

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/44/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7017200867
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 09. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7017200867.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcov JUDr. Petry Príbělskej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa) : GLOBAL PROPERTIES s.r.o., so sídlom Trieda KVP 1, Košice 040 23, IČO: 36 216 071, zastúpený advokátom JUDr. Máriom Hollerom, so sídlom Krmanova 16, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101649473/2017 z 27. júla 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/53/2017 - 101 z 30. januára 2020, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/53/2017 - 101 z 30. januára 2020 sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 101649473/2017 zo dňa 27. júla 2017 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej aj ako „správca dane“) č. 100865496/2017 zo dňa 12. mája 2017, ktorým 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“) nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet vo výške 55.267,26 eur za zdaňovacie obdobie máj 2011 a určil mu vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len ako „DPH“) v sume 399,41 eur.

2. Správca dane svoje rozhodnutie založil na zisteniach, podľa ktorých si žalobca neoprávnene uplatnil nárok na odpočítanie DPH v celkovej sume 55.666,67 eur z dodávateľskej faktúry č. 20110501 z 9. mája 2011 vystavenej spoločnosťou SR DEVELOPMENT, s.r.o., so sídlom Učňovská 10, Košice - Šaca, IČO: 36 836 974 (ďalej aj ako „SR DEVELOPMENT, s.r.o.“), za programovú podporu pre strojné zariadenie podľa bodu 1.1.1 - 1.1.4 Kúpnej zmluvy z 3. septembra 2010 (ďalej aj len ako „strojné zariadenie“) a Záznamu rokovania z 20. apríla 2011. Správca dane konštatoval, že žalobca v súvislosti s deklarovanej obchodom nepreukázal splnenie zákonných podmienok odpočítania dane z pridanej hodnoty predpokladané v § 49 - § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“).

3. Vykonaným šetrením za zdaňovacie obdobie október 2010 správca dane zistil, že žalobcovi bolo na základe kúpnej zmluvy medzi predávajúcim, spoločnosťou SR DEVELOPMENT, s.r.o. a žalobcom ako kupujúcim dodané strojné zariadenie, ku ktorému následne mala byť žalobcovi zo strany spoločnosti SR DEVELOPMENT, s.r.o. v zdaňovacom období máj 2011 dodaná programová podpora v zmysle faktúry č. 20110501 z 9. mája 2011. Správca dane dospel k záveru, že dodanie strojného zariadenia a k nemu prislúchajúcej programovej podpory spolu neodlučiteľne súvisia a v dôsledku uvedeného potom preveroval celý reťazec zapojených obchodných spoločností.

4. Dodávateľom strojného zariadenia pre spoločnosť SR DEVELOPMENT, s.r.o. (priamy dodávateľ žalobcu) bola spoločnosť Blizz Group s. r. o. Dodávateľom zariadenia pre spoločnosť Blizz Group s. r. o. boli spoločnosti BOKI ROBOTIZOVANE SYSTÉMY spol. s r.o., SYSTEM ROBOT AUTOMAZIONE S.r.l., TRUMPF Praha, spol. s r.o. a TEXATO s.r.o. Odberateľom strojného zariadenia od žalobcu bola spoločnosť Dalyan Trade, s.r.o.. Zariadenie bolo fakturované v ten istý deň cez niekoľko českých spoločností (Dalyan Trade, s.r.o. - BOREXO Trade, s.r.o. - FI Holding, a.s.) ku konečnému odberateľovi VYRTYCH, a.s. za finálnu čiastku 125 mil. Kč, na ktorý táto dostala dotáciu z fondov EÚ. Technologická linka bola len predmetom prefakturácie. Spoločnosť Dalyan Trade, s.r.o. sa na žiadnej montáži nepodieľala, ani ju nezabezpečovala, tovar len nakúpila a predala.

