

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/7/2018
Identifikačné číslo spisu: 7016201007
Dátum vydania rozhodnutia: 27.03.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Ďurišová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7016201007.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DRYÁDA CORPORATION s.r.o. so sídlom M. R. Štefánika 3504/14, Trebišov, IČO: 44 186 266, zastúpeného advokátskou kanceláriou Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s.r.o., Trhová 992/1, Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 103323285/2016 z 10. júna 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S/51/2016-81 z 19. októbra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/51/2016-81 zo dňa 19. októbra 2017 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Košiciach rozsudkom č. k. 8S/51/2016-81 z 19. októbra 2017 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103323285/2016 z 10. júna 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 169292/2016 z 18. februára 2016 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2009 v sume 19 456,99 eura.

2. Správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z nákupu potravinárskeho tovaru, ktorý mal byť dodaný spoločnosťami Tatra Trade Corporation s.r.o. vo výške 86 187,27 eura a Solid Press Slovakia s.r.o. vo výške 12 130,34 eura, z dôvodu, že žalobca nepredložil žiaden iný hodnoverný dôkaz, okrem faktúr a dodacích listov, o tom, že došlo k dodaniu tovaru od dodávateľov Solid Press s.r.o. a Tatra Trade Corporation s.r.o., čím neuniesol dôkazné bremeno v daňovom konaní. Podľa žalovaného jediným účelom obchodných transakcií spočívajúcich v deklarovaní nákupu a predaja potravinárskych komodít bolo zneužitie práva spoločenstva a získanie neoprávnenej daňovej výhody. Na základe zistení, že dodávateľským spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť z fakturovaných dodávok v zmysle § 19

ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“), žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane z nákupu.

3. Po preskúmaní zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa dospel krajský súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná. Krajský súd poukázal na to, že v daňovom konaní dôkazná povinnosť prioritne svedčí daňovému subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom jeho úlohou je zistiť skutočností rozhodujúce pre správne určenie dane. Tiež uviedol, že nárok na nadmerný odpočet DPH vzniká platiteľovi dane vtedy, ak splní obidve zákonné podmienky, ktoré sú stanovené v § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., t. j., že nadobudol tovar alebo služby a použil nadobudnutý tovar alebo služby na dodávky tovaru alebo služieb ako platiteľ. Tieto podmienky musia byť splnené kumulatívne.

4. K námietke žalobcu ohľadne nedodržania procesných lehôt počas výkonu daňovej kontroly, keď najmä namieta účelnosť a hospodárnosť prerušenia daňovej kontroly v súvislosti so žiadosťou správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií, krajský súd uviedol, že pri výkone daňovej kontroly u žalobcu nedošlo k porušeniu procesných lehôt upravujúcich dobu trvania daňovej kontroly. Poukázal na to, že Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky na žiadosť správcu dane predĺžilo zákonnú šesťmesačnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly o 6 mesiacov. Z dôvodu, že správca dane neobdržal konečnú odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií, v súlade s ustanovením § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) prerušil daňovú kontrolu do dňa obdržania odpovede z iného členského štátu. Počas prerušenia konania zákonné lehoty neplynuli, preto krajský súd ustálil, že celková dĺžka výkonu daňovej kontroly nepresiahla obdobie 12 mesiacov. Krajský súd uviedol, že nie je oprávnený skúmať účelnosť a hospodárnosť prerušenia výkonu daňovej kontroly, ani účelnosť jednotlivých úkonov správcu dane v rámci daňovej kontroly a ani zameranie daňovej kontroly.

5. K námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu a výlučne jednostranného hodnotia dôkazov krajský súd poukázal na to, že z rozhodnutia žalovaného nesporne vyplýva, že ako jeden z rozhodujúcich dôkazov využil výpoveď svedka JUDr. J., ktorý bol konateľom spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., a ten uviedol, že predmetné obchody nikdy nemali reálny komerčný základ a jediným pravým zmyslom bolo získať financie od štátu prostredníctvom DPH. Potvrdil, že spoločnosť Tatra Trade Corporation, s.r.o. iba vyhotovovala faktúry na pokyn zamestnancov žalobcu za odplatu s cieľom znížiť daňovú povinnosť žalobcu na DPH. Podľa názoru krajského súdu výsluch zamestnancov žalobcu, ktorý žalobca navrhoval, už nebol potrebný vzhľadom na podrobný popis fungovania obchodných vzťahov medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o., ktorý popísal svedok JUDr. J.. Aj v prípade, že by tieto osoby tvrdili, že sporné obchody sa reálne uskutočnili, ich reálnosť by nebolo možné preukázať výpoveďami týchto osôb, pretože konateľ spoločnosti dodávateľa ich reálnosť vylúčil.

