

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/44/2018
Identifikačné číslo spisu: 8017200642
Dátum vydania rozhodnutia: 27. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8017200642.3

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. (sudca spravodajca), JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobkyne: HYDINA SLOVENSKO s. r. o., so sídlom: Lieskovská cesta 23/640, 962 21 Lieskovec, IČO: 45 300 950, zastúpená: JUDr. Pavol Gombos - advokát, so sídlom: Krivá 3, 040 01 Košice, zapísaný v SAK pod reg. č. 6426, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101440247/2017 zo dňa 27. júna 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 5S/44/2017-168, zo dňa 18. apríla 2018, ECLI:SK:KSPO:2018:8017200642.3 takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky účastníkom konania náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vydal podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) rozhodnutie č. 104514234/2016 zo dňa 19. decembra 2016 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým určil žalobkyňi rozdiel dane v sume 414.377,90 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014. Zároveň jej nepriznal nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty v sume 2.4813,- € a vyrubil jej daň v sume 389.564,69 €. Voči tomuto rozhodnutiu sa žalobkyňa odvolala.
2. Žalovaný rozhodnutím č. 101440247/2017 zo dňa 27.6.2017 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku.
3. K daňovému konaniu prišlo na základe výsledkov daňovej kontroly, ktorá bola uskutočnená správcom dane za zdaňovacie obdobie marec 2014. Daňová kontrola bola dvakrát prerušená za účelom preverenia skutočností pre správne určenie dane prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Z

tohto dôvodu prišlo k požiadaniu českej daňovej správy a poľskej daňovej správy o preverenie komunitárnych dodávok tovaru od štrnástich subjektov. Daňová kontrola začala 12. júna 2014, pričom k jej skončeniu prišlo doručením protokolu č. 102607264/2016 zo dňa 23. februára 2016 žalobkyni. Protokol bol doručený 11. marca 2016.

II. Konanie pred správny súdom

4. Žalobkyňa podala voči rozhodnutiu žalovaného všeobecnú správnu žalobu zo dňa 22. septembra 2017 na Krajský súd v Prešove. Namietala nesprávne právne posúdenie veci podľa § 190 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej len „SSP“). Navrhla, aby Krajský súd v Prešove zrušil rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane.

5. Krajský súd v Prešove v postavení správneho súdu (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 5S/44/2017-168, zo dňa 18. apríla 2018, ECLI:SK:KSP0:2018:8017200642.3 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP. V rozsudku správneho súdu okrem iného uviedol, že

- daňová kontrola trvala 357 dní, pričom dobu prerušenia v trvaní 281 dní nie je možné zarátat' do doby jej trvania. Z tohto dôvodu kontrola nepresiahla zákonom maximálne vymedzenú dĺžku trvania daňovej kontroly v rozsahu jedného roka. Nedodanie požadovaných informácií v rámci medzinárodnej výmeny informácií v poskytnutej lehote 3 mesiace nemožno pričítať žalovanému, nakoľko dopytovaným bol cudzozemský daňový orgán,
- žalobkyňa ako dôkaz reálneho dodania tovaru predkladala iba formálne dôkazy, pričom žiadne iné relevantné dôkazy preukazujúce reálne dodanie veci nepredložila. Správny súd poukázal na to, že v súlade s § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení bola žalobkyňa povinná preukázať splnenie všetkých podmienok potrebných k odpočítaniu dane,
- dodržanie práv žalobkyne nevyžaduje, aby sa podieľala na žiadosti o informácie smerujúcej k dožiadanému členskému štátu. Tiež sa nevyžaduje, aby bola žalobkyňa vypočítaná v čase, keď sa v dožiadanom členskom štáte uskutočňuje vyšetrovanie,
- rozhodnutie žalovaného je dostatočne odôvodnené,
- daňová kontrola v súlade s § 46 ods. 1 daňového poriadku začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Predmetné ustanovenie umožňuje, aby daňová kontrola začala skôr, ako je doručené oznámenie o jej začatí,
- nezistil porušenie zásady dvojinstančnosti konania.

III. Kasačná sťažnosť žalobkyne, stanoviská účastníkov

6. Žalobkyňa podala voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť. Dôvody na podanie kasačnej sťažnosti oprela o § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Prezentovala názor, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Navrhla, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správny súd na ďalšie konanie. Žalobkyňa vo svojej kasačnej sťažnosti namietala, že