5. Zároveň bolo z MVI zistené, že nebolo potvrdené obstaranie tovaru od žalobcu pre spoločnosť Dalyan Trade, s.r.o. Vo vzťahu k dodaniu programovej podpory zas konštatoval, že žalobca nepredložil faktúru pre odberateľa, ktorou by dodanie služby deklaroval, avšak predložil odovzdávací protokol spísaný touto spoločnosťou, na ktorom je uvedený dátum 06.05.2011. Samotné predloženie faktúry by však nebolo dostačujúce a preukazovalo by iba formálnu stránku uplatnenia práva na odpočítanie DPH. Dodávku, ktorú mal žalobca uskutočniť navyše neuviedol v súhrnnom výkaze za zdaňovacie obdobie máj 2011 ani zdaňovacích obdobiach bezprostredne nasledujúcich. Konateľ dodávateľskej spoločnosti SR DEVELOPMENT, s.r.o., W. O., síce svojou výpoveďou potvrdil dodanie programovej podpory v zmysle faktúry č. 20110501 z 9. mája 2011 žalobcovi a to v subdodávke prostredníctvom pána H. P. (ktorý toto dodanie rovnako potvrdil), no svoje tvrdenia žiadnymi dôkazmi nepreukázal.

6. S ohľadom na uvedené potom správca dane ako aj žalovaný jednotne dospeli k záveru, že bola spochybnená vierohodnosť deklarovaného obchodu spočívajúceho v dodaní služieb - programovej podpory tak, ako to deklaroval žalobca. Nepredloženie odberateľskej faktúry a úhrady za dodávku programovej podpory, neuvedenie dodávky v súhrnnom výkaze, nepreukázanie dispozičného oprávnenia k tovaru (právo nakladať s tovarom ako vlastník), fakturovanie technologickej linky u odberateľov v ten istý deň a rovnako tak nedôveryhodné vyjadrenie bývalého konateľa Dalyan Trade s.r.o., nezrovnalosti v dodávkach zariadenia a v neposlednom rade neúmerne navýšená suma služieb v zmysle predmetnej fakturácie, mali nasvedčovať tomu, že jediným cieľom a účelom takéhoto správania bolo získať daňovú výhodu spočívajúcu v uplatnení nadmerného odpočtu DPH.

II. Priebeh správneho súdneho konania

7. Proti rozhodnutiu žalovaného č. 101649473/2017 z 27. júla 2017 podal žalobca správnu žalobu domáhajúc sa jeho zrušenia, ako aj zrušenia prvostupňového rozhodnutia č. 100865496/2017 z 12. mája 2017 a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

8. Po zhrnutí skutkového stavu zastal názor, že orgány verejnej správy sa pri rozhodovaní dopustili pochybení, ktoré mali za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

9. V prvom rade mal za to, že podkladmi, ktoré v priebehu daňovej kontroly predložil, uniesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu oprávnenosti práva na priznanie nadmerného odpočtu DPH. Zároveň mal za to, že bolo nepochybne preukázané, že si ako odberateľ zaobstaral od dodávateľa, spoločnosti SR DEVELOPMENT, s.r.o., celý výrobný program, pozostávajúci zo strojného zariadenia a programovej podpory. Zo záznamu z rokovania medzi zmluvnými stranami uskutočneného dňa 20. apríla 2011 vyplynulo, že súčasť dodávky v rozsahu programovej podpory nebola dodaná vo funkčnom stave. Vo vzťahu k nefunkčnej programovej podpore bol dodávateľom vystavený dobropis č. 2011D0401 zo dňa 20. apríla 2011. Za následné dodanie funkčnej programovej podpory mu bola zo strany dodávateľa vystavená faktúra č. 20110501 z 9. mája 2011, základ dane 278.333,33 eur, 20% DPH vo výške 55.666,67 eur, t. j. spolu vo výške 334.000,- eur. V tejto súvislosti namietal, že správca dane nesprávne posudzoval dodávku programovej podpory ako službu bez spojitosti s dodaním celého strojného zariadenia doplniac, že súčasne prebiehala kontrola zameraná na preverenie oprávnenosti nadmerného odpočtu za obdobie október 2010, predmetom ktorej boli aj daňové povinnosti z prijatej platby z titulu toho istého obchodného prípadu (dodanie strojného zariadenia), pričom správca dane mal príležitosť, aby takto získané informácie využil aj v predmetnom konaní. Rovnaké závery bolo možné konštatovať aj z ďalších podkladov, ako napríklad z výpovedí konateľov spoločnosti Blizz Group, s.r.o., TEXACTO s.r.o., TRUMPF Praha, spol. s r.o. a BOKI ROBOTIZOVANÉ SYSTÉMY spol. s r.o. (subdodávateľia pre spoločnosť SR DEVELOPMENT, s.r.o.).

