne preukázania nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, pričom v odôvodnení svojho rozsudku uvádzal konštatovania, ktoré sú v rozpore s touto judikatúrou. Sťažovateľka nesúhlasila so závermi krajského súdu ohľadne posúdenia správnej miery opatrnosti a štandardov používaných v podnikateľskom prostredí.

16. Sťažovateľka namietala, že neuvedenie dôvodu výkonu daňovej kontroly má za následok jej nezákonnosť. Rovnako namietala nezákonný postup správca dane v dôsledku vypracovania dvoch protokolov z jednej daňovej kontroly, pričom Daňový poriadok jednoznačne definuje, že správca dane vyhotovuje jeden protokol. Ďalej sťažovateľka namietala prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy správnym orgánom, spoľahlivo, presne a úplne nezistený skutkový stav veci a porušenie princípu dvojínštančnosti konania, porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí, ako aj nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní, keď správne orgány nazerali na sťažovateľku ako na právoplatne odsúdeného páchatel'a trestného činu podvodu v oblasti daní.

17. Podľa názoru sťažovateľky bol jej nárok na odpočet dane preukázaný spôsobom a v rozsahu, v akom to od nej možno v zmysle platných právnych predpisov spravodlivo požadovať, pričom správca dane autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na sťažovateľkou uvádzané skutočnosti, a to aj keď mal povinnosť na ne prihliadať a mal sa vysporiadať s námietkami sťažovateľky. Krajský súd podľa jej názoru sa bez ďalšieho stotožnil s takýmto postupom správca dane a žalovaného, pričom sám sa v odôvodnení napadnutého rozsudku s námietkami sťažovateľky v dostatočnom rozsahu nevysporiadal a neprihliadol na ne. Krajský súd len jednoducho konštatoval správnosť postupu predchádzajúceho súdneho konaniu (bez nezávislého hodnotenia správnosti a úplnosti skutkových zistení vykonaných správnym orgánom), čím došlo z jeho strany k závažnému procesnému pochybeniu, a teda vydaniu rozhodnutia v rozpore so zákonom.

18. Sťažovateľka spochybnila kvalitu odôvodnenia napadnutého rozsudku, nakoľko podľa jej názoru tento postráda dostatočne argumentačne zrozumiteľný výklad právneho posúdenia skutkového stavu podľa príslušných zákonných ustanovení. Krajský súd vo svojom rozsudku podrobne konštatoval dôvody rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov, ktorých závery prevzal, stotožniac sa s nimi a považujúc ich za správne, avšak bez toho, aby sa dôsledne zaoberal všetkými rozhodujúcimi námietkami a skutočnosťami, na ktoré poukazovala sťažovateľka v žalobe. Sťažovateľka zdôraznila, že súd môže odmietnuť argumentáciu účastníka ako nesprávnu, ale je povinnosťou súdu uviesť, v čom jej nesprávnosť spočíva. Argumenty súdu musia byť jasné, zrozumiteľné a dostatočne konkrétne. Podľa sťažovateľky odôvodnenie rozsudku nezodpovedá požiadavke vyplývajúcej z ustanovenia § 139 ods. 2 SSP.

19. V kasačnej sťažnosti tiež sťažovateľka namietala dĺžku prerušenia daňovej kontroly, ktorá bola podľa jej názoru neprimeraná, pričom správca dane si mal lehoty na prerušenie daňovej kontroly „ustrážiť“ a v prípade, ak došlo k prekročeniu lehôt, mal zistiť príčinu a dôvod a urgovať dožiadaný orgán, teda mal sám vyvinúť aktivitu s cieľom skrátenia dĺžky medzinárodnej výmeny informácií. Krajský súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí musel dospieť k záveru, že v nich absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie predmetnej daňovej kontroly. Sťažovateľka z postupu správca dane nadobudla dojem, že správca dane prerušil daňovú kontrolu nie z dôvodu účelnosti a potreby, ale z dôvodu, že nestíhal vykonať daňovú kontrolu v riadnom termíne, pričom právny inštitút prerušenia daňovej kontroly nemôže slúžiť ako nástroj správca dane na umelé, neúčelné predlžovanie zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly a získavanie času nad rámec ročnej zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Sťažovateľka poukázala na maximálnu trojmesačnú lehotu odo dňa podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií stanovenú v Nariadení č. 904/2010 a má za to, že túto lehotu nie je možné prekročiť. Uplynutím lehoty zaniká dôvod prerušenia výkonu daňovej kontroly a správca dane je povinný v súlade s § 61 ods. 1 a 4 Daňového poriadku pokračovať v konaní, aj napriek skutočnosti, že nezistil potrebné informácie. Podľa sťažovateľky v danom prípade správca dane ukončil daňovú kontrolu po uplynutí zákonnej jednoročnej lehoty odo

