

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/79/2018
Identifikačné číslo spisu: 5017200215
Dátum vydania rozhodnutia: 25.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5017200215.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): Euro Data SK, a.s., so sídlom Kvačalova 5, 010 04 Žilina, IČO: 44 271 875, zast. Advokátska kancelária Mrázovský & partners, s.r.o., so sídlom Mariánske nám. 2, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 25. júla 2018 sp. zn. 31S/86/2017 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 25. júla 2018 sp. zn. 31S/86/2017 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

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 100654047/2017 z 19.04.2017 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 104010870/2016 z 29.09.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 6.276,38 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2013.

2. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č.

222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) za zdaňovacie obdobie december 2013, zachyteného v protokole z daňovej kontroly č. 102558689/2016 z 15.02.2016 (ďalej len „protokol“). Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené právo na oslobodenie dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. na základe ním vystavenej faktúry č. 501348555 z 06.12.2013 (dátum zdaniteľného plnenia 05.12.2013) na sumu 37.658,32 za dodávku tovaru - kazety CANON, pre odberateľa BAU ARX, s.r.o. (ďalej len „odberateľ“).

3. Na základe zisteného skutkového stavu prijal správca dane a následne aj žalovaný záver, že žalobca v prípade predmetnej faktúry porušil ustanovenie § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 8 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. tým, že si neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, pri ktorom nebolo preukázané, že prešlo na spoločnosť BAU ARX, s.r.o. právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, a preto bola žalobcovi z fakturovaného plnenia vyrubená daň v sume 6.276,38 eura.

II.

Konanie na krajskom súde

4. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie. Žalobca namietal, že sa cíti byť ukrátený na svojich právach nezákonným rozhodnutím žalovaného, ako orgánu verejnej správy. V závere žaloby žalobca uviedol, že napadnuté rozhodnutie absentuje zákonnú náležitosť rozhodnutia v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku, a to odôvodnenie.

5. Krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia, vrátane postupov oboch správnych orgánov, v rozsahu danom žalobnými dôvodmi žalobcu mal za to, že žaloba nie je dôvodná, vo veci bol dostatočne zistený skutkový stav a na takto zistený skutkový stav boli správne aplikované ust. zák. č. 222/2004 Z. z. a aj ustanovenia Daňového poriadku, preto žalobu postupom podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zamietol. Podľa krajského súdu má napadnuté rozhodnutie všetky náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 Daňového poriadku, odôvodnenie rozhodnutia dáva zároveň odpoveď na všetky podstatné odvolacie námietky žalobcu v rámci konania.

6. Krajský súd v rozsudku poukázal v prvom rade na dôkazné bremeno daňového subjektu - žalobcu a zdôraznil, že samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len formálnymi dôkazmi nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/11/2014 a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/101/2013). Krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) 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 z 23.02.2011. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený.

7. Krajský súd zaujal stanovisko, že žalobca ako podnikateľský subjekt si musí obchodných partnerov vyberať s určitou dávkou obozretnosti, aby mohol správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali uskutočnenie fakturovaných transakcií. Z rozsudku Súdneho dvora EÚC-80/11 a C-142/11 z 21.06.2012 vyplýva, že sa predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o inom subjekte a ubezpečiť sa o zákonnom konaní (dodržiavaní daňových

povinností) obchodného partnera. V prípade, ak daňový subjekt vo svojich obchodných aktivitách neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá na seba riziko, že bude v dôkaznej núdzi tak, ako k tomu došlo v predmetnom prípade. V tejto súvislosti krajský súd poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/97/2009.

8. Pokiaľ žalobca poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „Súdny dvor“) rozsudky C-354/03, C-80/11, C-142/11 a Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011, krajský súd mal za to, že si nesprávne vysvetlil ich závery na zdaniteľný obchod. Žalobca ani neuviedol, v ktorých bodoch by bolo možné tieto závery aplikovať na jeho obchodnú transakciu. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu. Odpočítanie dane nenastáva ex lege podľa § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z., ale je iba právom, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou.

