

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 5Sžfk/13/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200474
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200474.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudkyň Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa), v právnej veci žalobcu: K.B.FRUTOS s.r.o. so sídlom Jilemnického 1, 080 01 Prešov, IČO: 31 679 129, právne zastúpený: BENČÍK & PARTNERS, s.r.o. so sídlom Aurela Stodolu 12, 080 01 Prešov, IČO: 36 860 441, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100927730/2019 zo dňa 23. apríla 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/51/2019-94 zo dňa 15. októbra 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) rozhodnutím č. 102643763/2018 zo dňa 19. decembra 2018 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2011 vo výške 321.727,97 EUR. Správca dane mal za to, že nebolo preukázané splnenie podmienok pre oslobodenie tovaru (kryštálový cukor a olej) od DPH podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov pre odberateľov, spoločnosti: BALL-ROOD TRADE Kft., BEST PETS HUNGARY KERESKEDELMI ÉS SZOLGÁLTATÓ Kft., Bormon s.r.o., Dunai Fapuma Bt., ION JOB TRADE Kft., KALVER HUNGARY Kft., SAROZ INVEST Kft. a ZAFF-FUSZER Kft.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 100927730/2019 z 23. apríla 2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) rozhodnutie prvostupňového orgánu potvrdil. Žalovaný sa v plnej miere stotožnil so zisteniami správcu dane vo vzťahu k jednotlivým obchodom a vykonanej preprave. Ďalej žalovaný poukázal na to, že ak si daňový subjekt uplatňuje oslobodenie od DPH, musí vedieť preukázať, že tovar bol

skutočne vyvezený do iného členského štátu a že deklarovaný odberateľ nadobudol právo s tovarom nakladať, t. j. leží na ňom dôkazné bremeno.

II.

Priebeh súdneho konania a rozhodnutie správneho súdu

3. Žalobca sa správnu žalobou domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenia veci na ďalšie konanie.

4. V rámci správnej žaloby žalobca uviedol:

a) správca dane vykonal dve daňové kontroly, pričom výsledkom prvej bol nulový rozdiel dane. Na druhú daňovú kontrolu môžu dať podnet vybrané subjekty v zmysle § 44 ods. 4 daňového poriadku, pričom žalovaný v napadnutom rozhodnutí tvrdí, že podnet na vykonanie dal sám. Podnet na opätovnú daňovú kontrolu malo dať Ministerstvo financií SR, nie žalovaný a v napadnutom rozhodnutí absentuje zdôvodnenie tohto podnetu;

b) prvá daňová kontrola začala dňa 22. decembra 2011 a ukončená bola doručením protokolu z daňovej kontroly dňa 3. decembra 2012. Opätovná kontrola začala dňa 3. decembra 2012 a ukončená bola dňa 29. augusta 2018, pričom s vyrubovacím a odvolacím konaním trvala viac ako 56 mesiacov, vrátane prerušenia daňovej kontroly, čím správca dane porušil § 68 ods. 3 daňového poriadku. Prerušenie daňovej kontroly trvalo 1090 dní a odpoveď na MVDI nebola získaná v 3-mesačnej lehote, čím daňový úrad 2x porušil § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku;

c) správca dane mal zastaviť daňové konanie podľa § 62 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) z dôvodu preklúzie;

d) žalobca predložil správcovi dane detailné výpisy z mýtnych transakcií, knihu evidencie vjazdu a výjazdu motorových vozidiel a fotodokumentáciu, ktoré správca dane vyhodnotil jednou vetou. Žalobca tiež preukázal ekonomickú aktivnosť spoločnosti BALL-ROOD TRADE Kft. na základe originálu jej daňového priznania, potvrdeného maďarskou daňovou správou, dodanie tovaru maďarským spoločnostiam a ekonomickú aktivitu spoločnosti IMPOL s.r.o. Správca dane sa s jednotlivými dôkazmi nedostatočne, resp. vôbec nevysporiadal, a teda prvostupňové rozhodnutie je nepreskúmateľné a nezákonné.

5. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe uviedol, že jednotlivé žalobné námietky sú neopodstatnené, obe rozhodnutia sú zákonné, a preto navrhol, aby správny súd žalobu zamietol.

6. Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 1S/51/2019-94 zo dňa 15. októbra 2020 napadnuté rozhodnutie v spojení s rozhodnutím správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. V odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na rozhodnutie sp. zn. 1S/48/2019 zo dňa 15. októbra 2020, týkajúce sa rovnakých účastníkov konania a totožných žalobných bodov. Rozdiel spočíval len v skutočnosti, že sa jednalo o iné zdaňovacie obdobie (september 2011).

III.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

7. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

8. Nesprávnosť právneho posúdenia spočíva podľa sťažovateľa v nesprávnom posúdení plynutia prekluzívnej 5-ročnej lehoty na zánik práva vyrubiť daň. V danom prípade vznikla žalobcovi povinnosť podať daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie september 2011 do 25. októbra 2011. Správcou dane bola následne u žalobcu vykonaná daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie september 2011, ktorá bola začatá dňa 22. decembra 2011 a ukončená dňa 3. decembra 2012, čím došlo k procesnému úkonu, na základe ktorého lehota na zánik práva vyrubiť daň začína plynúť od konca roka, v ktorom bol žalobca ako daňový subjekt o tomto úkone vyrozumieť. V tomto prípade tak v rámci opätovne vykonávanej daňovej kontroly došlo k prerušeniu kontroly, čo malo za následok, že neplynuli ani lehoty stanovené daňovým poriadkom, tzn. ani lehota na vykonanie daňovej kontroly a ani prekluzívna lehota na zánik práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane. Na základe týchto skutočností tak

došlo k dodržaniu lehoty určenej na zánik práva vyrubiť (vrátane 10 ročnej lehoty) a správca dane a sťažovateľ tak aj v tomto prípade postupovali v súlade s daňovým poriadkom.

9. V tomto prípade bol vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, ktorým podľa § 69 ods. 3 daňového poriadku bolo doručenie protokolu z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, pričom daňový poriadok nedefinuje, že má ísť o protokol z daňovej kontroly, na základe ktorého bol zistený rozdiel dane oproti dani vykázananej žalobcom v podanom daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2011 a sťažovateľ tak trvá na tom, že ustanovenie § 69 ods. 3 daňového poriadku považuje doručenie protokolu z daňovej kontroly a protokolu o určení dane podľa pomôcok bez ohľadu na to, či sa spolu s protokolom zasiela výzva alebo nie (teda boli zistené rozdiely alebo bez zistenia porušení). Navyše túto skutočnosť žalobca v celom priebehu opätovne vykonávanej daňovej kontroly, nasledujúcom vyrubovanom ako aj odvolacom konaní vôbec nenamietal.

10. Pre úplnosť sťažovateľ dodal, že považuje postup správneho súdu za rozporný so zákonom, keď v napadnutom rozsudku odkázal na závery rozsudku sp. zn. 1S/48/2019 - 88 zo dňa 15. októbra 2020, pretože závery uvedeného rozsudku opisujú skutočnosti, ktoré nastali ohľadom dátumov a termínov vykonávaných daňových kontrol a podaných daňových priznaní týkajúcich sa zdaňovacieho obdobia august 2011, ktoré sú odlišné od posudzovaného zdaňovacieho obdobia september 2011 a k nemu prislúchajúcich daňových kontrol a podanému daňovému priznaniu. Správny súd sa ďalšími žalobnými námietkami ani nezaoberal, pričom sťažovateľ trvá na tom, že daňové orgány postupovali v súlade s ustanoveniami daňového poriadku, dodržali zákonom stanovenú prekluzívnu lehotu na zánik práva vyrubiť daň a k vysloveniu záveru mali dostatok dôkazov. Zrušené rozhodnutie sťažovateľa a aj správca dane sú preskúmateľné, zrozumiteľné, dostačujúce, riadne odôvodnené s vyhodnotenými všetkými skutkovými zisteniami a okolnosťami týkajúcich sa sporných obchodných transakcií a vydané v zákonom stanovenej lehote.

11. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

12. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

13. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

14. Podľa § 464 ods. 1 SSP, 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.

15. Predmetom kasačného konania (účastníkov: K.B.FRUTOS s.r.o., proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky) je skutkový a právny stav týkajúci sa zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového orgánu o vyrubení rozdielu na DPH. Nakoľko obdobná vec rovnakých účastníkov konania, s totožnými sťažnostnými bodmi, bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci sp. zn. 4Sfk/30/2022 dňa 19. októbra 2022 (zdaňovacie obdobie august 2011), pričom uvedené rozhodnutie sa týkalo preskúmania rozhodnutia správneho súdu sp. zn. 1S/48/2019, na ktoré v tomto prípade správny súd poukazoval,

kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na toto rozhodnutie kasačného súdu poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a uvádza jeho vybrané časti:

„35. Najvyšší správny súd uvádza, že nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom má spočívať podľa sťažovateľa v tom, že tento prerušenie a plynutie novej prekluzívnej doby podľa príslušných ustanovení Daňového poriadku vylúčil v prípade, ak je daňovému subjektu doručený protokol s tzv. nulovým rozdielom na dani z pridanej hodnoty.

36. Sťažovateľ nepriamo tvrdil, že krajský súd týmto výkladom išiel nad rámec vlastnej právnej úpravy, keď ustanovenie § 69 ods. 4 Daňového poriadku žiadnu takúto špecifikáciu neupravuje a uviedol, že účinok prerušenia a plynutia novej prekluzívnej doby na vyrubenie dane, resp. jej rozdielu, má preto doručenie akéhokoľvek protokolu z daňovej kontroly (§ 69 ods. 3 písm. a) Daňového poriadku), t.j. je bezpredmetné, či záver protokolu špecifikuje rozdiel na dani z pridanej hodnoty alebo nie.

37. Krajský súd vo svojej podstate na námietky sťažovateľa reagoval už „v predstihu“. Z napadnutého rozsudku totiž jednoznačne vyplýva, že tento si bol plne vedomý vlastného znenia právnej úpravy, avšak toto jazykové znenie právnej úpravy neprijal z dôvodu, že uprednostnil vo veci materiálny výklad právnej normy. Toto vyplýva explicitne z bodu 114 napadnutého rozsudku.

38. Podľa názoru kasačného súdu, krajský súd v rozsudku jednoznačne a jasne vysvetlil, prečo nie je možné akceptovať záver, že nie každý protokol z daňovej kontroly vedie k prerušeniu prekluzívnej doby a k začatiu plynutia novej. V právnych názoroch krajského súdu identifikoval kasačný súd primeranú právnu racionalitu (k tomu pozri najmä body 115 a 116 napadnutého rozsudku), a to najmä v tom zmysle, že ak je daňová kontrola ukončená protokolom z daňovej kontroly bez nálezu (t.j. rozdiel na dani sa rovná nule), vyrubovacie konanie na základe takéhoto protokolu z daňovej kontroly ani nezačne. Toto potom, logicky, znamená, že nadväzujúce úkony správcu dane v súdnej veci nemohli viesť k prerušeniu plynutia prekluzívnej doby a k začatiu plynutia novej prekluzívnej doby - žiadna totiž ani len nezačala plynúť.

39. Sumarizačne svoje názory krajský súd uviedol v bode 117 napadnutého rozsudku, kde - okrem iných - uviedol, že nová prekluzívna lehota plynie len pre daň alebo rozdiel dane, ktorá bola daňovou kontrolou zistená. Preto (ak v súdnej veci) na základe prvého protokolu z daňovej kontroly nebola daň vyrubená, plynula len pôvodná 5-ročná prekluzívna lehota a nedošlo k jej prerušeniu a plynutiu novej lehoty.

40. Kasačný súd navyše v tejto súvislosti odkazuje aj na rozhodovaciu prax najvyššieho súdu, na ktorú v napadnutom rozsudku poukazoval aj krajský súd (a čiastočne aj žalobca v rámci konania pred krajským súdom). Z rozhodnutí najvyššieho súdu (sp. zn. 7Sž/17/01 a sp. zn. 7Sž/74/01) vyplýva, že taká daňová kontrola „...ktorou neboli zistené nedostatky, jej protokol a jeho prerokovanie nemôžu byť považované za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo jej doplatku, lebo bez zistenia nedostatkov nedochádza ani k vyrubeniu dane alebo jej doplatku.“.

