

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/66/2018
Identifikačné číslo spisu: 1016201168
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1016201168.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: CRH (Slovensko) a.s., IČO: 00 214 973, so sídlom 906 38 Rohožník, zast.: PricewaterhouseCoopers Legal s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 47 235 772, so sídlom Karadžičova č. 2, 815 32 Bratislava, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 24. mája 2018 č.k. 1S/145/2016-65, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 24. mája 2018 č.k. 1S/145/2016-65 r u š í a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti z 01.08.2018 (č.l. 87) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 24. mája 2018 č.k. 1S/145/2016-65 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd rozhodnutie žalovaného č. 103038162/2016 z 29.04.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 18) vydané v daňovom konaní zrušil.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovný dôvod:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd nesprávne právne posúdil pôvodné ust. § 250j ods. 2 písm. d) zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“, resp. „Občiansky súdny poriadok“), nakoľko na toto žalobca v žalobných bodoch nepoukazoval, a na základe nesprávnej aplikácie § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p. nezohľadnil uplatnenie § 74

ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) žalovaným v preskúmvanej veci.

Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmvanú vec odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmvaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) č. 46751/2016 z 18.01.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v citovanom znení odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) určený a znížený nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2013 v tam uvedenej sume.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

5. Zníženie nadmerného odpočtu pri aplikácii ustanovenia § 43 a iných ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že štetením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9900430/5/1674036/2014/Zat z 30.04.2014 (ďalej len „protokol“). Na základe písomného vyjadrenia žalobcu správca dane vykonal ďalšie dokazovanie a miestne zisťovanie.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníka, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení, platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,

2. množstvo a druh tovaru,

3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,

4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,

5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

Podľa § 43 ods. 8 zákona č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení, ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. b) alebo c) do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. b) alebo c) v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

Podľa § 139 ods. 2 S.s.p. v citovanom znení 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.

6. Podľa správcu dane a žalovaného údaje fakturované na výstupe nenaplnili podstatné znaky zdaniteľného obchodu (podľa správcu dane „dodanie tovaru do iného členského štátu“) uvádzané žalobcom, a tým malo dôjsť k dodaniu tovaru v tuzemsku podľa § 8 zák. č. 222/2004 Z.z. na základe nasledujúcich skutočností:

1) sporné dodanie tovaru (cement) na základe podmienky „Ex Works Rohožník“ s poukazom na Kúpnu zmluvu-cement z 21.08.2012 spolu s Dodatkom č. 1 z 20.09.2013 (ďalej spoločne „kúpna zmluva“) v prospech odberateľa v inom štáte (ďalej tiež „IC dodanie“), a to pre českú spoločnosť Nezval okna - dveře s.r.o., Česká republika (ďalej len „český odberateľ“), za ktoré vykonanie vystavil žalobca viacero faktúr v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) z riadku 16 medzinárodného nákladného listu CMR (exemplár pre odosielateľa - ďalej aj „doklad CMR“) predloženého žalobcom vyplynulo, že prepravu tovaru mal vykonať český odberateľ prostredníctvom vozidiel tam uvedených,

i) v čase uskutočnenia prepravy tovaru bola držiteľom vozidiel spoločnosť CEMBET s.r.o., Skalica (ďalej len „spoločnosť CEMBET“),

ii) spoločnosť CEMBET nebola oprávnená vykonávať prepravu tovaru,

iii) konateľom spoločnosti CEMBET a súčasne aj českého odberateľa bol B. C. U. bytom A., Č. A.,