10. Žalobca sa v žalobe dotkol aj dĺžky prerušenia daňovej kontroly, keď mal za to, že táto bola neprímerane dlhá, pretože správca dane mal k dispozícii všetky podklady potrebné pre rozhodnutie a nebol daný dôvod na opakované dožiadania a žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj

len „MVI“). V dôsledku uvedeného považoval daňovú kontrolu za vykonanú v rozpore so zákonom, porušujúcu zásady primeranosti, čo malo priamy dopad na zákonnosť jej záverov, ako aj zákonnosť vyhotoveného protokolu o kontrole.

11. Krajský súd v Košiciach (ďalej len ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) správnu žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) ako nedôvodnú zamietol.

12. Na základe zistených skutočností dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ a 51 zákona č. 222/2004 Z. z. z uplatnenej faktúry. Orgány verejnej správy zistil skutkový stav dostatočne pre následné vyvodenie záverov a právne posúdenie veci. Zistenia vychádzali z preverovania zmluvných partnerov a ich možností a schopností v konkrétnom čase realizovať obchodné operácie so žalobcom. Žalobca nevedel objasniť, čo bolo predmetom fakturácie, pričom sa mu nepodarilo vyvrátiť ani ďalšie pochybnosti prezentované správcom dane. Krajský súd pritom akcentoval, že v záujme preukázania splnenia podmienok pre priznanie práva na odpočítanie DPH, zaťažuje dôkazné bremeno primárne žalobcu, čo vyplýva aj z ustálenej rozhodovacej praxe najvyššieho súdu (napríklad na rozsudok sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011 - 17 zo dňa 23.02.2011 a sp. zn. 2Sžf/28/2010 zo dňa 18.05.2011).

13. Krajský súd konštatoval, že na podklade žalobcových tvrdení a predložených dokladov nebola nepreukázaná reálnosť deklarovaných obchodov a výdavkov súvisiacich s podnikaním. Žalobca si uplatnil odpočet DPH len na základe formálnych dokladov a na výhradu správcu dane, že veci neboli akceptované, nijako nereagoval. Mal pritom povinnosť na podporu svojich tvrdení ponúknuť vykonanie dôkazov o všetkých skutočnostiach, o ktorých mal správca dane pochybnosti. Aj v súvislosti s preukazovaním nároku zo strany daňového subjektu je rozhodovacia prax jednotná a to, že pri posudzovaní nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právnym. Táto zásada nielen umožňuje, ale aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú iné úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre priznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu, teda, že tovary a služby, ktoré sú na faktúre deklarované, boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúre. Nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať a za správnosť ktorých zodpovedá. Z dôvodu ľahkej zneužitelnosti platiteľ, ktorý nárok na odpočítanie dane uplatňuje, musí preukázať existenciu podmienok, ktoré boli pre nárok na odpočítanie dane stanovené, a najmä musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

14. Uskutočnenie zdaniteľného obchodu je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane a v prípade, že zdaniteľný obchod podľa faktúry nie je uskutočnený dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov

15. Krajský súd však ako zásadnú žalobnú námietku vyhodnotil námietku týkajúcu sa dĺžky daňového konania a teda zákonnosti daňového konania ako takého. Dôvodil, že právne hodnotenie zákonnosti trvania daňovej kontroly podľa § 61 ods. 10 daňového poriadku a článku 10 až 12 Nariadenia EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 nadobúda na význame i v obdobných prípadoch ako posudzovaný v tomto konaní. Správca dane pri dokazovaní využil MVI o zahraničných daňových subjektoch na preukázanie skutkového stavu t. j. sprostredkovania obchodov, na ktorom je založená opodstatnenosť nároku. Bolo preukázané, že tovar bol dodaný zo zahraničia odberateľovi priamo do Maďarska a úloha sprostredkovania obchodu žalobcovi bola formálna. Obchod prebehol bez sprostredkovania. K otázke dĺžky a odôvodnenosti prerušenia daňového konania v súvislosti so žiadosťou o MVI, potom zmienil niekoľko rozsudkov najvyššieho súdu, ako napríklad sp. zn. 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11.06.2019, sp. zn. 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11.06.2019, sp. zn. 10Sžfk/46/2018 zo dňa 19.06.2019, sp. zn. 4Sžfk/62/2018 zo dňa 02.07.2019, sp. zn. 8Sžfk/31/2017 zo dňa 12.12.2018 a 8Sžf/51/2016 zo dňa 23.08.2018. S odkazom na uvedené potom dospel k záveru, že uplatnenú námietku nepokladal za preukázanú.

