

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/10/2014
Identifikačné číslo spisu:	7013200130
Dátum vydania rozhodnutia:	28.04.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:7013200130.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: H. K. PAUŠ-súkromná firma, s miestom podnikania Brezová 486/4, Košice-Juh, IČO: 10786856, zastúpeného JUDr. Pavlom Šopákom, advokátom so sídlom Kuzmányho 11, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/568679-1240792/2012/14008 zo dňa 29. novembra 2012, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/12/2013-72 zo dňa 27. novembra 2013, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/12/2013-72 zo dňa 27. novembra 2013 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Krajský súd v Košiciach napadnutým rozsudkom č. k. 7S/12/2013-72 zo dňa 27.11.2013 podľa ustanovenia § 250j ods. 2 písm. c/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100303/1/568679-1240792/2012/14008 zo dňa 29.11.2012, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9800401/5/1432390/2012/Amri zo dňa 02.07.2012 a vec žalovanému vrátil na ďalšie konanie; žalovaného zaviazal nahradiť žalobcovi trovy konania, pozostávajúce z odmeny za zastupovanie vo výške 413,91 € a súdneho poplatku vo výške 70 €. Uvedeným rozhodnutím žalovaný ako odvolací orgán podľa § 48 ods. 5 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.“) potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu č. 9800401/5/1432390/2012/Amri zo dňa 02.07.2012, ktorým bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet zo sumy 71 744,54 € na sumu 15 248,32 € za zdaňovacie obdobie august 2010.

Súd prvého stupňa dospel k záveru, že dôkazy, ktoré v preskúmvanej veci mali objasniť uskutočnenie

intra komunitárnych dodávok, boli zistené neúplne, bez existencie príloh k jednotlivým faktúram. Žalovanému tiež vyčítal neprehľadnosť v zmluvných vzťahoch, ktoré hoci boli vykonané ústne, neboli vypočítaní konkrétni svedkovia, ktorí by mali objasniť, ako sa dostal tovar napr. do Martina, Žiliny, na aký príkaz a kto usmerňoval vodičov, aby tovar odovzdali v Ostrave, napr. v prenajatom sklade FORE CAST, a.s. (prípád DEXTER, spol. s r.o.). Konštatoval, že žalovaný síce v napadnutom rozhodnutí uviedol podklady, z ktorých vychádzal pri hodnotení dôkazov, avšak tieto neboli dostatočné k tomu, aby sa celkom jednoznačne ustálil právny záver správcu dane o nesplnení podmienky dodania tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane. Zdôraznil, že nebol vykonaný dôkaz, kto preberal tovar od prepravcu ULPEX logistics, s.r.o. pre príjemcu NUEMI WORD s.r.o, ktorej prepravy sa zúčastnili konkrétni vodiči U., R. a Q., ktorí neboli vypočítaní, i keď išlo o značné množstvo betonárskej ocele (CMR č. 3563952, č. 3563312 a č. 4291736). Za nesprávny označil aj postup správcu dane, ktorý sa uspokojil s oznámením Českej finančnej správy, že NUEMI WORD s.r.o. za III. štvrťrok 2010 nepodala daňové priznanie a v jej sídle mala iba korešpondenčnú adresu. Doplnil, že z uvedeného oznámenia je tiež zrejmé, že za IV. štvrťrok 2010 táto obchodná spoločnosť podala daňové priznanie, teda jej konateľ E. A. (konateľ v čase od 11.12.2009 do 03.03.2011) bol k dispozícii pre daňové účely na území Českej republiky a protokol č. 9800401/5/1392687/2012/Amri zo dňa 29.06.2012 potvrdzuje, že konateľ tejto spoločnosti sa dožadoval výsluchu a bol k dispozícii poskytnúť požadované údaje, avšak bolo to odmietnuté z dôvodov, že by sa daňová kontrola nestihla ukončiť v stanovenej lehote. V uvedenom videl rozpor v tvrdení správcu dane a daňového subjektu, ktorý naopak tvrdil, že svedok bol ochotný vypovedať osobne až do ukončenia daňovej kontroly.