dňa jej začatia vrátane lehoty maximálne 3 mesiacov na jej prerušenie v zmysle Nariadenia č. 904/2010. Podľa sťažovateľky mala byť daňová kontrola ukončená v lehote približne do 07.06.2013, v danom prípade však bola daňová kontrola ukončená dňa 20.08.2015, teda trvala viac ako 1200 dní vrátane jej prerušenia.

20. Sťažovateľka má za to, že zo strany žalovaného a aj krajského súdu došlo k porušeniu jednej z podstatných zásad daňového konania, ktorou je zásada primeranosti a účelnosti. Priebeh daňovej kontroly, ako aj samotný postup je od počiatku poznačený vadou nezákonnosti z dôvodu nedodržania zákonného postupu, čím sa stáva protokol nezákonným listinným dôkazom a tým je aj prvostupňové rozhodnutie poznačené vadou nezákonnosti. Sťažovateľka zdôraznila, že nedodržanie zásady proporcionality namietala už v predchádzajúcom konaní, pričom správca dane, žalovaný a rovnako ani krajský súd nijakým spôsobom neodôvodnili, prečo k prerušeniu daňovej kontroly v uvedenom rozsahu došlo.

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnú sťažnosť v celom rozsahu zamietnuť, nakoľko správca dane v rámci daňovej kontroly získal dostatočné dôkazy pre prijatie svojho záveru a z jeho strany nebol zistený postup v rozpore s právnymi predpismi, preto žalovaný nemal dôvod zrušiť prvostupňové rozhodnutie vo veci, a preto neobstoja námietky sťažovateľa týkajúce sa nedostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci.

22. Žalovaný mal za to, že poľský daňový subjekt potvrdil, že mu tovar od sťažovateľky nebol dodaný a prisľúbil opraviť údaje v súhrnnom výkaze. Podľa názoru žalovaného nemožno akceptovať ani námietky v súvislosti s neprihliadnutím na judikatúru Súdneho dvora, pretože výsledky na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií jednoznačne potvrdili fiktívnosť deklarovaných zdaniteľných obchodov. Vo vzťahu k namietaným dvom protokolom z daňovej kontroly zdôraznil, že správca dane vydal rozhodnutia len za zdaňovacie obdobia, kde bolo zistené porušenie. V ostatných zdaňovacích obdobiach správca dane potvrdil opodstatnenosť podaných daňových priznaní a pre sťažovateľku z toho nevyplývali žiadne povinnosti.

23. Podľa žalovaného sú neopodstatnené i námietky sťažovateľky týkajúce sa účelového spochybnenia predložených dokladov, nakoľko pre odpočítanie dane nestačí predložiť doklady so všetkými náležitosťami, ale je potrebné zo strany daňového subjektu zabezpečiť dôkazy pre každý posudzovaný obchodný vzťah. V danom prípade daňová správa iného členského štátu jednoznačne označila deklarované obchody za fiktívne a sťažovateľka nepredložila žiaden relevantný doklad, ktorým by uvedený dôkaz vyvrátil. Uvedené skutočnosti podľa žalovaného jednoznačne dosvedčujú, že správca dane dostatočne a objektívne zistil skutkový stav a svoje rozhodnutie náležite odôvodnil, preto sťažnostné námietky možno považovať za neopodstatnené. Za neopodstatnené považoval žalovaný aj námietky týkajúce sa prekročenia lehoty na výkon daňovej kontroly, nakoľko prerušenie daňovej kontroly bolo v súlade s právnym stavom.