41. Okrem toho najvyšší správny súd poukazuje aj na ďalšie rozhodnutia kasačného súdu, z ktorých vyplýva, že výklad spojený s prerušením, resp. plynutím novej prekluzívnej doby (pre účely vyrubenia dane) musí byť vykladaný v súlade s princípom právnej istoty (k tomu porovnaj napr. NS SR - sp. zn. 4Sžf/5/2012, sp. zn. 4Sžf/2/2012, sp. zn. 4Sžf/5/2012, sp. zn. 2Sžf/58/2011 a i.).

42. Navyše, kasačnému súdu nedá v tejto súvislosti neuviesť, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadnu relevantnú argumentáciu, ktorou by kvalifikovane negoval závery krajského súdu uvedené v napadnutom rozsudku v spojení so skoršou rozhodovacou praxou najvyššieho súdu. Skutočnosť, že právna norma v ustanovení § 69 ods. 3 Daňového poriadku neuvádza, že relevantným pre účely plynutia novej prekluzívnej doby je len protokol z daňovej kontroly s nálezom rozdielu na dani, krajský súd v napadnutom rozsudku nerozporuje. Argumentácia sťažovateľa, ktorá je pritom, paradoxne, postavená výlučne na jazykovom výklade § 69 ods. 3, a ktorá zároveň žiadnym spôsobom nereaguje na ustálenú rozhodovaciu prax, ktorá už v tejto otázke formalistický výklad právnej úpravy dlhodobo odmieta, pôsobí na najvyšší správny súd nepresvedčivo.

43. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neprezentoval žiadne skutkové alebo právne okolnosti, ktoré by odôvodňovali v súdnej veci uplatniť iný výklad ako je výklad doteraz ustálený rozhodovacou praxou kasačného súdu. Nepoukázal na žiadne špecifiká súdnej veci, ktoré by boli materiálne tak významné, že by senát kasačného súdu viedli k prehodnoteniu správnosti alebo vecnej relevancie doterajšej rozhodovacej praxe na súdnu vec.

44. Kasačný súd preto ustálil, že krajský súd v napadnutom rozsudku dostatočne odôvodnil svoj právny záver smerujúci k tomu, že právo orgánov verejnej správy vyrubiť v súdnej veci daň, resp. rozdiel dane je prekludované. Tento názor krajského súdu korešponduje s doterajšou rozhodovacou praxou kasačného súdu, ktorá už v minulosti striktno jazykový výklad § 69 Daňového poriadku (pre tieto účely) odmietla. Na strane druhej, sťažovateľ argumentoval vo svojej podstate len poukazovaním na jazykové znenie právnej normy abstrahujúc od logiky právnej úpravy a vzájomného výkladu súvisiacich právnych noriem (k tomu pozri aj bod 36 tohto odôvodnenia). Neprezentoval žiadne okolnosti, ktoré by negovali správnosť doterajšej rozhodovacej praxe, a ktoré by zároveň indikovali dôvodnosť jeho právneho názoru prezentovaného v texte kasačnej sťažnosti. Vzhľadom na uvedené potom najvyšší správny súd rozhodol vo veci tak, ako je to uvedené vo výroku tohto rozsudku.“

16. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa, že v danom prípade ide o odlišné okolnosti, ako v prípade rozhodnutia správneho súdu sp. zn. 1S/48/2019, kasačný súd uvádza, že v oboch prípadoch ide o rovnakú právnu otázku, týkajúcu sa plynutia prekluzívnej doby podľa § 69 daňového poriadku. Nakoľko sa kasačný súd vo vyššie citovanom rozhodnutí vysporiadal s predmetnou právnou otázkou, uvedenú námietku sťažovateľa považuje kasačný súd za neopodstatnenú.

V.

Záver

17. Kasačný súd, poukazujúc na vyššie uvedené konštatuje, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami, svoje závery formuloval zrozumiteľne a presvedčivo, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. Dospel preto k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietnuť.

18. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 2 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi priznal nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania voči procesne neúspešnému sťažovateľovi. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

19. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.