- zo strany správcu dane prišlo k nezákonnému vyhodnoteniu dĺžky daňovej kontroly. Poukázal na to, že celková dĺžka spolu s prerušením trvala 638 dní, pričom samotné prerušenie trvalo 281 dní. Vo vzťahu k prerušeniu poukázala žalobkyňa na článok 10 nariadenia Rady Európskej únie č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej len „nariadenie“), podľa ktorého mal žiadaný orgán poskytnúť informácie najneskôr do troch mesiacov od prijatia žiadosti,
- pri posúdení námietky rozloženia dôkazného bremena nesúhlasí s názorom správneho súdu. Poukazuje na to, že správca dane postupuje voči žalobkyni tak, že prenáša dôkazné bremeno na žalobkyňu v rozsahu, ktorý reálne vylučuje možnosť preukázať akúkoľvek skutočnosť tvrdenú žalobkyňou. Podľa názoru žalobkyne rozsudok správneho súdu, rovnako aj rozhodnutie potvrdené žalovaným neobsahuje žiadne úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov. Zastala názor, že dôkazy v prospech žalobkyne boli vyhodnocované svojvoľne. Poukázala tiež na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn.: 3Sžfk/1/2011, zo dňa 15. marca 2011,
- správny súd nezákonne vyhodnotil možnosť žalobkyne vyjadriť sa k informáciám, ktoré boli získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Žalobkyňa poukázala na ustálenú judikatúru Súdneho

dvora Európskej únie, (ktorá však nebola podopretá žiadnym rozhodnutím), podľa ktorej takto získané informácie musia byť podporené ďalším dokazovaním,

- bola porušená zásada dvojinštančnosti konania. Pri vykonaných kontrolách postup prvostupňových orgánov koordinuje žalovaný, a preto aj samotné rozhodnutie o odvolaní v daňovom konaní je vopred bezúspešné,

- správny súd nesprávne konštatoval, že zo strany žalobkyne by išlo o podvodné konanie, prípadne o klasickú schému karuselového podvodu.

7. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Prerušenie veci kasačným súdom

8. Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením sp. zn. 5Sžfk/44/2018 zo dňa 2. júla 2020 prerušil konanie o kasačnej sťažnosti podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP s odôvodnením, že v obdobnej veci prišlo k podaniu prejudiciálnych otázok na Súdny dvor Európskej únie. Súdny dvor Európskej únie rozsudkom č. C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 zhrnul položené prejudiciálne otázky nasledovne: vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 10 nariadenia v spojení s jeho odôvodnením 25 vykladať v tom zmysle, že stanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením. Vo svojom rozsudku prišiel Súdny dvor Európskej únie k záveru, že článok 10 nariadenia v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie.

V. Právne posúdenie veci kasačným súdom

9. So zreteľom na zriadenie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, tento súd v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal kasačnú sťažnosť a rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení.

10. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

11. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou. Súdny poplatok za podanú kasačnú sťažnosť bol uhradený.

12. Kasačný súd po vecnom posúdení prišiel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku a bližšie ich odôvodňuje v nasledovnom texte.

V.I. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa čl. 10 prvej vety nariadenia žiadaný orgán poskytuje informácie... tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti.

Podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

V.II. Posúdenie námietky týkajúcej sa nezákonného vyhodnotenia dĺžky daňovej kontroly

13. Kasačný súd pri posudzovaní tejto námietky vychádzal so záverov rozsudku Súdneho dvora Európskej únie uvedeného v bode 8 tohto rozsudku. Tieto závery sú zhodné s posúdením veci správnym súdom. Je pravdou, že trojmesačná lehota uvedená v čl. 10 prvej vete nariadenia bola prekročená. Toto prekročenie však samo o sebe v súlade so závermi Súdneho dvora Európskej únie

nespôsobuje nezákonnosť daňovej kontroly. S ohľadom na všetky tieto skutočnosti vyhodnotil kasačný súd podanú námietku za nedôvodnú.

V.III. Posúdenie námietky týkajúcej sa rozloženia dôkazného bremena

14. Kasačný súd konštatuje, že pri posúdení námietky rozloženia dôkazného bremena nezistil takú vadu, na základe ktorej by mohol konštatovať nezákonnosť rozsudku správneho súdu. Na základe konštatovania žalobkyne v kasačnej sťažnosti totiž nie je možné jasne vyhodnotiť, v čom mal správny súd pochybiť.

15. V úvahách správneho súdu kasačný súd nevzhladol logické ani právne pochybenie. Z kasačnej sťažnosti pritom nevyplýva, ktoré dôkazy žalovaný a správca dane nezákonne vyhodnotili vo vzťahu k deklarovaneému skutkovému stavu.

16. Dôkazné bremeno zasahuje výrazným spôsobom žalobkyňu, ktorá musí jasne preukázať deklarované skutočnosti. Rozsah dokazovania prirodzene závisí od charakteru veci. Je pritom na daňových subjektoch, aby svojimi dôkazmi presvedčili správcov dane, prípadne správne súdy. Preto je dôležité aj v súdnom prieskume, aby žalobkyňa poukázala na konkrétne dôkazy, ktoré žalovaný a správca dane pri vyhodnotení nezobrali do úvahy v dostatočnej miere.

17. Žalobkyňa v kasačnej sťažnosti len uvádza, že z dôvodu prenesenia dôkazného bremena nemala reálnu možnosť preukázať skutočnosti tvrdené žalovaným. V kasačnej sťažnosti absentujú konkrétne skutočnosti súvisiace s poukazom na dôkazy žalobkyne, ktoré by podporovali toto tvrdenie. Žalobkyňa v kasačnej sťažnosti neuviedla ani jeden dôkaz, ktorý by bol zo strany správneho súdu zle posúdený.