- iv) počas miestneho zisťovania dožiadaný správca dane v sídle spoločnosti CEMBET nikoho nezastihol,
- b) konateľ spoločnosti CEMBET (B. C. U.) do zápisnice z 12.02.2014 uviedol, že
 - i) vozidlá uvedené na dokladoch CMR sú nákladné ťahače, ktoré vlastní spoločnosť CEMBET a
 - ii) návesy na prepravu tovaru (cisterny na cement) vlastní on sám ako fyzická osoba,
 - iii) cena prepravy nebola fakturovaná samostatne, ale bola započítaná do ceny tovaru,
 - iv) prepravu tovaru objednal a miesto nakládky a vykládky tovaru určil on sám,
 - v) preprava tovaru začala v spoločnosti Holcim (Slovenská republika), pokračovala do Hodonína (Česká republika), potom v rozpore s často uvedeným údajom v riadku 3 CMR (Miesto vykladania tovaru - Hodonín, Česká republika) pokračovala do Skalice (Slovenská republika), odkiaľ bol tovar prepravený do Rohatca (Česká republika) a následne bol tovar dopravený konečnému zákazníkovi,
 - vi) z výpisov z Elektronického mýtného systému však správcovi dane vznikli pochybnosti o ekonomickej výhodnosti prepravy z Rohožníka do Hodonína
 - (1) bola zistená trasa Rohožník - Bratislava - Podunajské Biskupice, alebo
 - (2) vôbec pochybnosti o vykonaní samotnej prepravy,
 - c) v písomnom prehlásení o prevzatí tovaru konateľ českého odberateľa (Ing. Jiří Nezval) prehlásil, že tam uvedení vodiči prevzali od spoločnosti Holcim (Slovensko) a.s., Rohožník za obdobie od 01.01.2013 až 30.09.2013 dodávky, ktoré boli fakturované uvedenou spoločnosťou Holcim,
 - d) bola predložená aj Plná moc vyhotovená českým odberateľom pre uvedených vodičov na prevzatie tovaru od uvedenej spoločnosti Holcim,
 - e) avšak na predložených dodacích listoch nie je potvrdené prevzatie tovaru českým odberateľom,
 - i) žiadnym iným spôsobom ako prostredníctvom doručených a potvrdených dokladov CMR, sa žalobca neuistil, že tovar bol doručený na miesto určenia,
 - ii) inými dokladmi, ktoré by preukazovali oslobodenie o dane v zmysle § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. žalobca nedisponuje,
 - iii) avšak existuje rozdiel podľa správcu dane medzi originálmi dokladov CMR a fotokópiami týchto dokladov, nakoľko na fotokópiách (riadky č. 23 a 24) je pripojený bližšie nešpecifikovaný podpis osoby, ktorá údajne tovar prevzala, hoci mohlo ísť o samotného vodiča,
 - 2) prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií (od 27.11.2013 do 20.03.2014 - ďalej len „MVI“ na č.l. 21) správca dane od českej daňovej správy zistil:
 - a) český odberateľ nakúpil tovar za účelom jeho ďalšieho predaja konečnému spotrebiteľovi,
 - i) t.j. spoločnosti CEMBET do Slovenskej republiky,
 - b) český odberateľ nedisponuje materiálno - technickými podmienkami potrebnými na vykonávanie predmetného druhu obchodovania,
 - i) predmetné obchody boli zabezpečované v spolupráci so spoločnosťou CEMBET a osobou B. C. U.,
 - ii) počas prepravy uskutočnenej opakovane cez územie Českej republiky a Slovenskej republiky bol tovar naložený v cisternách,
 - iii) záznamový systém GPS český odberateľ vo vozidlách nepoužíva,
 - c) česká daňová správa potvrdila vyvezenie tovaru na územie Slovenskej republiky.

7. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku, a to najmä

- a) zistenie, že tovar v mieste určenia, resp. vykládky v Hodoníne nebol fyzicky vyložený a ani v skutočnosti nebol cieľovým miestom určenia tovaru, poprípade
 - b) nečinnosť žalobcu pri zistení nezrovnalostí v dokladoch CMR, t.j. riadky č. 23 a 24, rovnako aj nemožnosť určenia dátumu skončenia prepravy tovaru v inom členskom štáte, resp. dátum prevzatia tovaru českým odberateľom (§ 43 ods. 5 písm. c/ zák. č. 222/2004 Z.z.), či absencia adresy miesta vykládky tovaru alebo skončenia prepravy tovaru, resp. adresu miesta prevzatia tovaru v prípade IC dodania,
- správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že žalobca si neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. a ako daňový subjekt nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od dane pri IC dodaní.

III.

Konanie na správnom súde

8. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca za účinnosti Občianskeho súdneho poriadku

prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Bratislave žalobu z 30.06.2016.

