

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/12/2019
Identifikačné číslo spisu: 1017200739
Dátum vydania rozhodnutia: 24.11.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1017200739.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): Zentiva International, a.s., Einsteinova 24, Bratislava, IČO: 35 687 355, zastúpenej advokátskou kanceláriou Hillbridges, s. r. o., so sídlom Sedlárska 1, Bratislava, IČO: 36 799 327, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100418956/2017 z 8. marca 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/86/2017-88 z 3. júla 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/86/2017-88 z 3. júla 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 Bratislave rozsudkom č.k. 5S/86/2017-88 z 3. júla 2018 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100418956/2017 z 8. marca 2017. Žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania.

2. Rozhodnutím č. 100418956/2017 z 8. marca 2017 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 103798524/2016 z 26. augusta 2016, ktorým vyrubil žalobkyňi rozdiel dane v sume 133 097,35 eura na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný uviedol, že daňová kontrola bola zameraná na preverenie transakcií zahraničných závislých osôb. Správca dane dospel k záveru, že náklady za korporátne služby poskytované zahraničnou závislou osobou spoločnosťou Zentiva Group, a.s., Praha, Česká republika nie sú fakturované v súlade s princípom nezávislého vzťahu, tak ako je definovaný v § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Správca dane v zmysle § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov a v zmysle čl. 9 Medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňového úniku v odbore daní z príjmov a majetku, uzavretej s Českou republikou, preto zvýšil základ dane žalobcu o rozdiel, o ktorý sa ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch zahraničných závislých osôb líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch. Žalovaný sa so závermi správcu dane stotožnil a

uzavrel, že náklady za korporátne služby vykazujú znaky nepreukaznosti a absencie materiálneho plnenia, sú duplicitnými plneniami v rámci prijatých služieb od tretích osôb alebo služieb vykonávaných vnútorne v rámci spoločnosti, resp. náklady za tieto služby neprinesli priamy prospech príjemcovi.

3. Krajský súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu žalovaného dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, nakoľko preskúmané rozhodnutie je v súlade so zákonom a žalovaný sa vo svojom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobkyne uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane. K námietkam žalobkyne ohľadne neprimeranej dĺžky daňovej kontroly a nedostatočného priestoru na vyjadrenie sa k dokumentom predkladaným správnymi orgánmi krajský súd s poukazom na zásadu zákonnosti, ktorou je ovládané daňové konanie, uviedol, že správca dane postupoval pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami, zaoberal sa každou vecou, ktorá bola predmetom správy daní, vybavoval veci bez prietáhov a použil najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k právnenému určeniu a vyrubeniu dani.

4. Krajský súd poukázal na to, že daňový úrad preveroval dodržiavanie princípu nezávislého vzťahu v obchodných transakciách medzi subjektmi v závislom vzťahu, ďalej preveroval obchodné a ekonomické okolnosti podnikania žalobkyne, čo si vyžadovalo predĺženie daňovej kontroly, čo daňový úrad aj žalovaný vo svojom rozhodnutí podrobne rozobrali a zdôvodnili.

5. Krajský súd uviedol, že správca dane vychádzal z § 2 písm. n), o), p) a r) zákona o dani z príjmov, ako aj zo všeobecne záväzných pravidiel ustanovených v platných dokumentoch Modelovej zmluvy OECD v odbore daní z príjmov a z majetku, Smernice OECD, ako i z právneho rámca legislatívnych ustanovení zákona o dani z príjmov, ktoré podrobne citoval vo svojom rozhodnutí. Zahrnutím preverovaných nákladov do základu dane došlo k nedodržaniu uvedených všeobecne záväzných pravidiel a dokumentov. Správca dane v zmysle § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov a v zmysle článku 9 Medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňového úniku v odbore daní z príjmov a majetku uzavretej s Českou republikou preto upravil a zvýšil základ dane žalobcu o rozdiel 133 097,35 eura, o ktorý sa ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch zahraničných závislých osôb líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch.

6. Správca dane podľa názoru krajského súdu postupoval podľa § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov, ktoré okrem iného upravuje aj vybrané aspekty poskytovania služieb v skupine závislých osôb. Testoval, či služby poskytnuté závislou osobou prinášali prijímateľovi služby komerčnú alebo obchodnú hodnotu za účelom posilnenia jeho obchodného postavenia. Správca dane vyhodnocoval, či by bol majiteľ služby ochotný znášať náklady na poskytovanú službu aj v prípade absencie vzťahu závislosti, resp. či by si tieto činnosti tvoriace obsah služby musel zabezpečovať vo vlastnej réžii. V prípade negatívnej odpovede takto poskytnuté služby nemohli byť z jeho strany považované za služby poskytnuté v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Z postupu správcu dane v priebehu daňovej kontroly a z jeho zistení vyplýva, že išlo o daňovú kontrolu so zameraním na preverenie transakcií zahraničných závislých osôb. Protokol z daňovej kontroly, v ktorom je zhrnutý postup správcu dane v priebehu daňovej kontroly a jeho zistenia pri daňovej kontrole, nemožno označiť za nezákonne zistený dôkazný prostriedok a dĺžka daňovej kontroly nebola v rozpore s § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