6. Žalobca podľa krajského súdu preukázal nadobudnutie tovaru od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. a Solid Press Slovakia, s.r.o. iba listinnými dôkazmi, ale reálny nákup od tejto spoločnosti a následný predaj tovaru už nepreukázal. Daňová kontrola bola vykonávaná aj u daňového subjektu Tatra Trade Corporation, s.r.o., ale vzhľadom na skutočnosť, že tento daňový subjekt bol od januára 2011 nekontaktný, nepredložil k výkonu daňovej kontroly doklady za zdaňovacie obdobie máj 2009 až december 2009, nereagoval na výzvy správcu dane, správca dane vykonal daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie január 2008 až apríl 2009 a za zdaňovacie obdobie máj 2009 až december 2009 a určil daň podľa pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

7. K námietke žalobcu týkajúcej sa oslobodenia od dane krajský súd poukázal na ustanovenie § 43 zákona č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Správca dane aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach jasne a nespochybniteľne formulovali svoje závery v preskúmanej veci týkajúcej sa spoločnosti UNIWORLD kft. a BLUE EYE PUB kft. podľa odpovedí maďarskej daňovej správy. Žalobca v konaní nepreukázal reálne uskutočnenie

deklarovaných obchodov ani s týmito zahraničnými spoločnosťami.

8. Krajský súd sa nezaoberal argumentáciou žalobcu v jeho replike (vyjadrenie k vyjadreniu žalovaného), a to s poukazom na § 134 ods. 1 a § 181 ods. 1 SSP, nakoľko vyjadrenia žalobcu by mohli predstavovať ďalšie žalobné dôvody a správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby.

9. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Mal za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil a nesprávnym procesným postupom porušil právo sťažovateľa na spravodlivý proces.

10. Namietal postup krajského súdu, ktorý sa nezaoberal jeho vyjadrením z 10. marca 2017. Žalovaný mal pritom možnosť vyjadriť sa k žalobe sťažovateľa, pričom práve vo svojom vyjadrení argumentoval nad rámec svojho vlastného pôvodného rozhodnutia a tieto argumenty súd zobral do úvahy.

11. Sťažovateľ namietal závery krajského súdu, že deklarovaný obchod bol umelo vytvorenou transakciou za účelom zneužitia práva a získania daňovej výhody. Mal za to, že k porušeniu zákona nedošlo a rozhodnutie žalovaného o vyrubení rozdielu dane nebolo zákonné, nevychádzalo zo spisov a nebolo dostatočne odôvodnené.

12. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom krajského súdu, že zákonné lehoty na výkon daňovej kontroly boli dodržané a že súd nebol oprávnený skúmať účelnosť prerušenia výkonu daňovej kontroly. Trvanie prerušenia daňovej kontroly musí mať podľa sťažovateľa svoje limity, pričom s poukazom na § 3 ods. 2 daňového poriadku nemožno prerušenie daňovej kontroly v trvaní štyroch rokov považovať za bezodkladné vybavenie veci.

13. Krajský súd podľa sťažovateľa nevenoval pozornosť tomu, či žalovaný v rozhodnutí skutočne vyhodnotil všetky zistené (popísané) skutočnosti, a to konkrétne vo vzťahu k sťažovateľovi. Namietla, že daňové orgány vykonali široké dokazovanie, ale ako podklad pre rozhodnutie vzali do úvahy prevažne len výpoveď JUDr. O.. Krajský súd v rozsudku ani len čiastočne nevyhodnotil detailné príklady nesprávnych a nepodložených skutkových záverov žalovaného.

14. Podľa sťažovateľa krajský súd tiež nesprávne vyhodnotil nedôvodnosť vypočutia navrhovaných svedkov. Nemožno zistiť, akým spôsobom krajský súd dospel k nevyvrátiteľnosti tvrdení svedka JUDr. O.. Správny orgán mal podľa názoru sťažovateľa navrhované dôkazy vykonať a až potom riešiť ich dôkaznú silu.

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojom stanovisku k žalobe, námietky sťažovateľa považoval za neopodstatnené a navrhol, aby Najvyšší súd SR kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

16. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd 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 (§ 137 ods. 2 a 3 Správneho súdneho poriadku).

17. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorým bol sťažovateľovi vyrubенý rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2009, nakoľko správca dane neuznal nárok sťažovateľa na odpočítanie dane z nákupu tovaru od dodávateľov Tatra Trade Corporation s.r.o. a Solid Press Slovakia s.r.o. z dôvodu, že okrem faktúr a dodacích listov žalobca nepredložil iný hodnoverný dôkaz o tom, že došlo k dodaniu tovaru od

dodávateľov.

18. Podľa § 106 ods. 1 SSP ak správny súd neurobí iné vhodné opatrenia alebo nerozhodne vo veci bez nariadenia pojednávania, zašle bezodkladne žalobcovi vyjadrenie žalovaného a ďalších účastníkov k žalobe. Žalobca sa k nim môže vyjadriť v lehote určenej správnym súdom.

19. Podľa § 139 ods. 1 SSP v písomnom vyhotovení rozsudku sa po slovách "V mene Slovenskej republiky" uvedie označenie správneho súdu, mená a priezviská sudcov rozhodujúcich vo veci, presné označenie účastníkov konania a ich zástupcov, účasť prokurátora, označenie prejednávanej veci, znenie výroku, odôvodnenie, poučenie o prípustnosti kasačnej sťažnosti, o lehote na podanie kasačnej sťažnosti, o náležitostiach kasačnej sťažnosti, o povinnom zastúpení advokátom v kasačnom konaní alebo o neprípustnosti opravného prostriedku, deň a miesto vyhlásenia.

20. Podľa § 139 ods. 2 SSP 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.

21. V zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP 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.

22. 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 argumentmi účastníkov, vyjadrenie, ktoré bolo akceptované a malo rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnené jasne a nepochybné.

23. Krajský súd pri odôvodňovaní napadnutého rozsudku nepostupoval v zmysle vyššie uvedených zákonných pravidiel. Jeho záver, že sa nebude zaoberať argumentáciou sťažovateľa obsiahnutou v jeho vyjadrení z 10. marca 2017 podanom k vyjadreniu žalovaného, s odôvodnením, že táto by mohla predstavovať ďalšie žalobné dôvody, nemá podľa názoru najvyššieho súdu oporu v zákone. Ako vyplýva z ustanovenia § 106 ods. 1 SSP, v prípade, že správny súd neurobí iné vhodné opatrenia alebo nerozhodne vo veci bez nariadenia pojednávania, zašle žalobcovi vyjadrenie žalovaného a ďalších účastníkov k žalobe. Citované ustanovenie ďalej výslovne uvádza, že žalobca sa k nim môže vyjadriť v lehote určenej správnym súdom.

24. Ako vyplýva z predloženého spisu krajského súdu, krajský súd postupoval v zmysle uvedeného zákonného ustanovenia a sťažovateľovi zaslal vyjadrenie žalovaného k žalobe s tým, že sa k nej môže vyjadriť v lehote do 10. marca 2017, čo aj sťažovateľ využil a súdu zaslal svoje vyjadrenie. Pokiaľ z ustanovenia § 106 ods. 1 SSP jednoznačne vyplýva možnosť žalobcu vyjadriť sa k vyjadreniu žalovaného a ďalších účastníkov k žalobe, potom nemožno akceptovať postup správneho súdu, ktorý na takéto vyjadrenie nebude bez ďalšieho prihliadať. Krajský súd sa v prejednávanej veci odmietol zaoberať argumentáciou sťažovateľa s vágnym a hypotetickým odôvodnením, že táto by mohla predstavovať ďalšie žalobné dôvody, na ktoré súd nemôže prihliadať. Najvyšší súd nemá v úmysle poprieť, že rozšíriť alebo doplniť správnu žalobu je možné výlučne len v lehote na podanie žaloby (§ 183 SSP). S poukazom na toto zákonné pravidlo však nemožno bez ďalšieho vylúčiť ako celok z posúdenia každé vyjadrenie žalobcu podané súdu po lehote na podanie žaloby, ale je potrebné, aby konajúci správny súd

identifikoval, ktoré konkrétne vyjadrenia sú rozšírením, či doplnením žaloby v zmysle § 183 SSP, aby následne mohol prijať kvalifikovaný záver, že sa nimi nemôže zaoberať.