16. Tým, že žalobné námietky boli v prevažnej miere zhodné s odvolacími námietkami, mal krajský súd za to, že žalobca nič podstatné a relevantné pre rozhodnutie súdu neuviedol. V celom rozsahu sa preto stotožnil so zisteným skutkovým stavom, ktorý nebol v rozpore s obsahom spisov, ako aj s právnym posúdením, ktoré bolo na takto zistenom skutkovom stave založené.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

17. Voči rozsudku krajského soudu podal včas kasačnou stížnost žalobce v procesnom postavení sťažovateľa z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP, navrhujúc napadnutý rozsudok zrušiť a vrátiť vec krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne zmeniť rozsudok tak, že kasačný súd zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

18. Dôvod naplnenia kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP spočívajúci v porušení práva na spravodlivý proces v dôsledku nesprávneho procesného postupu, ktorým znemožnil sťažovateľovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva, badal v nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozsudku krajského soudu, keď krajský súd reagoval na jeho podstatné námietky uplatnené v správnej žalobe iba všeobecnou konštatáciou o nestotožnení sa s jeho argumentáciou. V konkrétnej podobe poukázal na bod 57 odôvodnenia napadnutého rozsudku, ktorý okrem nezrovnalosti (že strojné zariadenie nebolo dodané priamo do Maďarska, ale do Českej republiky a nebolo dodané priamo zo zahraničia, ale preukázateľne bolo uskladnené na území Slovenskej republiky, o čom sú v spise založené listinné dôkazy) vôbec nepodal jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na sťažovateľom vznesenú námietku týkajúcu sa trvania daňovej kontroly, ktorú navyše sám krajský súd označil za zásadnú.

19. Sťažovateľ argumentoval, že správca dane v daňovom konaní nemôže prioritizovať len ochranu fiškálnych záujmov štátu, ale je povinný súčasne zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Rovnaké závery vyplývajú z rozsudku sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17.12.2013, v ktorom najvyšší súd konštatoval, že cieľ daňovej kontroly nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Sťažovateľ v ďalšom rozviadol podrobnú chronológiu daňového konania so zameraním sa na prerušenie daňovej kontroly a namietal, že daňová kontrola v dôsledku prerušenia trvala celkovo 1730 dní. Daňové konanie bolo prerušené v decembri 2011 a prekážky prerušenia pominuli v januári 2016, t. j. samotné prerušenie trvalo cca 4 roky. Dôvodom prerušenia malo byť v zmysle rozhodnutia správcu dane č. 698/320/89504/2011/Sve zo dňa 07.12.2011 začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. O aké konanie sa však malo jednať, správca dane opomenul uviesť. V súlade s názorom vyjadreným v rozsudku najvyššieho soudu sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17.12.2013 nemožno považovať žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií za konanie o predbežnej otázke, ale iba o výkon dôkazného prostriedku a v dôsledku uvedeného nemožno kontrolu prerušiť na dobu viac ako tri roky. Sťažovateľ mal za to, že dôvod na prerušenie konania nebol vôbec daný.

20. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia správcu dane, ako aj v odôvodnení napadnutého rozsudku žalovaného, úplne absentuje zdôvodnenie potreby vykonania dožiadaní, opakovaných dožiadaní, výmeny informácií v rámci MVI, dlhé lehoty na ich vybavenie, prerušenia konania a to s prihliadnutím na skutočnosť, že správca dane niektoré dožiadania ako aj MVI neopodstatnene opakoval a z týchto opakovaných dožiadaní neobdržal žiadne podstatné a nové informácie. Krajský súd sa obmedzil iba na strohé odkázanie relevantnej judikatúry najvyššieho soudu, no bez jej aplikácie na konkrétne okolnosti, v dôsledku čoho je záver prezentovaný krajským súdom nepresvedčivý. Sťažovateľovi preto nebolo zrejmé, z akého dôvodu mal krajský súd za to, že daňová kontrola a samotné daňové konanie prebehlo zákonne, z akého dôvodu krajský súd akceptoval absenciu riadneho a zákonného odôvodnenia prerušenia daňovej kontroly, získavania informácií v rámci MVI, dožiadaní, a to aj opakovaných a z akého dôvodu nedodrжал ustanovenia Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 v súvislosti s lehotami na odpoveď v rámci MVI.

