

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/18/2020  
Identifikačné číslo spisu: 8017200839  
Dátum vydania rozhodnutia: 17.06.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:8017200839.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členiek senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Zuzany Malíšovej, v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): MVDr. Hana Konkoľová, Nová Ľubovňa 505, Nová Ľubovňa, IČO: 37 164 996, zastúpenej advokátskou kanceláriou KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Dunajská č. 32, Bratislava, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 102155692/2017 z 11. októbra 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/57/2017-78 z 26. septembra 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/57/2017-78 z 26. septembra 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k. 6S/57/2017-78 z 26. septembra 2018 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 102155692/2017 z 11. októbra 2017. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal.

2. Preskúmaným rozhodnutím č. 102155692/2017 z 11. októbra 2017 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100201361/2017 z 2. februára 2017, ktorým správca dane podľa § 68 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“) určil žalobkyni rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2010 v sume 35 043,25 eura.

3. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) za zdaňovacie obdobia január až december 2010. Za zdaňovacie obdobie apríl 2010 správca dane neuznal žalobkyni právo na odpočítanie dane v súvislosti s nadobudnutím tovaru v tuzemsku z Poľskej republiky od subjektov SPOLKA JAWNA MIKULEC a FIRMA HANDLOWO - USLUGOWA, E. E.,

ktoré nebolo podľa správcu dane preukázané, čím došlo k porušeniu § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Správca dane s poukázaním na § 8 ods. 1 písm. a), § 13 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 1, § 43 ods. 1 a 5 a § 69 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. a s poukázaním na závery rozsudkov Súdneho dvora Európskej Únie vo veci C-184/05 a C-409/04 konštatoval, že v zdaňovacom období apríl 2010 nedošlo k dodaniu tovaru v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. odberateľom v Poľskej republike SPOLKA JAWNA MIKULEC a FIRMA HANDLOWO - USLUGOWA, E. E., preto si žalobkyňa nemôže uplatniť oslobodenie od dane.

4. Žalovaný v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia k námietkam žalobkyne uviedol, že správca dane tým, že na základe výsledkov daňovej kontroly vypracoval dva protokoly, postupoval podľa legislatívnej úpravy, na základe ktorej sa postupuje v prípade, ak sa zistí alebo nezistí rozdiel dane v kontrolovanom zdaňovacom období. V súvislosti s dodaním tovaru do iného členského štátu žalovaný poukázal na to, že odberateľ najprv potvrdil a neskôr poprel dodanie tovaru, pričom vývoz tovaru nepotvrdili ani vodiči motorových vozidiel, ktorých na návrh daňového subjektu vypočul správca dane. Žalobkyňa nepreukázala, že bola splnená základná podmienka oslobodenia od dane, a to že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tejto prepravy fyzicky opustil územie Slovenska. Za neopodstatnenú považoval žalovaný aj námietku, že žalobkyňa nemala možnosť vyjadriť sa k dôkazom ohľadne záverov poľskej daňovej správy, nakoľko v konaní u poľskej daňovej správy nemá slovenský správca dane kompetenciu.

5. Žalovaný nepovažoval za opodstatnenú ani námietku týkajúcu sa nedodržania zákonom stanovenej lehoty na výkon daňovej kontroly z dôvodu, že odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií neboli doručené správcovi dane do troch mesiacov tak, ako to ustanovuje Nariadenie Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 7.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie č. 904/2010“). Žalovaný uviedol, že lehoty na výmenu informácií sú ustanovené za účelom zrýchlenia a zintenzívnenia komunikácie medzi daňovými správami jednotlivých štátov a s ich nedodržaním citované nariadenie nespája žiadne právne dôsledky.

6. 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 hmotnoprávnu povahu podmienok upravených v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona 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. 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 nenavrhuje alebo nepredloží nové dôkazy, alebo neoznami 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.

7. 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 správcom 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/ 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“.

8. 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.

9. 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. januára 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“.

10. 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.