18. Vo vzťahu k rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn.: 3Sžfk/1/2011, zo dňa 15. marca 2011 kasačný súd uvádza, že sa plne stotožňuje s posúdením týchto záverov uvedených v bode 140 rozsudku správneho súdu. Kasačný súd zhodne s rozsudkami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky citovanými v tomto bode uvádza, že zo strany daňového subjektu sa vyžaduje preukázanie aj skutočných realizovaných plnení.

19. S ohľadom na všetky skutočnosti spojené so všeobecnosťou danej námietky, pri ktorej v kasačnej sťažnosti absentuje reálna konkretizácia nezákonnosti, kasačný súd túto kasačnú námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

V.IV. Posúdenie námietky týkajúcej sa možnosti vyjadriť sa k informáciám získaným v rámci medzinárodnej výmeny informácií

20. Pri posúdení tejto námietky kasačný súd zhodne s rozsudkom správneho súdu poukazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie č. C-276/12 zo dňa 22. októbra 2013. Z tohto rozsudku vyplýva, že daňovníkovi určitého členského štátu sa nepriznáva ani právo byť informovaný o žiadosti ..., ani právo zúčastniť sa formulácie žiadosti adresovanej dožiadanému členskému štátu a ani právo zúčastniť sa výsluchu svedkov, ktorý uskutočnil tento štát.

21. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že k uvedeným úkonom prišlo v rámci daňovej kontroly nasledovanej daňovým konaním. Zo súdneho spisu a ani administratívneho spisu nevyplýva, že by bolo bránené žalobkyňi sa v samotnom daňovom konaní oboznámiť sa s obsahom informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií a k týmto informáciám sa vyjadriť.

22. Kasačný súd pripomína, že pokiaľ by aj prišlo k porušeniu práv žalobkyne v súlade s jej tvrdeniami, čo však kasačný súd nezistil, je potrebné s ohľadom na procesné porušenie v súlade s § 191 ods. 1 písm. g) SSP poukázať na dopad týchto procesných porušení na samotné rozhodnutia správcu dane a žalovaného. K uvedenému však zo strany žalobkyne neprišlo.

23. So zreteľom na všetky uvedené skutočnosti kasačný súd vyhodnotil predmetnú námietku ako nedôvodnú.

V.V. Posúdenie námietky týkajúcej sa zásady dvojinštančnosti konania

24. Daňový poriadok upravuje len inštitút vylúčenia zamestnanca z dôvodov uvedených v § 60. Z tohto ustanovenia vyplýva, že právna úprava daňového konania vyjadruje požiadavku na nestrannosť jednotlivých orgánov daňovej správy. To však neznamená, že upravuje aj požiadavku na nezávislosť týchto orgánov.

25. Uvedené skutočnosti vyplývajú aj zo zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení, kde je v čl. 5 vyjadrený princíp nestrannosti. Z druhej časti tohto zákona je však zrejmé, že jednotlivé orgány finančnej správy sú budované na základe vzťahov podriadenosti a nadriadenosti, čo je nakoniec jednou zo základných črt fungovania celej štátnej správy (pozri k tomu napríklad Škultéty, P. Správne právo hmotné. Všeobecná časť. Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, Vydavateľské oddelenie, 2005, s. 12 - 17.).

26. S ohľadom na uvedenú skutočnosť nemožno pri danom nastavení hovoriť o porušení zásady dvojinštančnosti, nakoľko nastavenie vzťahov medzi správcom dane a žalovaným vyplýva z účinnej právnej úpravy. Z tohto dôvodu kasačný súd vyhodnotil podanú námietku za nedôvodnú.

V.VI. Posúdenie námietky týkajúcej sa konštatácie podvodného konania

27. Konštatovanie správneho súdu v bode 151 jeho rozsudku hovoriace o tom, že sa mohlo jednáť o klasickú schému karuselového podvodného konania, kasačný súd hodnotí ako vyjadrenie jeho názoru. Takéto vyjadrenie názoru pritom nemá vplyv na posúdenie zákonnosti rozsudku správneho súdu, čo do výroku. Vyjadrenie správneho súdu bolo v rovine domnienky - mohlo sa jednáť. Posudzovaním pravdivosti týchto domnienok by kasačný súd išiel nad rámec vlastnej právomoci, ktorá sa primárne viaže k prieskumu zákonnosti rozhodnutia správneho súdu posudzujúceho zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy.

28. S ohľadom na uvedené vyhodnotil kasačný súd podanú námietku ako nedôvodnú.

V.VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

29. Kasačný súd sa v súlade s vyššie uvedeným nestotožnil s námietkami žalobkyne voči rozsudku správneho súdu uvedenými v kasačnej sťažnosti. Podanú kasačnú sťažnosť považuje za nedôvodnú, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výroku tohto rozsudku.

30. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. (1) v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Nakoľko žalobkyňa nemala v kasačnom konaní úspech, kasačný súd jej trovy konania nepriznal. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani úspešnému žalovanému z dôvodu, že žalovaný je orgánom štátnej správy a kasačný súd v danej veci nevzhliadol výnimočnosť situácie zakladajúcu nárok na priznanie náhrady trov konania takémuto orgánu.

31. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyselne.

P o u č e n i e :

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