21. Krajský súd v napadnutom rozsudku poukázal na viacero rozsudkov najvyššieho soudu pojednávajúcich o zákonnosti daňovej kontroly v intenciách dĺžky trvania takejto kontroly, dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly, jej priebehu a dodržiavania lehôt, zdôrazňujúc potrebu zvýšenia kontroly zo strany správnych súdov, no v prejednávanej veci následne neposkytuje dostatok zrozumiteľného vlastného záveru, z ktorého by pre sťažovateľa vyplývalo a dávalo mu istotu, že jeho námietka bola riadne preskúmaná.

22. Okrem uvedeného sa krajský súd dopustil zmätočnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP aj vo vzťahu k posúdeniu nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH z dodávateľskej faktúry vystavenej dodávateľom, spoločnosťou SR DEVELOPMENT, s.r.o., keď z bodu 69 odôvodnenia napadnutého rozsudku nevyplýva, z akého konkrétneho dôvodu bol krajský súd toho názoru, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k dodávateľovi. Aj ostatok odôvodnenia je nejednoznačný, keď nemožno vydedukovať, na čo konkrétne krajský súd pomýšľal odkazom na „ďalšie skutočnosti potrebné pre rozhodnutie“.

23. Záverom sťažnostného bodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP zdôraznil, že odôvodnenie krajského soudu, ktoré obsahuje len všeobecné závery, identické odseky, ktoré sú uvedené v rozhodnutiach správnych orgánov, prípadne len citácie z judikatúry bez nadväzujúcich vlastných, konkrétnych a

odôvodnených záverov súdu, nemôže byť považované za kvalitné rozhodnutie, v ktoré môže mať účastník konania dôveru, že jeho vec bola riadne a spravodlivo rozhodnutá.

24. Dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP prezentovaný sťažovateľom sa čiastočne prelína s dôvodmi skôr uvedenými v sťažnostnom bode podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP. Krajský súd sa síce odvoláva na početné rozhodnutia kasačného súdu, no následne nepodáva vysvetlenie, prečo ich nerešpektuje. Takýto prístup krajského súdu podľa sťažovateľa zakladá dôvodnú obavu v presvedčivosť napadnutého rozhodnutia krajského súdu. Ak sa krajský súd s názormi najvyššieho súdu nestotožnil, svoj názor (odklon) bol povinný riadne argumentačne odôvodniť, čo však neurobil.

25. Vo vzťahu k sťažnostnému dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP sa sťažovateľ zameril na okolnosti dodania softvéru pre strojné zariadenie, keď namietal závery obsiahnuté v bode 69 napadnutého rozsudku. Krajský súd nesprávne zodpovedal otázku naplnenia podmienok pre vrátenie nadmerného odpočtu DPH z dodávateľskej faktúry č. 20110501 z 9. mája 2011. Odvolávajúci sa na výpoveď konateľa spoločnosti SR DEVELOPMENT s.r.o. mal krajský súd za to, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a to napriek skutočnosti, že ten dodanie programovej podpory potvrdil, rovnako tak vystavenie faktúry a jej bezhotovostnú úhradu. Sťažovateľ zdôraznil, že konateľ bol vyslúchaný s časovým odstupom 6 rokov a preto sa podľa jeho slov nevedel presne vyjadriť k otázkam položeným správcom dane. Doklady vyžadované správcom dane nemohol predložiť, pretože v čase výsluchu už nebol konateľom spoločnosti SR DEVELOPMENT, s.r.o.. Jeho výpoveď teda nie je v rozpore s tvrdeniami sťažovateľa. V tejto súvislosti potom krajský súd neuvádza, z akého dôvodu dospel k záveru, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno, keď z administratívneho spisu vyplýva opak.