Následne vo vzťahu k dokazovaniu v prípade spoločnosti DEXTER CZ, spol. s r.o. poukázal na 5 faktúr, ktoré mali slúžiť aj ako dodací list, k nim boli priložené CMR, avšak dodacie listy neboli vyžiadané. Dodal, že správcou dane bolo obdobne konštatované, ako pri spoločnosti NUEMI WORD s.r.o., že neboli predložené žiadne doklady o trase, vážne lístky, tovar mal odovzdať vodič, ale nevedel komu a kde. Doplnil, že v zápisnici č. 9800401/1/522535/2012/Amri zo dňa 19.03.2013 bývalý konateľ tejto spoločnosti H. W. uviedol, že tovar sa vykladal do skladu na Milkovickej 86 v Ostrave. Tento sklad bol v prenájme od FORE CAST a.s., pričom nebola vyžiadaná žiadna nájomná zmluva a nebolo vykonané šetrenie, ktorí konkrétni zamestnanci tejto firmy mali vykladať tovar v tomto sklade. Daň z prevzatého tovaru DEXTER CZ, spol. s r.o. priznala dodatočne.

Ohľadom obchodnej spoločnosti BAUFOGL, s.r.o. dal do pozornosti, že išlo o 16 faktúr, ktoré slúžili ako dodací list, boli predložené príslušné CMR, dodacie listy neboli vyžiadané. Ako prepravcov uviedol H., DOLPETA, s.r.o. a NH ROADTRANS, s.r.o. Doplnil, že Česká finančná správa potvrdila, že tento daňový subjekt posledné daňové priznanie podal za IV. štvrťrok 2009 a jeho sídlo je fiktívne. Zdôraznil, že žalobca v daňovom konaní tvrdil, že bol osobne dvakrát pri nakládke tovaru v areáli firmy VOMEX Trade, s.r.o., ktorý dodával do BAUFOGL, s.r.o. a DEXTER, spol. s r.o., o ktorom tvrdení neboli žiadne dôkazy vyžiadané.

Zároveň uviedol, že z administratívneho spisu vyplýva, že existuje kniha jázd (poukazujúc na vodiča Q., EČV: P. za obdobie 18.08.2010 do 25.08.2010), ktorá potvrdzuje miesto nakládky a vykládky tovarov v meste Martin, Žilina, ako je to uvedené v príslušných CMR u všetkých vyššie uvedených obchodných spoločností. Správcovi dane vyčítal, že ďalšie knihy jázd neboli vyžiadané, a že napadnuté rozhodnutie neobsahuje žiadnu úvahu o tom, čo bolo dôvodom miesta nakladania práve v meste Martin, či Žilina pri distribúcii tovarov, keď absentuje akákoľvek písomná zmluva, či iný doklad o spôsobe splnenia tovarov na dodávku predmetnej betonárskej ocele, napr. neboli vyžiadané tachografy od prepravcu Dolpeta, s.r.o..

Rovnako tak žalovanému vyčítal, že vo vyhotovení jeho rozhodnutia absentujú údaje o spôsobe zaplatenia jednotlivých faktúr, iba v prípade DEXTER CZ, spol. s r.o. existuje v zápisnici z pojednávania zmienka bývalého konateľa (vykonával funkciu v čase uskutočnenia prepravy) o tom, že za dodávku bolo zaplatené bankovým prevodom prostredníctvom ČSOB, a.s. Súčasne poukázal na skutočnosť, že na súdnom pojednávaní dňa 27.11.2013 ohľadom dodávky tovaru podľa faktúry č. 14308/2010 (DEXTER CZ, spol. s r.o.) zástupca žalobcu predložil originál dodacieho listu k tejto faktúre, ktorý sa

nenachádzal v administratívnom spise žalovaného.