9. Úlohou Krajského súdu v Bratislave ako správneho súdu bolo posúdiť zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup daňových orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p. Po oboznámení sa so spisom správcu dane dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (najmä body č. 61, 84 a 90 napadnutého rozsudku). Preto postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p. v napadnutom rozsudku vyslovil, že preskúmané rozhodnutie zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p. v citovanom znení správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak c) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, [...]...

d)

Podľa § 491 ods. 1 S.s.p. v citovanom znení platí, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

10. S poukazom na niektoré ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. (č. 64 až 81 napadnutého rozsudku) ako aj na početnú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane (č. 1 až 5 napadnutého rozsudku), žalobných dôvodov (č. 6 až 36 napadnutého rozsudku) a argumentácie žalovaného (č. 37 až 60 napadnutého rozsudku) správny súd v relatívne krátkej stati (č. 84 až 89 napadnutého rozsudku) zosumarizoval s odkazom na ním uvedenú judikatúru Najvyššieho súdu svoje dôvody, ktoré ho viedli k právnenému záveru, že preskúmané rozhodnutie trpí vadou nepreskúmateľnosti.

11. Pri žalobnom bode, že bol žalobca nezákonne vylúčený z účasti na výsluchu svedka pána Nezvala pred Daňovým úradom Trnava, pobočka Skalica dňa 12.02.2014, správny súd vyjadril nesúhlas s tvrdením žalobcu, že contra lege došlo k odňatiu práva žalobcovi klásť svedkovi otázky.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

12. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť spísanú zamestnancom sťažovateľa s požadovaným vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa, v ktorej postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2 zdôraznil nasledujúce sťažnostné body:

k § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.: t.j. správny súd

- nesprávne posúdil to, že žalobca neuplatnil, t.j. v žalobe námietka o nepreskúmateľnosti žalobou napadnutého rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov (§ 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p.) absentovala,

- odôvodnenie nepreskúmateľnosti nejasne naznačil v bodoch č. 88 a 89 napadnutého rozsudku, o nezrejml, prečo sa domnieva, že správca dane v rámci daňovej kontroly vykonal rozsiahlu medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „postup MVI“) v zmysle Nariadenia Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie č. 904/2010“),

§ pričom správca dane v čase daňovej kontroly (od 27.11.2013 do 20.03.2014) vykonal iba jeden postup MVI,

§ ďalší postup MVI vykonal správca dane počas vyrubovacieho konania,

o výsledky z postupov MVI boli daňovými orgánmi vyhodnotené v prvostupňovom ako aj v preskúmanom rozhodnutí, pričom najmä uviedli, že

§ spoločnosť NEZVAL nakúpila tovar za účelom jeho ďalšieho predaja spoločnosti CEMBET,

§ spoločnosť NEZVAL nedisponuje žiadnymi materiálno - technickými podmienkami na vykonávanie

uvedených zdaniteľných obchodov,

§ pán B. C. U. je konateľom v spoločnosti CEMBET a iné relevantné informácie,

- nezobral do úvahy, že správca dane preveroval ďalšie údaje, najmä

o z mýtného systému, výpisy z obchodného registra,

o nezrovnalosti medzi predloženými medzinárodnými nákladnými listy (CMR),

- nezobral na vedomie záver žalovaného, že tovar bol dodávaný v rámci reťazového obchodu,

o pričom mal vyhodnotiť, či išlo o pohyblivú alebo nepohyblivú dodávku tovaru,

o správca dane svoje úvahy, že išlo o nepohyblivú dodávku, odôvodnil odkazom na jej označenie (EXW).

