

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/2/2019
Identifikačné číslo spisu: 4016200525
Dátum vydania rozhodnutia: 31.03.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4016200525.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Jany Hatalovej, PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ) : F. K. TELVIS Slovakia TKT, 956 02 Urmince, IČO : 11 767 871, zastúpený: Advokátska kancelária Melničák a Semančíková, s. r. o., Miletičova 1, Bratislava, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/21/2016-89 zo dňa 10. apríla 2018, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/21/2016-89 zo dňa 10. apríla 2018 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie jún 2011 vydal Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 21441166/2015 zo dňa 11.12.2015 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 48.402,20 eur. Na základe odvolania žalobcu proti tomuto rozhodnutiu žalovaný rozhodnutím č. 102796736/2016 zo dňa 22.3.2016 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II.

Konanie pred krajským súdom

2. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len

„krajský súd“) a navrhol ho zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. V žalobe tvrdil, že :

- daňové orgány preniesli dôkaznú povinnosť výlučne na žalobcu, spochybnili jeho listinné dôkazy bez predloženia akéhokoľvek dôkazu opaku;
- predložil vyhlásenie konateľa dodávateľskej spoločnosti MERCANTOR s. r. o. R. B. X. z 2.10.2014, v ktorom menovaný ozrejmil priebeh obchodu - preberanie tovaru, jeho vykládku a fakturáciu a pod., pričom správca dane nepreukázal nepravdivosť ani jediného z tvrdení menovaného a naďalej vo všeobecnej rovine spochybnoval predkladané dôkazné prostriedky;
- správca dane ignoroval žalobcom navrhnuté dôkazy (ďalšie vypočutie R. B. X. F. E. Y. v súvislosti s prevodom spoločnosti MERCANTOR s. r. o. a dispozíciou s účtovnými dokladmi spoločnosti, návrh na zistenie stavu trestného konania vedeného v tejto súvislosti, návrhy na vypočutie pracovníkov Mesta Veľký Meder a Nové Zámky, ktorí mali overovať podpisy osôb v súvislosti s odovzdaním a prevzatím účtovných a iných dokladov spoločnosti MERCANTOR s. r. o., návrh na miestne zisťovanie v priestoroch skladu, kde došlo k realizácii predmetného obchodu, návrh na zabezpečenie potrebných dokladov a svedeckých výpovedí aj prostredníctvom medzinárodnej spolupráce vo vzťahu k nekontaktným spoločnostiam K.A. Spedició Kft. A CornLand Kft., návrh na zabezpečenie dokladov získaných Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky v spoločnosti MERCANTOR s. r. o. pri miestnom zisťovaní konanom dňa 9.9.2011, ktoré mali byť významné aj pre prejednávaný prípad žalobcu);
- nesúhlasil s niektorými skutkovými zisteniami daňových orgánov, ktoré v žalobe citoval a označil ich za nesprávne (absurdné), pričom tvrdil, že žalovaný sa týmito skutočnosťami vo svojom rozhodnutí vôbec nezaoberal a považoval ich za vecne správne;
- správca dane opieral svoj postup o judikatúru založenú na iných skutkových okolnostiach a účelovo vytrhával niektoré závery z kontextu rozhodnutí;
- rozhodnutie žalovaného porušuje § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“), pretože nešpecifikuje žiadnu konkrétnu skutočnosť alebo dôkazný prostriedok, ktorý by dokladoval nepravdivosť jediného tvrdenia žalobcu a celá argumentácia daňových orgánov je postavená na tvrdení, že formálne dôkazy nie sú postačujúce a je nevyhnutné vydokladovať plnenie aj iným dôkazným prostriedkom, pričom tento záver nie je nikde zdôvodnený;
- o niektorých úkonoch správcu dane, ktoré sám navrhol, nebol žalobca žiadnym spôsobom informovaný, rovnako ani o výsledkoch týchto úkonov a v spisovej dokumentácii neexistuje o tom žiadny záznam. Tým bolo podľa žalobcu porušené jeho právo byť prítomný pri vykonávaní dokazovania a byť informovaný o zistených skutočnostiach;
- pri zápisniciach správcu dane č. 9414401/5/4436988/2014/Ges zo dňa 30.9.2014 a č. 9414401/5/4438966/2014/Ges zo dňa 30.9.2014 boli porušené ustanovenia § 11 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, nakoľko tieto listiny obsahujú rukou realizované zásahy a úpravy v podobe dopĺňania textu a jeho preškrtvania, teda ich obsah nie je jasný a preto nezodpovedajú zákonným požiadavkám na ich podobu;
- protokol z daňovej kontroly je nezákonný, nakoľko daňová kontrola začatá 19.6.2013 a ukončená dňa 2.9.2015 trvala 805 dní, pričom prerušenia daňovej kontroly trvali podľa rozhodnutia daňového úradu celkom 466 dní. To však nezohľadňuje skutočnosť, že odpoveď na medzinárodné dožiadanie, ktoré bolo dôvodom prvého prerušenia (od 1.10.2013 do 18.8.2014, teda 320 dní), bola doručená v apríli 2014, čoho následkom bolo pominutie dôvodov prerušenia a skoršie ukončenie plynutia doby prerušenia podľa § 61 Daňového poriadku. Počet dní od apríla do augusta 2014 predstavuje cca 120 dní, v dôsledku čoho daňová kontrola nebola podľa žalobcu ukončená včas a protokol z daňovej kontroly nie je možné využiť ako dôkazný prostriedok v daňovom konaní.

3. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol túto zamietnuť, pričom zotrval na svojich skutkových a právnych záveroch uvedených v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia. Podľa jeho názoru správca dane šetrením preukázal, že k reálnemu dodaniu tovaru žalobcovi nedošlo. Mal za to, že správca dane za účelom preverenia spoločnosti MERCANTOR s. r. o. vykonal všetky úkony vyplývajúce z Daňového poriadku pre zabezpečenie svedeckých výpovedí konateľov a účtovných dokladov tejto spoločnosti, pričom zistil, že ide o nekontaktnú spoločnosť, ktorá so správcom dane nespupracuje, jej konateľ E.I. Y. jasne do zápisnice zo dňa 30.9.2014 uviedol, že nevedel o tom, že je

konateľom tejto a ďalších spoločností, čo zistil až z údajov v Obchodnom registri. Preto podal trestné oznámenie na políciu, pričom preverovaním bolo zistené, že na zápis spoločností do Obchodného registra bol použitý falzifikát občianskeho preukazu, na ktorom bolo uvedené jeho meno a rodné číslo, ostatné údaje boli nepravdivé. Žalovaný ďalej uviedol, že správca dane informáciou o tom, že by účtovné doklady spoločnosti MERCANTOR s. r. o. boli u iných daňových orgánov Slovenskej republiky, v priebehu daňovej kontroly nedisponoval.

4. Žalovaný ďalej uviedol, že žalobca o oprave výpovedí uvedených v namietaných zápisniciach zo dňa 30.9.2014 vedel a s opravou súhlasil, čo potvrdil svojim podpisom na strane, na ktorej svedok svoju časť výpovede opravil.

5. Podľa žalovaného bola daňová kontrola ukončená riadne a v zákonom stanovenej lehote, pričom k žalobnej námietke týkajúcej sa doručenia odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií v mesiaci apríl 2014 uviedol, že dňa 16.4.2014 bola doručená odpoveď, avšak z dôvodu jej neúplnosti správca dane dňa 17.4.2014 zaslal žiadosť o doplnenie odpovede. Dňa 18.8.2014 bola správcovi dane doručená úplná odpoveď a až týmto dňom pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly.

6. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 10.4.2018 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

7. V odôvodnení rozsudku krajský súd poukázal na skutočnosť, že žalobcom argumentované predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane a napriek tomu, že všetky doklady spĺňajú náležitosti daňového dokladu, sú zaúčtované, samy o sebe nepreukazujú oprávnenosť odpočítania dane. V konaní podľa názoru krajského súdu nebola jednoznačne preukázaná skutočnosť, že tovar bol spoločnosťou MERCANTOR s. r. o. reálne dodaný žalobcovi a taktiež nebolo bez pochybností preukázané, že tento tovar bol následne dodaný spoločnosti CornLand Kft. so sídlom v Maďarsku. Podľa krajského súdu je z administratívneho spisu preukázané, že žalobca v priebehu daňovej kontroly nepredložil správcovi dane také dôkazy, ktorými by odstránil pochybnosti správcu dane o reálnom uskutočnení deklarovaných obchodov. V procesnom postupe správcu dane krajský súd nezistil žiadne pochybenie.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu / stanovisko žalovaného

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) a navrhol ho zrušiť a vrátiť vec krajskému súdu na ďalšie konanie.