S ohľadom na uvedené konštatoval, že dokazovanie nebolo vykonané dostatočným spôsobom a rozhodnutie žalovaného bolo „založené takmer priamym opisom“ z protokolu o daňovej kontrole č. 9800401/5/810985/2012/Amri zo dňa 08.06.2012. Súčasne ho označil za značne neprehľadné a chaotické. Výslovil, že vzhľadom na nezrovnalosti v otázke prepravy tovaru, neexistenciu preukázania konkrétneho zmluvného vzťahu a v prípade DEXTER CZ, spol. s r.o. aj v otázke preberania tovaru na území Českej republiky, ako aj na chýbajúce doklady v administratívnom spise o knihe jász a v otázke konkrétnych dodacích listov, bez ďalšieho dokazovania nie je možné vyhodnotiť intrakomunitárne dodanie tovaru ako zrejme bezúspešné dokladovanie žalobcu o splnení podmienky § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“).

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom navrhol rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/12/2013-72 zo dňa 27.11.2013 zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Namietal nesprávnosť záverov krajského súdu uvedených v napadnutom rozsudku. Uviedol, že preskúmal odvolaním napadnutý dodatočný platobný výmer a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní. Zároveň zdôraznil, že správa daní je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnoprávnymi predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, teda má bremeno tvrdenia, ale má aj povinnosť toto svoje tvrdenie doložiť, čiže má aj dôkazné bremeno, pričom toto plní v rámci dokazovania, ktoré vedie správca dane. Ďalej uviedol, že dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní s uplatňovaním zásady prejednávacej, ktorá akcentuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho tvrdení. Následne dal do pozornosti nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009, v zmysle ktorého má daňový subjekt v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Doplnil, že ak správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť, a v takom prípade je opäť na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Mal za to, že návrhom vypočutia konateľa NUEMI WORD s.r.o. by žalobca spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane nevyvrátil. Poukázal na skutočnosť, že z obsahu spisového materiálu vyplýva, že správca dane mal pochybnosti o tom, či, akým spôsobom, kedy a kým došlo k preprave tovaru z tuzemska osobám registrovaným k DPH v inom členskom štáte (Českej republike), čo považoval za postačujúce. Namietal, že v zmysle vykonaného dokazovania, ako aj vyhodnotenia predložených dokladov, správca dane objektívne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, ako aj postup žalobcu pri uplatnení ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z., čo aj žalovaný riadne odôvodnil a vysvetlil v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia.

Rovnako tak namietal nesprávnosť záveru súdu prvého stupňa, že žalovaný síce uviedol v napadnutom rozhodnutí podklady, z ktorých vychádzal pri hodnotení dôkazov, avšak tieto neboli dostačujúce k tomu, aby sa celkom jednoznačne ustálil právny záver správcu dane o nesplnení podmienky dodania tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane. Mal za to, že správca dane postupoval v súlade so zákonom pre opodstatnené pochybnosti o tvrdeniach žalobcu, ako aj ním predložených dokladov, a dbal o to, aby skutočnosti pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Zdôraznil, že správca dane bol povinný za účelom získania objektívnej pravdy prešetriť zahraničných odberateľov - NIKA SP z.o.o. (Poľsko), NUEMI WORD s.r.o. (ČR), DEXTER CZ, spol. s r.o. (ČR) a BAUFOGL s.r.o. (ČR). Taktiež uviedol, že po zrušení kontrol na hraniciach medzi členskými štátmi je pre daňovú správu ťažké overiť, či tovar fyzicky opustil územie uvedeného členského štátu alebo nie. Z toho dôvodu overujú vnútroštátne daňové orgány túto skutočnosť predovšetkým na základe dôkazov a