III.

Konanie pred kasačným súdom

24. Prejednávaná vec bola dňa 06.05.2019 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 3S - sp. zn.: 3Sžfk/36/2019. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva 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 vrátená Krajskému súdu v Prešove dňa 01.10.2021 na odstránenie nedostatkov. Následne bola predložená Najvyššiemu

správnemu súdu dňa 14.01.2022 a náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod sp. zn. 4Sfk/5/2020.

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), 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 podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

26. 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.

27. Podľa § 440 ods. 1 písm. f/ Správneho súdneho poriadku kasačnú sťažnosť možno odôvodniť tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon 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.

28. Úlohou najvyššieho správneho súdu v kasačnom konaní bolo vo svetle kasačných námietok preskúmať napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorý dospel k záveru o zákonnosti rozhodnutia žalovaného vo veci určenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty a žalobu sťažovateľky zamietol. Sťažovateľka ako dôvody kasačnej sťažnosti označila nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom a odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Sťažovateľka namietala aj nesprávny procesný postup krajského súdu vedúci k porušeniu práva na spravodlivý proces, pričom kasačný súd vyhodnotil tento kasačný dôvod ako naplnený.

29. Kasačný súd konštatuje, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

30. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom § 464 ods. 1 SSP, podľa ktorého: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie“. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky už rozhodol o kasačných sťažnostiach žalobkyne v obdobných veciach rozsudkami sp. zn. 10Sžfk/18/2020 zo dňa 17.06.2021 (zdaňovacie obdobie apríl 2010), sp. zn. 3Sžfk/35/2019 zo dňa 29.09.2021 (zdaňovacie obdobie júl 2010), sp. zn. 10Sžfk/36/2019 zo dňa 26.01.2021 (zdaňovacie obdobie november 2010).

31. Na základe citovaného zákonného ustanovenia ku sťažnostným bodom poukazuje senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na odôvodnenie skôr vydaných rozsudkov, podľa ktorých „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 nepochybne, pričom zároveň musí súd zrozumiteľne ozrejmiť, z akého dôvodu na určité návrhy účastníkov neprihliadal, resp. ich hodnotil protikladne s argumentáciou účastníka konania.

32. Krajský súd pri odôvodňovaní napadnutého rozsudku nepostupoval v zmysle vyššie uvedených zákonných pravidiel. Najvyšší 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.

33. 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 výroku rozsudku nekorešponduje relevantné odôvodnenie reflektujúce vo svetle žalobných námietok na konkrétny skutkový a právny stav v prejednávanej veci, najvyšší súd ani nemá možnosť posúdiť, či je rozhodnutie krajského súdu vo výroku vecne správne.

34. 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.

35. Krajský súd pre potreby prejednávanej veci nedostatočne vysvetlil svoje právne závery najmä pokiaľ ide o ustálenie dôkazného bremena v daňovom konaní, vypracovanie dvoch protokolov z jednej daňovej kontroly, neprimeranosti dĺžky prerušenia daňovej kontroly a s tým súvisiace nedodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly a nezákonnosť protokolu. 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 reprodukováním záverov žalovaného, absolútne sa však vyhol priamej reakcii na konkrétne žalobné námietky vznesené pri každej takejto zásadnej otázke. Konkrétosť žalobných námietok musí nájsť svoje adekvátne premietnutie do konkrétosti argumentácie správneho súdu v odôvodnení jeho rozsudku.

36. Ako vyplýva z uvedeného, odôvodnenie napadnutého rozsudku nemožno považovať za presvedčivé, splňajúce požiadavky uvedené v ustanovení § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku. 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 Správneho súdneho poriadku 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.

37. 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.“

38. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v súlade s § 467 ods. 3 Správneho súdneho poriadku krajský súd v ďalšom konaní.

39. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie :

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