13. Pomimo vyššie uvedené sťažnostné body sťažovateľ na viacerých miestach polemizoval s názorom o preskúmateľnosti úvah správneho súdu. Najmä úvahy správneho súdu (č. 88 a 89 napadnutého rozsudku) vo vzťahu k osvojeniu si zrušujúceho dôvodu v zmysle § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p. odmietol a označil za absentujúce v protiklade s procesným zistením, že žalobcom v žalobe proti preskúmanému rozhodnutiu táto žalobná námietka v zmysle § 250j ods. písm. d) O.s.p. nebola uplatnená. Sťažovateľ na rozdiel od odôvodnenia správneho súdu založenej na judikatúre súdov (rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4So 226/04 alebo sp.zn. 1So/115/2010, či stanovisko publikované pod R 29/1996, poprípade Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn.4Azs 55/2003-51) uvedenej v bodoch č. 85 až 87 napadnutého rozsudku vyjadril mienku, že nie napadnutý rozsudok ale preskúmané rozhodnutie je v súlade s uvedenou judikatúrou. Pritom poukazoval na záver správneho súdu, že na tomto základe ostatným námietkam odmietol priznať dôvodnosť.

14. V uvedenej súvislosti ďalej sťažovateľ konštatoval, že

„Sťažovateľovi nie je zrejmé, na základe akých skutočností uvádza súd tvrdenie, že správcou dane bola vykonaná v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2013 rozsiahla medzinárodná výmena informácií a taktiež tvrdenie, že je nepochybné, že správca dane pre vyhodnotenie záveru premietnutého do rozhodnutia použil predovšetkým informácie získané pred začatím daňovej kontroly. Práve z týchto tvrdení súd prijal záver, že žalovaný nebral ohľad na skutočnosti (výsledky medzinárodnej výmeny informácií vykonanej počas daňovej kontroly), ktoré mali podstatný vplyv na výrok rozhodnutia a na ktoré ako odvolací orgán mal prihliadať.“

15. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu sťažovateľ požadoval, aby žalobca znášal trovy celého konania zo svojho.

B)

16. Z vyjadrenia žalobcu z 30.08.2018 (č.l. 97) ku kasačnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ neuvádza žiadne konkrétne dôvody, ktorými by relevantne zdôvodnil svoje tvrdenia. Žalobca naopak súhlasí so záverom správneho súdu, že preskúmané rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, a to najmä ohľadom na rozporné závery ohľadne samotného dodania i miesta dodania tovaru žalobcom.

17. Tvrdenie sťažovateľa o neuplatnení dôvodu podľa § 250j ods. písm. d) O.s.p. označil žalobca za nesprávne. Podľa žalobcu správny súd vychádzal pri posúdení vady nepreskúmateľnosti z konkrétnych skutkových a právnych dôvodov uvedených žalobcom v žalobe. potom správny súd rozhodol v preskúmanej veci v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (resp. v medziach žaloby) podľa § 191 S.s.p.

18. Ďalšie sťažnostné body žalobca označil za totožné s argumentáciou sťažovateľa z preskúmaného rozhodnutia ako aj z vyjadrenia žalovaného k žalobe, a preto nie je účelné sa k nim ďalej vyjadrovať. V ostatnom zotrval na argumentácii už uvedenej v žalobe a v replike.

19. Záverom žalobca navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil trovy kasačného konania v úplnej výške.

IV.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

20. Senát Najvyššieho súdu konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. dôvodná, a preto v súlade s kasačnou právomocou mu zverenou zákonodarcom rozhodol o zrušení napadnutého rozsudku a o vrátení veci krajskému súdu na ďalšie konanie. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. apríla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

21. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarcu výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmvanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

A) K dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.: nepreskúmateľnosť

22. Kasačnou sťažnosťou bol napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorým bolo preskúmvané rozhodnutie zrušené a vec vrátená sťažovateľovi na ďalšie konanie. Hoci sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., tak kasačný súd z obsahu kasačnej sťažnosti zistil (viď bod č. 13 tohto rozsudku), že sťažovateľ s tvrdenou nepreskúmateľnosťou napadnutého rozsudku brojí aj proti nesprávnej aplikácii § 139 ods. 2 správnym súdom. Vzhľadom na to, že tento dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. je zásadnou prekážkou vykonania kasačného prieskumu podľa ďalšieho namietaného dôvodu, musí ho kasačný súd vyhodnotiť prednostne. Po posúdení jednotlivých sťažnostných bodov kasačný súd tento dôvod považuje za naplnený a na základe nižšie uvedených právnych argumentov dospel k záveru o nezákonnosti napadnutého rozsudku.