vyhlásení poskytnutých zdaniteľnými osobami, v spojitosti s ktorým tvrdením odkázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-409/04 Teleos. Ďalej uviedol, že žiadne z ustanovení smernice č. 2006/112/ES konkrétne neustanovuje, aké dôkazy musia zdaniteľné osoby predložiť, aby mohli uplatniť a využiť oslobodenie od DPH, preto vymedzenie charakteru či rozsahu dôkazných prostriedkov prináleží členským štátom. Dodávateľ tovaru musí preukázať, že podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane, vrátane podmienok zavedených členskými štátmi na zabezpečenie správneho a jednoduchého uplatnenia oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu, boli splnené (rozsudok ESD C-587/10). Taktiež uviedol, že nevyhnutným pre nárok na oslobodenie od dane je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu, teda že tovar, ktorý je deklarovaný na faktúre, bol skutočne dodaný platiteľovi uvedenému na faktúre. Dal do pozornosti, že existencia samotnej faktúry ešte nedeclaruje, že dodávka faktúrovaného tovaru bola skutočne dodaná príp. zrealizovaná dodávateľom uvedeným na spornej faktúre. Namietal, že napriek tomu, že predložené faktúry a ostatné doklady spĺňali všetky formálne náležitosti, správca dane preveroval, či údaje uvedené na sporných faktúrach odrážajú reálnu skutočnosť. Poukázal na záver správcu dane, že samotné predloženie dokladov - faktúr, nie je dôkazom o tom, že sa zdaniteľné obchody uskutočnili tak, ako je to deklarované faktúrami spoločnosti, ktorá je uvedená ako odberateľ faktúrovaného zdaniteľného obchodu, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad. Dodal, že z predložených dokladov sa vec javí tak, ako by žalobca neporušil právne predpisy, avšak napriek tomu nie je možné jeho konanie posúdiť inak ako obdržanie daňovej výhody. Mal za to, že správca dane preukázal v rámci dokazovania, že hlavným účelom a dôvodom fakturovaných zdaniteľných obchodov bolo obdržanie daňovej výhody.

Vo vzťahu k záveru krajského súdu, že žalobca bol dvakrát pri nakládke tovaru, o čom však neboli vyžiadané dôkazy, uviedol, že správca dane komunikoval so žalobcom počas výkonu daňovej kontroly a niekoľkokrát ho oboznamoval so všetkými zisteniami, teda žalobca o pochybnostiach správcu dane vedel a mohol predložiť doklady preukazujúce jeho tvrdenia, čo však neurobil. Zdôraznil, že v danom prípade žalobca nepredložil jediný vierohodný dôkaz, že fakturovaný tovar bol prijatý spoločnosťou uvedenou na dokladoch (NUEMI WORD s.r.o., DEXTER CZ, spol. s r.o. a BAUFOGL s.r.o.), a to aj napriek zákonom stanovenej povinnosti daňového subjektu v § 15 ods. 6 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb. predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, t.j. do ôsmich pracovných dní odo dňa doručenia protokolu. V zmysle uvedeného mal za to, že správcovi dane nemožno vyčítať, že nedoplnil dokazovanie o nájomnú zmluvu medzi spoločnosťami sídlacimi v Českej republike, knihy jász, dôkazy o prítomnosti žalobcu pri nakládke tovaru, nakoľko to neprináležalo správcovi dane dokazovať a preukazovať, ale žalobcovi.