26. Žalovaný svoje právo na vyjadrenie sa ku kasačnej sťažnosti napriek výzve krajského súdu nevyužil.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

27. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy SR v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky 23. júla 2020 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp. zn. 6Sžfk/44/2020. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

28. Najvyšší správny súd konajúci ako súd kasačný, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP) rozhodujúc bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

29. Predmetom konania pred kasačným súdom je preskúmanie rozsudku správneho súdu, ktorým zamietol žalobu žalobcu, domáhajúceho sa preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcu (sťažovateľa) ako daňového subjektu za zdaňovacie obdobie máj 2011. Po oboznámení sa s obsahom administratívneho, ako aj súdneho spisu sa kasačný súd zameril predovšetkým na posúdenie nosnej námietky nedostatočného odôvodnenia rozsudku krajského súdu, popri ktorej sa nesprávne právne posúdenie, ako aj odklon od rozhodovacej praxe kasačného súdu dostávajú do úzadia.

30. Kasačný súd, v súlade s postupnosťou sťažovateľom uplatnených sťažnostných bodov, v prvom rade pristúpil k posúdeniu námietky týkajúcej sa porušenia práva sťažovateľa na spravodlivý proces spočívajúci v nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozsudku o otázke neprimeranosti lehoty prerušenia daňovej kontroly. Sťažovateľ už v podanej správnej žalobe brojil voči postupu správcu dane, ktorý rozhodnutím č. 698/320/98504/2011/Sve zo dňa 07.12.2011 prerušil kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie máj 2011 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. V odôvodnení rozhodnutia o prerušení konania zároveň konštatoval, že správca dane požiadal Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, odbor medzinárodných vzťahov o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcich sa preverenia zdaniteľných obchodov žalobcu ako daňového subjektu. Sťažovateľ tak v žalobe, ako aj kasačnej sťažnosti namietal, že v dôsledku prerušenia daňovej kontroly táto trvala neprimerane dlho a to cca 1730

dní, pričom jej dĺžka bola nedôvodne predĺžovaná opakovanými MVI a dožiadaniami zo strany správcu dane. Navyše, skutočný dôvod prerušenia daňovej kontroly bol v očiach sťažovateľa nejednoznačný. Namietané konanie správcu dane pritom môže vyústiť až do nezákonnosti vedenia celej daňovej kontroly.

31. Vychádzajúc z odôvodnenia napadnutého rozsudku sa kasačný súd musel v plnom rozsahu stotožniť s námietkami sťažovateľa ohľadom absencie vlastného odôvodnenia rozsudku, keď krajský súd okrem všeobecného konštatovania dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly (bod 64) neuviedol žiadne vlastné právne závery viažuce sa na prejednávanú vec, ktoré by poskytli odpovede na námietky a otázky nastolené sťažovateľom v podanej správnej žalobe.

32. Povinnosť správneho súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplývajúca z ustanovenia § 139 ods. 2 a 3 SSP totiž znamená právo účastníka na dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia a jeho porušením sa účastníkovi konania odníma možnosť náležite, skutkovo a aj právne argumentovať proti rozhodnutiu súdu, voči ktorému chce využiť možnosť opravného prostriedku. Nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia je preto porušením práva na spravodlivé súdne konanie. Kasačný súd je toho názoru, že odôvodnenie napadnutého rozsudku javí znaky arbitrárnosti a nemožno ho považovať za súladné s konštantne judikovanými závermi Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Ústavný súd SR“).

33. Ústavný súd SR v uznesení sp. zn. III. ÚS 21/2015 konštatoval, že arbitrárnosť a zjavná neodôvodnenosť rozhodnutí všeobecných súdov je najčastejšie daná rozporom súvislosti ich právnych argumentov a skutkových okolností prejednávaných prípadov s pravidlami formálnej logiky alebo absenciou jasných a zrozumiteľných odpovedí na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (napr. IV. ÚS 115/03). Súčasťou obsahu práva na spravodlivé súdne konanie je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne odpovie na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len 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.

34. V náleze sp. zn. III. ÚS 825/2016 Ústavný súd SR judikoval, že „To, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho konania, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Judikatúra tohto súdu síce nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Ruiz Torija c. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 - A, s. 12, § 29, Hiro Balani c. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 - B, Georgiadis c. Grécko z 29. 5. 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. 2. 1998)“.

35. Rovnako sa Ústavný súd SR vyjadril k povinnosti súdov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie aj v náleze č. k. III. ÚS 119/03-30. Ústavný súd SR vyslovil, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03).

36. Z uvedených záverov jasne vyplýva, že súdy nemusia dať účastníkovi odpovede na všetky nimi uplatnené námietky, postačuje, ak svoje odôvodnenie zamerajú na tie relevantné, ktoré majú dosah na zákonnosť napádaného rozhodnutia alebo procesného postupu, ktorý vydaniu rozhodnutia predchádzal. Táto povinnosť je o to viac umocnená, pokiaľ si krajský súd sám určitú námietku výslovne posúdi ako kľúčovú.