7. K námietke žalobkyne, že na jednej zo zápisníc (č. 103751727/2016 z 18. augusta 2016) chýba podpis jednej z pracovníčok, ktoré vykonávali daňovú kontrolu, krajský súd uviedol, že v administratívnom spise sa nachádza predmetná zápisnica podpísaná oboma pracovníčkami. Zároveň krajský súd uviedol, že aj keby na tejto zápisnici jeden podpis chýbal, žalobkyňa túto zápisnicu podpísala bez akýchkoľvek výhrad a táto chyba by nemala za následok zmeny záverov správcu dane.

8. Námietky ohľadne nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a nesprávneho právneho posúdenia veci považoval krajský súd za irelevantné. Správca dane podľa jeho názoru veľmi podrobne zistil skutkový stav veci, o čom svedčí aj jeho rozsiahle prvostupňové rozhodnutie, v ktorom skutkové zistenia popísal. Použil všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre

správne určenie daňovej povinnosti. Orgány verejnej správy sa vecou dôkladne zaoberali, pričom najmä správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie a nie je možné ani tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Taktiež nebola odňatá žalobkyni možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Taktiež orgány verejnej správy danú vec správne právne posúdili a správne aplikovali hmotnoprávne aj procesnoprávne ustanovenia.

9. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a žiadala, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov a vec vráti Daňovému úradu pre vybrané daňové subjekty na ďalšie konanie. Mala za to, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a vo svojom rozhodnutí sa nevysporiadal so všetkými tvrdeniami sťažovateľky a svoje rozhodnutie nedostatočne odôvodnil.

10. Sťažovateľka poukázala na obsah ňou podanej správnej žaloby, v ktorej namietala najmä účelové a neoprávnené predĺženie daňovej kontroly, arbitrárne určovanie lehôt bez rešpektovania zásady proporcionality, chýbajúce náležitosti v zápisnici o ústnom pojednávaní z 18. augusta 2016, nedostatočné zistenie skutkového stavu, nedostatočné odôvodnenie záverov daňových orgánov. Uviedla, že krajský súd sa s jej tvrdeniami zaoberal len veľmi okrajovo, bez toho, aby odôvodnil, v čom vidí nesprávnosť jej námietok.

11. K záverom krajského súdu, že daňový úrad preveroval dodržiavanie princípu nezávislého vzťahu a tiež obchodné a ekonomické okolnosti podnikania žalobcu, čo bol dôvod predĺženia daňovej kontroly, sťažovateľka namietala, že sám daňový úrad vo svojich vyjadreniach deklaruje, že keďže zistil, že vnútroskupinové služby vykazujú znaky nepreukaznosti a absencie materiálneho plnenia, sú duplicitnými plneniami, resp. nepriniesli priamy prospech príjemcovi, tak daňový úrad nemal v rámci daňovej kontroly relevantný dôvod pristúpiť aj k vykonaniu kontroly oprávnenosti deklarovanej výšky transferovej ceny za takto poskytnuté služby prepojenou osobou v závislom vzťahu. Z uvedeného možno podľa sťažovateľky vyvodiť, že daňový úrad vnútroskupinové služby z pohľadu transferového oceňovania neskúmal. Záver krajského súdu o preverovaní dodržiavania princípu nezávislého vzťahu je preto krajne máťuci. Nakoľko sa daňový úrad nezaoberal testovaním transferovej ceny, daňová kontrola mala byť ukončená v lehote jedného roka. Nakoľko táto zákonná lehota nebola dodržaná, protokol z daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť.

12. Sťažovateľka tiež namietala, že krajský súd sa nevysporiadal s jej námietkou, že sťažovateľka disponuje originálom zápisnice, kde chýba podpis jednej pracovníčky daňového úradu. Sťažovateľka zápisnicu podpisovala ako prvá, preto ju podpísala bez námietok.

13. Sťažovateľka nesúhlasí so záverom krajského súdu, že správca dane veľmi podrobne zistil skutkový stav veci, o čom svedčí jeho rozsiahle prvostupňové rozhodnutie. Samotná rozsiahlosť rozhodnutia nesvedčí podľa názoru sťažovateľky o dostatočne zistenom skutkovom stave. Sťažovateľka poukázala na to, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predkladala dôkazy a vyjadrenia, ktoré daňový úrad absolútne nebral do úvahy a ani sa nimi nezaoberal. Rovnako namietala, že daňové orgány neodôvodnili svoje úvahy pri hodnotení dôkazov, čo však krajský súd nevzal do úvahy a s námietkami sťažovateľky sa nevysporiadal.