Nestotožnil sa ani so záverom súdu prvého stupňa ohľadom spoločnosti NUEMI WORD s.r.o. a knihy jász. Tvrdil, že správca dane vykonal dokazovanie v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. a na základe zistení vyplývajúcich z odpovede na dožiadanie č. 698/320/100033/2010/Kov zo dňa 13.12.2010 a porovnaním CMR predložených ULPEX logistics, s.r.o. s CMR a faktúrami predloženými žalobcom zistil, že faktúra za prepravu, ktorú prepravca ULPEX logistics, s.r.o. vystavil pre NUEMI WORD s.r.o., sa týkala prepráv tovaru, ktorého dodanie žalobca vyfakturoval NUEMI WORD s.r.o. faktúrami č. 13408210, č. 13508201, č. 136082010. Uviedol, že v prípade fakturovaných dodaní tovaru pre spoločnosť NUEMI WORD s.r.o. faktúrami č. 105082010, č. 106082010, č. 107082010 a súvisiacich CMR, prepravca ULPEX logistics, s.r.o. nedeclaroval žiadne prepravy tovaru. Z uvedených zistení správca dane vyvodil záver, že ak žalobca deklaroval dodanie tovaru v zmysle týchto faktúr odberateľovi NUEMI WORD s.r.o. tak, že prepravu mala vykonať spoločnosť ULPEX logistics, s.r.o., ale tento prepravca žiadne takéto prepravy nedeclaroval, takáto preprava nemohla byť vykonaná a tovar nemohol opustiť územie Slovenskej republiky. Dal do pozornosti, že túto skutočnosť potvrdzuje aj zistenie, že NUEMI WORD s.r.o. nepriznala žiadne nadobudnutie tovaru z iného členského štátu. Preto faktúry a súvisiace CMR, ktoré žalobca predložil, správca dane nepovažoval za hodnoverný dôkaz o uskutočnení deklarovaných intrakomunitárnych dodaní tovaru a deklarovaných prepráv. Namietal, že z uvedeného je zrejmé, že prepravca vykonal prepravu pre NUEMI WORD s.r.o., čo preukazuje aj kniha jász, ale len v prípade faktúr č. 13408210, č. 13508201, č. 136082010, ktoré správca dane riadne uznal. S ohľadom na uvedené konštatoval, že nebolo potrebné vypočúvať vodičov U., R. a Q., pretože nejaká preprava

uskutočnená bola a bola aj riadne uznaná správcom dane. Avšak prepravca ULPEX logistics, s.r.o. nedeklaroval žiadnu prepravu v zmysle faktúr č. 105082010, č. 106082010 a č. 107082010, ktoré správca dane neuznal.

Za nesprávny označil aj záver súdu prvého stupňa, že sa správca dane uspokojil s oznámením Českej finančnej správy a nevypočul konateľa NUEMI WORD s.r.o., ktorý sa dožadoval výsluchu a bol k dispozícii poskytnúť požadované údaje. Uviedol, že podľa § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. je povinnosťou daňového subjektu v priebehu daňovej kontroly predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia. Zdôraznil, že žalobca nevyvrátil zistenia správcu dane, hoci mal na to dostatočný časový priestor a neurobil tak ani po tom, čo sa sám zaviazal, že dokazovanie doplní. Ďalej uviedol, že správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly oboznámil žalobcu o výsledkoch šetrení a s ich dopadom na výsledok kontroly, s ktorými žalobca nesúhlasil a uviedol, že správcovi dane predloží ďalšie dôkazy. Správca dane na ústnom pojednávaní uložil žalobcovi povinnosť predložiť ním navrhované dôkazy v určenej lehote, v ktorej však žalobca žiadne nepredložil. Súčasne uviedol, že správca dane vypracoval z daňovej kontroly protokol, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie doručil žalobcovi dňa 13.06.2012. V zákonnej lehote na vyjadrenie sa k protokolu žalobca nepredložil správcovi dane žiadne vyjadrenie k výsledkom kontroly a ani dôkazy, ktoré by preukazovali reálnosť deklarovaných intrakomunitárnych dodaní. Až po uplynutí zákonnej lehoty na vyjadrenie sa k protokolu sa žalobca so správcu dane telefonicky skontaktoval a požiadal o vypočutie svedka v súvislosti so spoločnosťou NUEMI WORD s.r.o., teda nie je pravdou, že konateľ NUEMI WORD s.r.o. sa dožadoval výsluchu a bol k dispozícii poskytnúť požadované údaje, ale žalobca sa telefonicky skontaktoval so správcu dane a tvrdil, že tento svedok je k dispozícii. Taktiež uviedol, že žalobca podal dňa 07.08.2012 odvolanie, v ktorom nenavrhol vykonať žiadne dokazovanie, t.j. nenavrhol vykonať výsluch svedka. Dal do pozornosti, že ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ako aj Nejvyššího správného soudu Českej republiky uvádza, že keď daňový subjekt navrhuje ako dôkazný prostriedok napr. výpoveď svedka, je povinný uviesť, čo sa jeho výpoveďou sleduje vo vzťahu k predmetu daňového konania. Uvedené však žalobca vo svojom návrhu podanom telefonicky správcovi dane po vyhotovení a doručení protokolu neuviedol, len vyslovil zámer tento úkon vykonať. Žalovaný zdôraznil, že nie je možné tvrdiť, že sa správca dane uspokojil s oznámením Českej finančnej správy, nakoľko výmena informácií podľa čl. 5 a 19 Nariadenia 2003/1798/ES č. E_SK_CZ_20101220_19732_P201100380(R) je riadnym dôkazným prostriedkom v súlade s procesnoprávnym predpisom a obsahuje zistenia miestne príslušného správcu dane, ktoré správca dane riadne vyhodnotil. Zároveň poukázal na rozsudok ESD vo veci C-73/06, podľa ktorého ak zo žiadosti zaslanej v rámci medzinárodnej administratívnej spolupráce vyplynie, že adresa uvedená v osvedčení o dani pre zdaniteľnú osobu nezodpovedá sídlu ekonomickej činnosti, je daňová správa oprávnená považovať podnik za fiktívny a vyvodiť z toho náležité daňové dôsledky. Ďalej uviedol, že z predmetnej odpovede Českej finančnej správy vyplýva aj to, že správca dane vypočul konateľa E. A. v súvislosti so zdaňovacím obdobím IV. štvrťrok 2010 a niektoré skutočnosti, ktoré uviedol vo svojej výpovedi neboli následným šetrením správcu dane potvrdené, čo odôvodňuje nedôveryhodnosť prípadnej výpovede tohto konateľa.