25. Krajský súd v Košiciach v prejednávanej veci takto nepostupoval a vyjadrením sťažovateľa z 10. marca 2017 podaným k vyjadreniu žalovaného sa odmietol zaoberať bez toho, aby poukázal na konkrétne námietky sťažovateľa, ktoré by bolo možné kvalifikovať ako rozšírenie žalobného návrhu alebo doplnenie žalobných bodov. Týmto postupom posunul procesné právo sťažovateľa na vyjadrenie k vyjadreniu žalovaného (§ 106 ods. 1 SSP) len do formálnej roviny bez možnosti jeho reálneho naplnenia a porušil jeho právo na spravodlivé prejednanie veci pred súdom. Pokiaľ uvedené vyjadrenie sťažovateľa obsahuje vecnú argumentáciu k vyjadreniu žalovaného udržiavajúcu sa v rámci vytýčenom žalobnými bodmi, je povinnosťou krajského súdu na takúto argumentáciu náležitým spôsobom reagovať.

26. Oporu v zákone nemá ani postup krajského súdu, ktorý námietky ohľadne nedodržania procesných lehôt pri výkone daňovej kontroly odôvodnil len poukazom na skutočnosť, že počas prerušenia konania zákonné lehoty neplynú, pričom dospel k záveru, že účelnosť a hospodárnosť prerušenia výkonu daňovej kontroly nie je pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu oprávnený posudzovať, a preto sa námietkami sťažovateľa nezaoberal. Pokiaľ správny súd pri posúdení zákonnosti rozhodnutia daňových orgánov skúma ako jednu z podmienok aj dodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, ktorá napadnutému rozhodnutiu predchádzala, potom sa nemôže vyhnúť ani posúdeniu, či správca dane prerušil daňovú kontrolu dôvodne. Najvyšší súd poukazuje na to, že prerušením kontroly síce nedochádza k predlžovaniu legálne vymedzeného času na výkon daňovej kontroly, ale absolútny čas trvania daňovej kontroly nepochybne narastá. Za týchto okolností je potom nevyhnutné ustáliť, či na prerušenie daňovej kontroly existoval relevantný dôvod. V prejednávanej veci to konkrétne znamená posúdenie predmetu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vo vzťahu k predmetu vykonávanej daňovej kontroly, aby bolo zrejmé, či správca dane nepostupoval svojvoľne a či svojím postupom dodržal účel daňovej kontroly stanovený zákonom. Aj s ohľadom na skutočnosť, že trvanie prerušenia daňovej kontroly nebolo v zmysle § 25a zákona č. 511/1992 Zb. časovo obmedzené, je nevyhnutné urobiť si v prejednávanej veci jednoznačný záver v otázke, či prerušenie daňovej kontroly bolo zákonné. Tiež je povinnosťou správneho súdu ústavne konformným spôsobom vysporiadať sa s námietkami ohľadne neprimeranej dĺžky prerušenia daňovej kontroly.

27. Ako vyplýva z uvedeného, najvyšší súd dospel k záveru, že postup krajského súdu a odôvodnenie napadnutého rozsudku v prejednávanej veci nezodpovedá zákonným požiadavkám na spravodlivý proces. Správny súd pri prieskume rozhodnutí orgánov verejnej správy nemôže nereflektovať a nereagovať na úkony účastníka konania urobené na základe a v súlade s procesným predpisom upravujúcim súdne preskúmovacie konanie, pričom svoje rozhodnutie musí správny súd náležite odôvodniť tak, aby z odôvodnenia bolo zrejmé, na základe akých skutkových okolností a dôkazov dospel k svojmu záveru, a akým spôsobom na skutkový stav aplikoval relevantné ustanovenia právnych predpisov. Nestačí, ak sa správny súd len stotožní s rozhodnutím žalovaného správneho orgánu, prípadne do svojho odôvodnenia len preberie závery žalovaného bez vlastnej právnej a logickej argumentácie, ktorou reaguje na žalobné námietky, pričom možno zjednodušene povedať, že konkrétnosť žalobných námietok musí nájsť svoje adekvátne premietnutie do konkrétnosti argumentácie správneho súdu v odôvodnení jeho rozhodnutia.

28. Ako vyplýva z uvedeného, odôvodnenie napadnutého rozsudku nemožno považovať za presvedčivé, spĺňajúce požiadavky uvedené v ustanovení § 139 ods. 2 SSP. Svojím postupom krajský súd porušil právo sťažovateľa na spravodlivý proces, ktoré vychádza z čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR.

29. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/51/2016-81 z 19. októbra 2017 podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne vo veci rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

30. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v súlade s § 467 ods. 3 SSP o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

31. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

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