14. Žalovaný správny orgán sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

15. 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 jednomyseľne 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).

16. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorým bol sťažovateľke vyrubený rozdiel dane na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011.

17. Úlohou najvyššieho súdu v kasačnom konaní bolo vo svetle kasačných námietok preskúmať napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorý dospel k záveru o zákonnosti rozhodnutia žalovaného a žalobu zamietol.

18. Podľa § 139 ods. 1 Správneho súdneho poriadku 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.

19. 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.

20. 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 nepochybne, pričom zároveň musí súd zrozumiteľne ozrejmiť, z akého dôvodu na určité návrhy účastníkov neprihliadal, resp. ich hodnotil protikladne s argumentáciou účastníka konania.

21. Krajský súd pri odôvodňovaní napadnutého rozsudku nepostupoval v zmysle vyššie uvedených zákonných pravidiel. Najvyššiemu súdu nie je zrejmé, na základe akých skutkových okolností a dôkazov dospel krajský súd k svojmu záveru, a akým spôsobom na skutkový stav aplikoval relevantné ustanovenia právnych predpisov. Odôvodnenie rozsudku, keď sa súd len stotožní s postupom a rozhodnutím žalovaného správneho orgánu, bez toho, aby svoj záver podporil jasnou právnou a logickou argumentáciou, nemožno považovať za presvedčivé a zákonné. Najdôležitejšou časťou odôvodnenia rozsudku je právny názor konajúceho súdu, ktorý odôvodňuje výrok a umožňuje každému pochopiť, prečo konajúci súd vo veci rozhodol tak, ako rozhodol. Keďže výrok rozsudku nekorešponduje relevantné odôvodnenie, najvyšší súd ani nemá možnosť posúdiť, či je rozhodnutie krajského súdu vo výroku vecne správne.

22. Úlohou správneho súdu v preskúmovacom konaní je posúdiť zákonnosť postupu a rozhodnutia správneho orgánu v medziach žaloby, pričom v danom prípade krajský súd týmto spôsobom vôbec nepostupoval a na žalobné námietky nereagoval relevantnou argumentáciou.

23. V odôvodnení rozsudku nielenže absentuje samotná logická úvaha krajského súdu ozrejmujúca, akým spôsobom krajský súd v rozsahu žalobnej argumentácie hodnotil skutkový stav a právne normy naň sa vzťahujúce, ale z napadnutého rozsudku nemožno dokonca vôbec zistiť, čo tvorí predmet

súdneho prieskumu, resp. ktoré otázky sú predmetom sporu vo veci. Krajský súd neozrejmil dôvody rozhodnutia žalovaného v rozsahu dostatočnom pre pochopenie a ustálenie podstaty prejednávanej veci, obmedzil sa len na reprodukovanie všeobecných záverov a tvrdení žalovaného správneho orgánu. Nakoľko však v rozsudku absolútne absentuje opísanie konkrétnych okolností prípadu a stručné objasnenie podstaty, resp. obsahu obchodných transakcií, ktoré neboli sťažovateľke uznané ako daňové náklady, potom samotné poukázanie na konečné závery daňových orgánov nemá bez ďalšieho žiadnu výpovednú hodnotu, pretože správnosť všeobecných tvrdení a záverov vynesovaných v tom - ktorom prípade nemožno overiť bez poznania konkrétnych okolností tohto prípadu. Najvyšší súd musí konštatovať, že tieto nedostatky činia rozsudok krajského súdu úplne nezrozumiteľným.

24. Záver súdu o zákonnosti preskúvaného rozhodnutia musí byť podložený vlastnou argumentáciou konajúceho súdu, vychádzajúcou zo zisteného skutkového stavu, ktorý je subsumovaný pod relevantné právne normy, pričom je nutné, aby konajúci súd relevantne reagoval na žalobné námietky. Aj keď správny súd dospeje k záveru o neopodstatnenosti námietok žalobcu, nemôže svoj názor prezentovať len v rovine konečného verdiktu, bez náležitého odôvodnenia a vysvetlenia, ale musí ozrejniť svoje úvahy, ktoré ho k vyslovenému záveru viedli, reagujúc pritom priamo na konkrétne argumenty žalobcu. Najvyšší súd musí prisvedčiť námietkam sťažovateľky, že krajský súd v zmysle týchto pravidiel nekonal a so žalobnými námietkami sa v napadnutom rozsudku dostatočne nevysporiadal.

25. Ako vyplýva z uvedeného, odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu 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.

26. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/86/2017-88 z 3. júla 2018 podľa § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a rozhodnutie vo veci náležite a presvedčivo odôvodniť.

27. S poukazom na to, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v súlade s § 467 ods. 3 Správneho súdneho poriadku o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.