Vo vzťahu ku skutočnostiam uvedeným krajským súdom o spoločnosti DEXTER CZ, spol. s r.o. namietal, že bývalý konateľ H. W. okrem svojich tvrdení uviedol aj to, že sa skontaktuje so súčasným konateľom DEXTER CZ, spol. s r.o. a predloží požadované doklady, ktoré preukazujú jeho tvrdenia, ale tieto nepredložil. Taktiež zdôraznil, že H. W. tvrdil, že doprava fakturovaného tovaru bola vykonaná na účet žalobcu, čo tento nepreukázal, keďže nemal zaevidované žiadne faktúry, ktoré by vystavil prepravca E. H. - H. a takéto faktúry k výkonu daňovej kontroly ani nepredložil. Ďalej H. W. tvrdil, že daň z nadobudnutia tovaru spoločnosť DEXTER CZ, spol. s r.o. priznala, čo sa zistením Českej finančnej správy ukázalo ako nepravdivé. Spoločnosť DEXTER CZ, spol. s r.o. podala daňové priznanie až dodatočne, čím reagovala na výzvy Českej finančnej správy v súvislosti s preverovaním deklarovaného dodania tovaru žalobcovi. Správca dane vyhodnotil podané daňové priznanie ako účelové, čo aj odôvodnil v predmetnom rozhodnutí. Doplnil, že správca dane šetrením vzťahu medzi žalobcom a DEXTER CZ, spol. s r.o. využil zákonným spôsobom inštitút medzinárodnej výmeny informácií s Českou finančnou správou, ktorej zistenia preukázali nekontaktnosť preverovanej spoločnosti a jej

nového konateľa I. B..

Ohľadom skutočností uvedených súdom prvého stupňa ku spoločnosti BAUFOGL s.r.o. žalovaný poukázal na vyššie uvedený rozsudok ESD vo veci C-73/06. K predloženiu originálu dodacieho listu k faktúre č. 14308/2010 na súdnom pojednávaní namietal, že súd mal v administratívnom spise všetky doklady predložené žalobcom k daňovej kontrole, z ktorých správca dane vychádzal a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Žalobca na pojednávaní predložil doklad, ktorý nepredložil správcovi dane, navyše technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad. V závere odvolania dal do pozornosti, že podľa ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky predmetom súdneho prieskumu môžu byť len tie argumenty uvedené v žalobe, ktoré žalobca už predtým namietal v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, a s ktorými by sa preto žalovaný ako odvolací správny orgán musel v rámci svojej rozhodovacej činnosti vysporiadať.