9. Porušenie práva na spravodlivý proces videl sťažovateľ v tom, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu je všeobecné, nekonkrétne a nedostatočné. Podľa názoru sťažovateľa ani krajský súd nešpecifikoval žiaden argument a súvisiaci dôkazný prostriedok, ktorý by spochybnil reálnosť plnenia preukázaného množinou listinných dôkazných prostriedkov. Mal za to, že keď je vo veci predložená kompletná účtovná a iná listinná dokumentácia, je povinnosťou daňového úradu, ale aj súdu, uviesť konkrétnu skutočnosť, ktorá spochybňuje reálnosť takto vydokladovaného dodania tovaru.

10. Krajský súd podľa sťažovateľa vôbec nereagoval na žalobné námietky, podľa ktorých rozhodovanie daňových orgánov bolo založené na nezákonnom protokole z daňovej kontroly, čo podľa neho predstavuje významné pochybenie správcu dane, ktorému sa bol krajský súd povinný venovať a vysporiadať sa s ním.

11. Sťažovateľ vytykal krajskému súdu, že úplne ignoroval jeho argumentáciu o návrhu na doplnenie dokazovania, vrátane doplnenia účtovných dokladov dodávateľskej spoločnosti MERCANTOR s. r. o., ktoré mali byť prevzaté Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky pri miestnom zisťovaní realizovanom dňa 9.9.2011 na adrese Komjatická 7 v Nových Zámkoch. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na podania zo dňa 29.6.2015 a 22.9.2015 a na zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa

26.11.2015, z ktorých mal správca dane získať informáciu o predmetných dokladoch a o ich zadržaní.

12. Ďalej sa krajský súd podľa sťažovateľa nevenoval namietanej skutočnosti, že konajúce právne orgány buď konali spôsobom, o ktorom sťažovateľa neinformovali, alebo v rozhodnutí uvádzali nepravdivé informácie o vykonaní sťažovateľom navrhovaných úkonov na doplnenie dokazovania. Ani táto skutočnosť nie je podľa sťažovateľa bezvýznamná, pretože je nevyhnutné realizovať daňovú kontrolu v úzkej súčinnosti s kontrolovaným daňovým subjektom a nie je ani možné, aby konajúci daňový úrad zakladal svoje rozhodnutie na nepravdivých informáciách. Krajský súd nezaujal podľa sťažovateľa žiadne stanovisko ani k námietkam o úpravách zápisníc zo dňa 30.9.2014 a v žalobe namietaných absurdných skutkových zisteniach.

13. Uvedené nedostatky odôvodnenia rozsudku majú podľa sťažovateľa výrazný charakter, v ich dôsledku je odôvodnenie v rozpore s § 139 ods. 2 S.s.p., spôsobuje nepresvedčivosť a nepreskúmateľnosť rozsudku a má za následok porušenie práva sťažovateľa na spravodlivý proces.

14. Sťažovateľa tiež tvrdil, že vec bola posúdená krajským súdom nesprávne v časti týkajúcej sa absolutizácie dôkaznej povinnosti sťažovateľa. Za právne odôvodnené a správne považoval presúvanie dôkaznej povinnosti, keď sťažovateľ je stranou, ktorá ako prvá si musí splniť svoju dôkaznú povinnosť, avšak následne povinnosť preukázať spochybnenie reálnosti obchodu prechádza na daňový úrad. Daňové orgány podľa sťažovateľa preniesli dôkaznú povinnosť v úplnosti na sťažovateľa a to spochybnovaním listinných dôkazných prostriedkov bez predloženia akéhokoľvek dôkazu opaku. Skutkový stav podľa sťažovateľa bol v daňovom konaní nesprávne vyhodnotený.

15. Nakoniec sťažovateľ namietal odklon rozhodnutia krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v otázke nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly z dôvodu prekročenia zákonom určeného času daňovej kontroly (rozsudky Najvyššieho súdu vo veciach sp. zn. 2SŽf/35/2010, 3SŽf/9/2017).

16. Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v plnom rozsahu zotrval na písomnom vyjadrení k správnej žalobe, nakoľko kasačná sťažnosť podľa jeho názoru neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa žalovaný vyjadril.

IV.

Právne závery kasačného súdu

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

18. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu predovšetkým posúdiť, či krajský súd v odôvodnení rozsudku dal dostatočnú odpoveď na všetky otázky relevantné pre rozhodnutie vo veci, ktoré sťažovateľ uplatnil v žalobných bodoch a či nedostatky odôvodnenia uvedené v kasačnej sťažnosti možno považovať za taký nesprávny procesný postup krajského súdu, ktorý znemožnil sťažovateľovi uplatnenie jeho procesných práv a znamenal porušenie jeho práva na spravodlivý proces. Iba v prípade záveru o neopodstatnenosti týchto námietok by prichádzalo do úvahy preskúmanie správnosti ostatných právnych záverov krajského súdu namietaných v kasačnej sťažnosti.