37. Krajský súd v bode 57 napadnutého rozsudku uviedol, že za zásadnú otázku považuje práve tú, ktorá sa týka zákonnosti daňového konania i dĺžky trvania daňovej kontroly. Z ďalšieho odôvodnenia však vôbec nevyplýva, že by sa s konkretizáciou na prejednávanú vec a po zisteniach vyplývajúcich z administratívneho spisu touto otázkou skutočne zaoberal. V nadväzujúcich bodoch 58 až 63 napadnutého rozsudku odkazuje na rozhodnutia najvyššieho súdu, spolu s rozsiahlymi citáciami z týchto rozhodnutí, v ktorých sa kasačný súd vyjadroval k otázkam nedodržania zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly v dôsledku výmeny informácií, dôvodov na prerušenie daňovej kontroly, ako aj odôvodnenia rozhodnutia o prerušení konania, lehôt na vybavenie žiadostí o výmenu daňových informácií, primeranosti vedenia daňovej kontroly a v neposlednom rade posudzovanie dĺžky daňovej kontroly v kontexte aplikácie dvoch právnych predpisov. Inými slovami, odkázaním na tieto rozhodnutia takmer komplexne pokryl celú problematiku prerušenia daňového konania. Niet divu, že

sťažovateľ strácal prehľad, ktorým smerom sa vlastne právne posúdenie krajského súdu uberá. Na to, aby rozhodnutie krajského súdu bolo preskúmateľné a riadne odôvodnené v kontexte rozhodnutí Ústavného súdu SR, mali na tento všeobecný výklad nadväzovať vlastné úvahy a právne závery krajského súdu, kde by zhodnotil námietky sťažovateľa a ustálil ich dôvodnosť alebo nedôvodnosť rezultujúcu do meritórneho rozhodnutia. Paradoxne, napriek rozsiahlym odkazom na rozhodovaciu prax kasačného súdu, krajský súd úplne opomenul judikatórne zohľadniť sťažovateľove námietky vzťahujúce sa k opakovaným dožiadaniam a MVI na otázky, ku ktorým už odpoveďami disponoval. Pritom práve opakované vykonávanie dožiadaní a MVI mali byť podľa argumentácie sťažovateľa dôvodom neúmerného predlžovania daňovej kontroly, avšak krajský súd na zodpovedanie tejto otázky úplne rezignoval.

38. Vlastné právne posúdenie, ktoré krajský súd explicitne vyjadri v odôvodnení rozsudku nemožno nahrádzať ani zvýraznením časti textu v citáciách, ktoré krajský súd považoval za relevantné. Pokiaľ mal za to, že rozhodnutia najvyššieho súdu, na ktoré poukazuje, sú v prejednávanej veci smerodajné, bolo potrebné (a zároveň aj postačujúce) v krátkosti odkázať na právnu vetu spolu s odôvodnením - nie len konštatovaním - prečo sa skôr vyslovený právny názor kasačného súdu vzťahuje aj na prejednanú vec. Skôr vydané rozhodnutia možno použiť aj podporne, na zdôraznenie správnosti vyslovovaných vlastných záverov, no nikdy nie bez toho, aby tieto závery boli, aj keď stručne, no jasne a zrozumiteľne naformulované.

39. Bez ohľadu na uvedené rozsudok krajského súdu vykazuje aj známky zmätočnosti, keď v bode 56 spomína sprostredkovanie obchodov a aktívne pôsobenie konateľa žalobcu pri vyhľadávaní záujemcov, za čo mu mala byť vyúčtovaná odmena za sprostredkovanie. V prejednávanej veci pritom deklarovaný obchod spočíval v dodaní služby - programovej podpory a preto kasačnému súdu nie je zrejmé, ako tieto konštatovania, ktoré sú navyše zvýraznené a krajský súd im teda pripisoval zvýšenú relevanciu, súvisia s prejednanou vecou. Práve takýmito excesmi sa umocňuje dojem kasačného súdu, ale predovšetkým sťažovateľa, že mu bolo zo strany krajského súdu upreté základné právo na spravodlivý súdny proces podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd.