Žalobca sa k odvolaniu písomne nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo z dôvodov a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 OSP).

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami ako ten, o koho práva v konaní ide.

Úlohou súdu v správnom súdnictve je preskúmať zákonnosť postupov a rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy.

Súd v správnom súdnictve preskúma rozhodnutie a postup orgánu verejnej správy predovšetkým v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (t.j. v medziach žaloby). Rozsahom tvrdení uvedených v žalobe je súd viazaný.

Žalobca žiadal preskúmať postup a zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/568679-1240792/2012/14008 zo dňa 29.11.2012, ktorým tento potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9800401/5/1432390/2012/Amri zo dňa 02.07.2012, ktorým bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet zo sumy 71 744,54 € na sumu 15 248,32 € za zdaňovacie obdobie august 2010.

V správnom konaní ako aj v konaní pred krajským súdom bolo potrebné zaoberať sa základnou podmienkou na oslobodenie tovaru odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ktorou je, aby nadobúdateľ bol osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, s dôrazom na skutočnosť, že takéto oslobodenie od dane je povinný preukázať platiteľ dane. V nadväznosti na uvedené bolo nevyhnutné skúmať, či v prejednávanej veci splnenie zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane nespočíva len v ich formálnej deklarácii, teda predložení dokladov s predpísaným obsahom, či doklady majú povahu faktu, sú vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Rovnako tak bolo pri utváraní právneho záveru vo veci nutné prihliadnuť, či správca dane riadne zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, či bol skutkový stav vo veci zistený čo najúplnejšie a či správca dane náležite odôvodnil, ktoré dôkazy vykonal, akým spôsobom a aké závery z jednotlivých dôkazov

vyvodil.

Krajský súd sa vo vzťahu k uvedeným právnym otázkam obmedzil na konštatovanie, že s ohľadom na značné nezrovnalosti v otázke prepravy tovaru, nepreukázanie konkrétneho zmluvného vzťahu a v prípade spoločnosti DEXTER CZ, spol. s r.o. aj v otázke preberania tovaru na území Českej republiky ako aj na chýbajúce doklady v administratívnom spise o knihe jász a v otázke konkrétnych dodacích listov bez ďalšieho dokazovania nie je možné vyhodnotiť intrakomunitárne dodanie tovaru ako zrejme bezúspešné dokladovanie žalobcu o splnení podmienky § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z..

Súd je garantom dodržiavania zákonnosti správnym orgánom. Rešpektovanie princípov zákonnosti musí vyjadriť v rozhodnutí, ktoré je výsledkom preskúmania rozhodnutia správneho orgánu tak, aby jeho rozhodnutie bolo preskúmateľné v konaní pred odvolacím súdom. Základným predpokladom takejto preskúmateľnosti je dostatok dôvodov, ich jasná formulácia a priradenie týchto dôvodov ku konkrétnym okolnostiam posudzovanej veci.

V konaní o žalobe proti rozhodnutiu a postupu správneho orgánu sa súd riadi dispozičnou zásadou, ktorej vykonaním je ustanovenie § 249 ods. 2 OSP ukladajúce žalobcovi povinnosť uviesť okrem všeobecných náležitostí podania aj označenie rozhodnutia a postupu správneho orgánu, ktoré napáda, vyjadrenie, v akom rozsahu sa toto rozhodnutie a postup napáda, uvedenie dôvodov, v čom žalobca vidí nezákonnosť rozhodnutia a postupu správneho orgánu, a aký konečný návrh robí, a správny súd je potom viazaný rozsahom a dôvodmi uvedenými v žalobe. Činnosť správneho súdu je ohraničená takto vymedzeným rámcom a súd sa musí obmedziť na skúmanie napadnutého rozhodnutia len v tomto smere, ak však nejde o vadu, na ktorú musí prihliadnuť z úradnej povinnosti (§ 250i ods. 3 OSP).