23. Predovšetkým kasačný súd musí priznať relevanciu sťažnostnému bodu, že napriek tomu, že žalobca v žalobe neuviedol ako žalobný bod § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p., t.j. rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov, tak správny súd bez ohľadu na medze žaloby (viď § 250j ods. 1 O.s.p.) iba na tomto dôvode založil svoj zrušujúci výrok. Tento záver opiera kasačný súd o obsah uvedenej žaloby, z ktorého vyplýva, že žalobca ako žalobné dôvody explicitne pod bodmi 1. až 4. uviedol dôvody zakotvené v § 250j ods. 2 písm. a) až c) a e) O.s.p.

24. S poukazom na skoršiu judikatúru Najvyššieho súdu (najmä rozsudok sp.zn. 1Sžfk/23/2018 zo dňa 21. januára 2020) kasačný súd zastáva naďalej názor, že v prípade nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku, nakoľko táto predstavuje neprijateľnú výnimku z výkonu súdnej moci a týka sa výlučne len celkom ojedinelých (extrémnych) prípadov, musí byť testovaná preukázaním absencie zásadného vysvetlenia dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu. Samotná subjektívna nespokojnosť sťažovateľa s formou, štruktúrou a obsahom odôvodnenia napadnutého rozsudku je v tomto prípade nepostačujúca.

25. Prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej tiež „ESLP“) je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď

tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku.), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

26. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).

27. Podľa stanoviska č. R 2/2016 občianskoprávneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 3. decembra 2015, ktoré je v zmysle konzistentnej judikatúry aplikovateľné aj na podmienky Správneho súdneho poriadku:

„Nepreskúmateľnosť rozhodnutia zakladá inú vadu konania v zmysle § 241 ods. 2 písm. b) Občianskeho súdneho poriadku.

Výnimočne, keď písomné vyhotovenie rozhodnutia neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu, môže ísť o skutočnosť, ktorá zakladá prípustnosť dovolania podľa § 237 ods. 1 písm. f) Občianskeho súdneho poriadku.“

28. Kasačný súd musí vzhľadom na vyššie uvedený rozbor odôvodnenia napadnutého rozsudku (viď bod č. 10 tohto rozsudku) zdôrazniť, že v preskúmvanej veci jeho obsah dáva podklad pre uplatnenie druhej vety stanoviska R 2/2016, ktorá predstavuje krajnú výnimku zo súdnej ochrany. Pre kasačný súd je nepochybné, že v časti napadnutého rozsudku, kde by sa očakávalo posúdenie podstatných skutkových tvrdení (zistení) a právnych argumentov účastníkov správnym súdom, sa naopak nachádzajú iba prevzaté skutkové a právne závery správcu dane alebo žalovaného, resp. opisné konštatovania vyhotovené správnym súdom bez bližšieho odôvodnenia, prečo ich správny súd vyhodnotil alebo si ich osvojil ako zákonné. Pritom právnym posúdením je činnosť správneho súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery, a spätne na zistený skutkový stav aplikuje konkrétnu právnu normu predurčenú skutkovými zisteniami.

29. Iba mechanické opakovanie alebo preberanie skutkových zistení a s tým súvisiacich výkladových úvah správneho (v preskúmvanej veci daňového) orgánu, a to v konštatlačnej časti napadnutého rozsudku, nie je naplnením požiadavky zákonodarcu na jasné, zrozumiteľné, možno presvedčivé, avšak preskúmateľné odôvodnenie (viď rozsudok sp.zn. 1Sžfk/97/2017 z 30. júla 2019).