11. 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 z 20. augusta 2015, ktorý zaslal žalobkyni spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. V protokole č. 1311205/2015 z 20. augusta 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.

12. 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 deklarovovaných zdaniteľných 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 dožiadaným členským

štátom predkladať jednotlivé dôkazy, podľa ktorých spracoval zaslanú informáciu na základe žiadosti daňovej správy iného členského štátu.

13. 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 svedkov - 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 9. júna 2014 a 24. mája 2013 a následne v protokole z 20. augusta 2015.

14. Krajský súd uzavrel, že žalobkyňa nepreukázala intrakomunitárne dodanie tovaru pre odberateľov tovaru FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, E. E. 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 apríl 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.

15. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a žiadala, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne žiadala, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu 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.

16. 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 a rovnako či sa vysporiadali s prípadnými protichodnými tvrdeniami a obsahom podkladov pri rozhodovaní. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu však uvedené nemožno bez ďalšieho vyvodiť a s takýmto odôvodnením sa stotožniť.

17. 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, E. E. a SPOLKA JAWNA MIKULEC nepriznal nadobudnutia vo výške uvedenej žalobkyňou v podanom súhrnnom výkaze za zdaňovacie obdobie apríl 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. Sťažovateľka namietala zaujatosť krajského súdu, ako aj žalovaného, ktorí pri osobe E. E. 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.

18. 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.

19. Sťažovateľka namietala, že neuvedenie dôvodu výkonu daňovej kontroly má za následok jej nezákonnosť. Rovnako namietala nezákonný postup správcu 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.

20. 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 sa bez ďalšieho stotožnil s takýmto postupom správcu 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.

21. 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 Správneho súdneho poriadku.

22. 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 správcu 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 správcu 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 7. júna 2013, v danom prípade však bola daňová kontrola ukončená dňa 20. augusta 2015, teda trvala viac ako 1200 dní vrátane jej prerušenia.

23. 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 nedodržania 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 muselo a došlo práve v rámci daňovej kontroly.

24. 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.

25. Žalovaný mal za to že poľský daňový subjekt potvrdil, že mu tovar od sťažovateľky nebol dodaný a prisľúbil opraviť údaje v súhrnnom výkaze. Podľa žalovaného nemožno akceptovať ani námietky v súvislosti s neakceptovaním judikatúry Súdneho dvora, pretože výsledky na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií jednoznačne potvrdili fiktívnosť deklarovaných zdaniteľných obchodov. Žalovaný 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.

26. 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.

27. Najvyšší súd Slovenskej republiky, konajúci ako súd kasačný, postupom podľa § 452 a nasl. Správneho súdneho poriadku preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku, keď deň vyhlásenia

rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 Správneho súdneho poriadku).

28. Úlohou najvyššieho 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. 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.

30. 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.

31. 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 výrok 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 prejednávajúcu 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 konkrétnosti argumentácie správneho súdu v odôvodnení jeho rozsudku.

36. Ako vyplýva z uvedeného, odôvodnenie napadnutého rozsudku nemožno považovať za presvedčivé, spĺňajúce 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 prejsť 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. Najvyšší súd dáva do pozornosti krajského súdu uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/34/2018 z 5. marca 2020, ktorým bolo konanie vo veci prerušené a podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie boli Súdnemu dvoru Európskej únie predložené prejudiciálne otázky v nasledovnom znení:

- Ustanovenie bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty „lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytnutie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty“ je potrebné vykladať tak, že ide o lehoty, ktoré nemôžu byť prekročené a v prípade, ak budú prekročené, spôsobuje to nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly ?

- Existuje následok (sankcia) za nedodržanie lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií stanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu?

- Je možné charakterizovať medzinárodnú výmenu informácií, ktorá presahuje lehoty určené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?

Konanie je na Súdnom dvore Európskej únie vedené pod sp. zn. C-186/20 a toho času nie je ukončené.

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

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

**Poučenie:**

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