Podľa ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky nezávislosť rozhodovania súdov sa uskutočňuje v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu; jedným z týchto princípov, predstavujúcim súčasť práva na spravodlivý proces a vylučujúcim ľubovôľu pri rozhodovaní, je aj povinnosť súdov svoje rozhodnutia odôvodniť (§ 157 ods. 1 OSP), spôsobom zakotveným v § 157 ods. 2 OSP.

Procesným právom účastníka je právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia. Z odôvodnenia musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej. Povinnosť súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplývajúca z ustanovenia § 157 ods. 2 OSP s použitím § 246c ods. 1 vety prvej OSP totiž znamená právo účastníka na dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia, a jeho porušením sa účastníkovi 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.

Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie (obsiahnutého v základnom práve na súdnu ochranu) podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a v čl. 6 ods. 1 Dohovoru 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 (napr. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06, III. ÚS 153/07).

Potreba riadneho odôvodnenia súdneho rozhodnutia, v ktorom súd preskúmava rozhodnutie správneho orgánu vyplýva aj z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“). Aj keď s ohľadom na judikatúru ESLP nie je potrebné zdôvodňovať každý argument účastníkov konania (pozri Van Hurk v. Holandsko, 1994), súdne rozhodnutia musia byť odôvodnené a musia obsahovať odpovede súdu na všetky argumenty prednesené stranami, ktoré viedli k rozhodnutiu. Dôvody musia byť špecifikované s ohľadom na skutkové okolnosti prípadu a nie len odkazovať na určité časti zákonov (napr. rozsudok ESLP Ruiz Torija proti Španielsku z 09.12.1994).

Na základe uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že krajský súd z uvedených zásad súdneho prieskumu dôsledne nevychádzal, čím sa stalo jeho rozhodnutie nepreskúmateľným pre nedostatok dôvodov. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia sa nevysporiadal ústavne konformným a zákonným spôsobom s otázkou, v čom videl podklad pre zrušenie preskúmaného rozhodnutia z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu v zmysle § 250j ods. 2 písm. c/ OSP, teda prečo mal za to, že správny orgán nevykonával náležité dokazovanie.

Nakoľko v prejednávanej veci nie je z odôvodnenia napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa zrejmé, akými úvahami sa súd riadil pri utváraní záveru o tom, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci, a prečo krajský súd dospel k záveru, že je potrebné doplniť dokazovanie v otázke prepravy tovaru, v prípade spoločnosti DEXTER CZ, spol. s r.o. aj v otázke preberania tovaru na území Českej republiky, ako aj vo vzťahu k dokladom o knihe jász, je nutné považovať takýto rozsudok za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, nedávajúc dostatočné záruky pre to, že nebol vydaný spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces. Takéto odôvodnenie rozhodnutia nie je prejavom aplikačnej a interpretačnej dostatočnosti konajúceho všeobecného súdu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto musel napadnutý rozsudok podľa § 221 ods. 1 písm. f/ OSP v spojení s § 250ja ods. 3 vetou druhou OSP zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 OSP).

Keďže sa krajský súd meritom veci vôbec nezaoberal, nemohol odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť, nakoľko meritórne rozhodnutie na základe právneho názoru odvolacieho súdu, proti ktorého rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok, by bolo v rozpore so zásadou dvojinstančnosti a účastníkom by mohla byť odňatá možnosť konať pred súdom (právo podať opravný prostriedok) a mohli by byť porušené ich základné práva v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy SR.

V ďalšom konaní krajský súd prejedná vec znova v medziach podanej žaloby s prihliadnutím aj na dôvody odvolania, dôsledne sa vysporiada so všetkými námietkami žalobcu i žalovaného, znova o podanej žalobe rozhodne a svoje rozhodnutie riadne odôvodní tak, aby ústavnému právu na spravodlivé súdne konanie bolo urobené zadost'

V novom rozhodnutí rozhodne prvostupňový súd i o náhrade trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou OSP).

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.