40. Sťažovateľ mal ďalej za to, že vyššie prezentovaným postupom, keď krajský súd nereflektoval na rozhodovaciu prax najvyššieho súdu (na ktorú navyše sám poukazuje) k otázke dĺžky daňového konania v dôsledku jeho prerušenia, naplnil aj dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP. Kasačný súd jeho námietke rozumie a konštatuje, že v prvom momente sa môže javiť, že rozhodnutím v rozpore s touto rozhodovacou praxou naplnil prezentovaný dôvod kasačnej sťažnosti, no po dôkladnejšom zvážení dospel k záveru, že nie je tomu celkom tak a sťažovateľ uplatnil tento dôvod tak povediac predčasne. Tým, že v napadnutom rozsudku absentuje akékoľvek vlastné právne posúdenie krajského súdu, kasačný súd nemohol preskúmať jeho úvahy a dať ich do korelácie s doterajšou judikatúrou. Aj keď doslovné znenie § 440 ods. 1 písm. h/ SSP v spojení s návetím hovorí o rozhodovaní krajského súdu v rozpore s rozhodovacou praxou kasačného súdu, čo môže evokovať, že je to výrok, ktorý sa nesmie priečiť judikatúre, v skutočnosti je podstatným odôvodnenie, ktoré obsahuje vysvetlenie, objasnenie a „obhájenie“ toho, ako súd procesne postupoval a prečo rozhodol tak, ako to uviedol vo výroku rozhodnutia. V predmetnej veci je zrejmé, že krajský súd zaujal určitý záver a na jeho základe vydal napadnutý rozsudok, no ten je vo svojej podstate bezobsažný.

41. S rovnakou laxnosťou pristúpil krajský súd aj k preskúmaniu a zdôvodneniu naplnenia podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH, keď v bodoch 37 až 56 podal síce rozsiahly, no iba všeobecný výklad problematiky priznania práva na odpočítanie dane (pričom v niektorých bodoch zbytočne uvádza tie isté, iba inak štruktúrované, konštatovania) a v bode 69 napadnutého rozsudku, kedy by už bolo možné očakávať záverečné vlastné zhodnotenie prezentovaného výkladu vo vzťahu k žalobcom uplatneným námietkam, opäť nedostatočne svoj názor odôvodnil, keď uviedol iba zmätočné a nekonzistentné tvrdenia, z ktorých má aj kasačný súd problém vyvodit' akékoľvek vecné závery. Kasačný súd preto, podobne ako pri kasačnom dôvode podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP, nebol schopný pristúpiť ani k posúdeniu správnosti právneho posúdenia veci, pretože, pokiaľ sa správny súd nedostatočne resp. vôbec v odôvodnení nevysporiadal s relevantnými námietkami žalobcu, nemá to za následok naplnenie sťažnostného bodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP teda nesprávne právne posúdenie veci. Už z lingvistickej stránky veci vyplýva, že nepreskúmateľné rozhodnutie nemožno vecne preskúmať. Nemožno sa teda zaoberať hmotnoprávnou stránkou veci, pokiaľ preskúmané rozhodnutie v tejto časti neobstojí po formálnej stránke.

V. Záver

42. Tým, že všetky podstatné otázky nastolené sťažovateľom zostali zo strany krajského súdu nezodpovedané, kasačný súd zastáva názor, že rozhodnutie krajského súdu je v celom rozsahu nedostatočne odôvodnené a nepreskúmateľné. Kasačná sťažnosť sťažovateľa je v tomto rozsahu dôvodná, keď namietal, že nesprávnym procesným postupom správneho súdu došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý proces. Napádaný rozsudok správneho súdu preto trpí vadou podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP a je ho potrebné zrušiť.

43. Podľa § 469 SSP, ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

44. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu vec opätovne a v medziach žalobcom vznesených žalobných bodov prejednať a to s prihliadnutím na relevantnú právnu argumentáciu vznesenú v kasačnom konaní a formulovanú kasačným súdom, pričom bude dbať, aby jeho právne závery boli v novom rozsudku formulované tak, aby spĺňali základné obsahové náležitosti a kvalitatívne požiadavky na jeho odôvodnenie vyplývajúce z § 139 ods. 2 SSP.

45. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd postupom podľa § 467 ods. 3 SSP.

46. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu **n i e j e** prípustný opravný prostriedok.