30. Pokiaľ správny súd adresne, t.j. bez pochybností, že ide o názor účastníka konania, zaujíma k preskúmvanému rozhodnutiu voľjaké hodnotiace stanovisko, prezentuje to v napadnutom rozsudku prostredníctvom veľmi generálnych tvrdení, u ktorých chýba logické zdôvodnenie správnosti skutkových zistení a logických úvah o nezákonnosti aplikácie dotknutých ustanovení žalovaným, ako je tomu napríklad pod č. 88 napadnutého rozsudku:

„Žalobou napadnuté rozhodnutia tieto požiadavky nespĺňajú, nakoľko z nich nie je dostatočne zrejmé, akým spôsobom prvostupňový orgán a žalovaný vysporiadali so zisteniami vyplývajúcimi z rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej správcou dane.“

resp. nasledujúc pod č. 89 napadnutého rozsudku obsiahnutá úvaha:

„Ak žalovaný namieta na jednej strane fyzické vyloženie tovaru a na druhej strane dodanie tovaru vôbec, takéto rozporné tvrdenia zákonite vedú k nezrozumiteľnosti rozhodnutia a privádzajú jeho nepreskúmateľnosť. Preto, a tu súd súhlasí s námietkou žaloby, bolo potom potrebné, aby žalovaný ale i daňový úrad nadobudnuté zistenia posúdili a vo svojom rozhodnutí presne, konkrétne a s určitosťou, nie

s pripustením pochybenia, subsumovali pod príslušné zákonné ustanovenie. Takto postupované vo veci nebolo."

31. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom preskúmaného rozhodnutia (č.l. 18 až 34) dospel k záveru, že v úvode obsahuje rozsiahly zoznam odvolacích námietok (str. 1 až 11), ďalej podrobný prehľad skutkových zistení vrátane postupov MVI a záverov správcu dane spolu s prehľad ustanovení uvádzaných sťažovateľom (str. 11 až 23) a ďalej sa venuje argumentom sťažovateľa na jednotlivé námietky žalobcu. Preto kasačný súd môže označiť preskúmané rozhodnutie za súbor skutkových zistení a právnych záverov, ktorý je spôsobilý na súdny prieskum. Nakoniec tento záver aj nepriamo potvrdil správny súd v konštatlačnej časti tým, že prostredníctvom bodov č. 1 až 5 v napadnutom rozsudku sumarizoval podstatné časti odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia.

32. Nie je úlohou kasačného súdu vyhľadať a opísať všetky nedostatky napadnutého rozsudku pri aplikácii vyššie citovaného ust. § 139 S.s.p. Kasačný súd pri vyhodnotení opodstatnenosti dôvodu kasačnej sťažnosti podľa písmena f) iba postupuje v zmysle hore uvedenej judikatúry ESLEP a preveruje obsah odôvodnenia ponúknutého správnym súdom sťažovateľovi testom žalobných námietok (rozsudok sp.zn. 1Sžfk/97/2017 z 30. júla 2019). V preskúmanej veci so zohľadnením vyše uvedených záverov kasačný súd dospel k názoru o nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku.

33. Na základe uvedeného musel kasačný súd vyhodnotiť dôvod kasačnej sťažnosti ako aj samotnú kasačnú sťažnosť, že je dôvodná (§ 461 S.s.p.).

VI.

34. Kasačný súd vzhľadom na sťažnostné body uplatnené sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok nespĺňa zákonné požiadavky na formálne i obsahové náležitosti rozsudku požadované v zmysle § 139 S.s.p. Uvedený rozsudok správneho súdu nedostatočne vychádza z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia, t.j. zo skutkového stavu zisteného správcou dane a následne ním právne vyhodnoteného. Tieto právne závery neboli riadne správnym súdom odôvodnené. Kasačný súd sa na základe mu predloženého odôvodnenia správnym súdom nestotožňuje s jeho právnymi závermi obsiahnutými v napadnutom rozsudku o tom, že preskúmané rozhodnutie vykazuje znaky nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov vo vzťahu k nepriznaniu práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

35. Počas konania kasačný súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

36. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom stanovisku R 2/2016 ako aj rozsudku sp.zn. 1Sžfk/97/2017, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty ako aj svojej úlohy zjednocovateľa súdnej judikatúry (§ 20 S.s.p.) odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

38. Kasačný súd v preskúmanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo

nezistil, že by nariadenie pojednávania by bolo potrebné.

39. Nakoľko kasačný súd v konaní o kasačnej sťažnosti dospel k záveru o nutnosti zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie, potom krajský súd postupom podľa § 467 ods. 3 S.s.p. rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

Podľa § 467 ods. 3 S.s.p. platí, že ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).