19. Súčasťou práva na spravodlivý proces v zmysle čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej aj len „Dohovor“) je bezpochyby aj právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia. Povinnosť súdu dostatočne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplýva tiež zo základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj z čl. 36 ods. 1 Listiny

základných práv a slobôd. Zákonný základ práva na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia sa pre pojednávanú vec nachádza v ustanovení § 139 ods. 2 S.s.p.

20. Ústavný súd Slovenskej republiky opakovane judikuje, že účastník konania má právo na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky skutkovo a právne relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje pre záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05). Skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnym názorom všeobecných súdov nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť tento právny názor svojím vlastným (II. ÚS 134/09, I. ÚS 417/08, III. ÚS 465/2016). Touto prizmou kasačný súd hľadel na obsah rozsudku krajského súdu.

21. Kasačný súd musí konštatovať, že zo žalobných bodov opísaných v bode 2 tohto rozsudku krajský súd reagoval len na tvrdenia sťažovateľa o nezákonnom prenose dôkaznej povinnosti výlučne na sťažovateľa a o nesprávnom vyhodnotení dôkazov, keď uviedol, že v prípade pochybnosti o existencii reálneho plnenia jeho uskutočnenie preukazuje daňový subjekt (s čím kasačný súd v zásade súhlasí), ďalej že v konaní nebolo jednoznačne preukázané, že tovar od spoločnosti MERCANTOR s. r. o. bol sťažovateľovi reálne dodaný a tento následne sťažovateľ dodal maďarskej spoločnosti CornLand Kft. Ostatné žalobné body zostali odôvodnením rozsudku krajského súdu nedotknuté.

22. Zákon ukladá správne mu súdu uviesť v odôvodnení rozsudku (okrem iných stanovených náležitostí) posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov (§ 139 ods. 2 veta prvá S.s.p.). Keďže právne posúdenie tvrdení sťažovateľa uvedených v správnej žalobe, že neboli akceptované jeho dôkazné návrhy, hoci podľa žalovaného neuniesol v daňovom konaní dôkazné bremeno, ďalej že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávnych skutkových zistení, opiera sa o judikatúru, ktorá s vecou nesúvisí a vychádza z protokolu z daňovej kontroly, ktorý je podľa sťažovateľa nezákonný a nemôže byť podkladom pre rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, môže mať zásadný vplyv na záver o zákonnosti rozhodnutia žalovaného, niet pochyb o tom, že procesný postup krajského súdu v namietanom rozsahu nezodpovedá ústavným a zákonným požiadavkám na odôvodnenie rozhodnutia.

23. Rozsudok krajského súdu je z naznačených hľadísk arbitrárny, nedáva odpoveď na väčšinu sporných otázok, ktoré sú pre posúdenie veci rozhodujúce a preto zásadným spôsobom porušuje právo sťažovateľa na spravodlivý proces. Ide o zbytočné rozhodnutie, ktorého vydanie len zaťažuje kapacity súdneho systému a znižuje jeho dôveryhodnosť.

24. Kasačný súd poukazuje na charakter kasačného konania, resp. kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku, ktorý smeruje proti právoplatnému rozhodnutiu. Je toho názoru, že nie je možné konaním pred kasačným súdom (okrem výnimočných prípadov) nahrádzať konanie pred krajským súdom ako súdom prvej a jedinej inštancie. Každá skutková a právna otázka, ktorá je v pojednávanej veci rozhodujúca, preto musí byť predmetom posúdenia krajským súdom.

25. Aj vzhľadom na to, že kasačný súd nie je oprávnený nahrádzať postupy krajského súdu v konaní, dospel kasačný súd na základe vyššie uvedeného k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu je potrebné v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, v ktorom sa vysporiada so všetkými relevantnými námietkami žalobcu uvedenými v správnej žalobe a svoje závery primerane zdôvodní.

26. Ostatnými sťažnostnými bodmi sa kasačný súd z vecného hľadiska nezaoberal s ohľadom na vrátenie veci krajskému súdu z dôvodu zmätočnosti rozsudku.

27. Nárok na náhradu trov kasačného konania bude predmetom rozhodovania krajského súdu (§ 467 ods. 3 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).