9. Vo vzťahu k námietkam žalobcu - neuznaniu uplatneného oslobodenia od DPH pri dodaní tovaru na základe faktúr pre odberateľa BAU ARX, s.r.o. krajský súd poukázal na charakter tzv. interkomunitárnych obchodov a princíp výberu dane členským štátom určenia, t.j. aby k zdaneniu tovaru došlo v štáte kupujúceho. Ďalej krajský súd poukázal na zákonné podmienky, ktoré musia byť splnené, aby bol obchod oslobodený od dane, a to jednak, že tovar bol prepravený do iného členského štátu a že tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň. Je na dodávateľovi, aby sa uistil, že dodávka bude vnútri spoločenstva zdanená (inak by to mohlo viesť k daňovému úniku), čo vyplýva aj z rozhodnutia Súdneho dvora C-409/04. Cieľom je zamedziť dvojité zdanenie, a preto sa zaviedlo zdaňovanie nadobudnutia tovaru v členskom štáte miesta konečnej spotreby (rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/63/2016 zo dňa 29.06.2017).

10. Krajský súd poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora C-273/11, podľa ktorého je možné zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od dane aj v prípade (ide o alternatívnu situáciu), ak predávajúci vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ. Krajský súd mal za to, že k zamietnutiu priznania práva na oslobodenie od dane v prípade interkomunitárneho obchodu postačuje, ak si predávajúci nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania (z dôvodov vyššie uvedených nepostačuje len ich formálne splnenie) t.j. ak neunesol dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti ním uplatneného nároku a splnenie ďalšej podmienky, že vedel alebo mal vedieť, že plnenie ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, je ako alternatíva už irelevantnou (rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/6-7/2014 z 26.03.2015).

11. V danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od DPH z dôvodu deklarovaného uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu s dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na DPH v Českej republike, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosť preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a), ods. 8 zák. č. 222/2004 Z.z.). Z napádaných rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov vyplýva, že tieto za rozhodujúcu skutočnosť v súvislosti s overovaním oprávnenosti uplatnenia oslobodenia od dane v danom prípade považovali preverenie reálneho základu deklarovanej prepravy predmetného tovaru, vyplývajúcu z faktúry vystavenej žalobcom pre odberateľa BAU ARX, s.r.o. do iného členského štátu EÚ.

12. Vo vzťahu k námietkam žalobcu týkajúcim sa rozsudkov Súdneho dvora vo veci C-78/12 a C-494/12 krajský súd uviedol, že ani nie je zrejmé, v akom rozpore by malo byť rozhodnutie žalovaného resp. správcu dane s uvedenými rozsudkami.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

13. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou z 17.09.2018 (č. I. 93), v ktorej uviedol ako dôvody kasačnej sťažnosti, že:

- krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.),
- krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p.).

14. Sťažovateľ rozporuje právne posúdenie veci krajským súdom pri neuznaní splnenia podmienok na oslobodenie od DPH u odberateľa BAU ARX, s.r.o. pri aplikácii § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na aplikáciu § 3 ods. 3, § 24 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, pričom v základom námietkovom spektre poukazuje na nesprávne závery krajského súdu spočívajúce v:

- údajnej pochybnosti o preprave tovaru do iného členského štátu spoločnosti BAU ARX, s.r.o., ktoré pritom neboli vyvrátené zo strany odberateľa,
- dôkaznej núdze sťažovateľa pri preukazovaní splnenia podmienok na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru do iného členského štátu z dôvodu ad1) podľa názoru krajského súdu nespĺnenia povinnosti preukázania skutočného prepravenia tovaru aj napriek skutočnosti, že prepravu tovaru zabezpečovala obchodná spoločnosť BENADO s.r.o. do spoločnosti DACHER Czech Republic, a.s., ktorá dodanie potvrdila a ad2) z dôvodu údajného porušenia povinnosti výberu obchodných partnerov s „náležitou mierou opatrnosti“.

15. So závermi krajského súdu o pochybnosti prepravy tovaru, resp. nepreukázania fyzického opustenia územia členského štátu sťažovateľ nesúhlasí a má za to, že dôkazy nachádzajúce sa v administratívnom spise potvrdzujú, resp. nebola zo strany žalovaného resp. správcu dane zistená žiadna relevantná skutočnosť, ktorá by záver o dodaní tovaru do iného členského štátu spochybňovala.

16. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti označil dôkazy, ktoré k faktúre v daňovom konaní predložil k údajnému nepreukázaniu prechodu práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom na odberateľa BAU ARX, s.r.o., a to dodací list, potvrdenie objednávky, Medzinárodný nákladný list (CMR), oznam obyčajných balíkov, fotodokumentáciu zásielky, faktúru vyhotovenú dodávateľom BENADO, s.r.o. za prepravu Žilina-Ostrava-Žilina, faktúru vyhotovenú dodávateľom Office Point s.r.o. za dodávku tovaru CANON CLI + Dodací list k faktúre, faktúru vyhotovenú dodávateľom TONER EXPRESS, s.r.o. za dodávku tovaru - tonerov, náplní Canon a Samsung + dodací list k faktúre, doklad o bezhotovostnej úhrade, e-mailovú komunikáciu sťažovateľa a BAU ARX, s.r.o. Sťažovateľ poukázal na ďalšie dôkazy, a to BAU ARX, s.r.o. detail dodacieho listu, komunikáciu a objednávku preukazujúcu dohodu o mieste dodania tovaru na adresu zmluvného partnera DASHER Czech Republic, a.s. Podľa sťažovateľa bol aj odpoveďou miestne príslušného správcu dane spoločnosti BAU ARX, s.r.o. potvrdený obchodný vzťah spoločnosti BAU ARX, s.r.o. a spoločnosti DACHER Czech Republic, a.s. Sťažovateľ ďalej uviedol, že spoločnosť DACHER Czech Republic, a.s. potvrdila dodanie tovaru dňa 05.12.2013 do Ostravy; potvrdila, že dopravu si zabezpečoval pán V. Roubíček osobne (doprava do Ostravy bola vykonaná prostredníctvom spoločnosti BENADO s.r.o.); potvrdila aj následné nakladanie tovarom spoločnosťou BAU ARX, s.r.o. Zároveň preverovaním miestne príslušného správcu dane v Českej republike bolo zistené, že spoločnosť BAU ARX, s.r.o. využívala dopravné a skladovacie služby spoločnosti DACHSER Czech Republic a.s. od septembra 2013 do januára 2014. Dodávku tovaru zo dňa 05.12.2013 do Ostravy na pobočku DACHSER Czech Republic a.s. potvrdila aj p. B. Odovzdávacie protokoly zo dňa 05.12.2013 potvrdili, že prepravu od dodávateľa JV TRADE s.r.o. k odberateľom uskutočnil DACHSER Czech Republic a.s.

17. Sťažovateľ zdôraznil, že správca dane, žalovaný a dokonca krajský súd sa týmito dôkazmi vo vzájomnej súvislosti nezaoberal. Sťažovateľ bol v rámci daňovej kontroly maximálne súčinný a podľa jeho názoru poskytol správcovi dane doklady, ktoré je od neho možné objektívne požadovať, dokonca nad rámec zákonných požiadaviek uvedených v § 43 a nasl. zák. č. 222/2004 Z.z. na preukázanie oprávnenosti oslobodenia dane. Sťažovateľ za to, že existuje dostatok dôkazov ktorými bolo preukázané reálne uskutočnenie predmetného obchodu s dodaním tovaru do zahraničia dodanie predmetného tovaru zo SR do ČR do skladu spoločnosti DACHER Czech Republic, a.s. pri súčasnom naplnení dikcie hypotézy subsumovanej v § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

18. Vo vzťahu k uvedeným dôkazom, ktoré krajský súd vyhodnotil ako irelevantné a nezohľadnil ich, sťažovateľ poukázal na § 3 ods. 3 a § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Sťažovateľ predložil doklady

vyžadované zákonom na naplnenie hmotnoprávneho nároku na oslobodenie dane, následne počas daňovej kontroly pri spochybnení dodania, resp. prepravy tovaru do iného členského štátu, doložil všetky ďalšie dôkazné prostriedky, ktoré je od neho možné spravodlivo a objektívne požadovať vzhľadom na možnosť ich ovplyvnenia z jeho strany a bežnú obchodnú prax. Za podstatné sťažovateľ v rámci uvedeného považuje aj skutočnosť, že krajský súd v rámci odôvodnenia napadnutého rozsudku ani žalovaný v rámci odôvodnenia svojho rozhodnutia nerozporujú materiálnu existenciu tovaru. Uvedený postup nie je možné považovať za postup v súlade s Daňovým poriadkom, Ústavou Slovenskej republiky ani ustálenou súdnou praxou.

19. Sťažovateľ má za to, že dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt jasne limitované ustanovením § 24 ods. 1 Daňového poriadku, ktoré v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu sťažovateľa ako daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. A preto vo vzťahu k tvrdeniam žalovaného týkajúcich sa pochybností zapríčinených nemožnosťou v súčasnosti kontaktovať spoločnosť BAU ARX, s.r.o., resp. jej nesúčinnosťou voči správcovi dane, zmenou spoločníka, konateľa. Správca dane pochybil aj v tom, že neskúmal nekontaktnosť obchodných partnerov v čase, keď so sťažovateľom obchodovali, ale sústreďoval sa na obdobie, ku ktorému sa viaže medzinárodná výmena informácií. Krajský súd ani žalovaný súčasne nekonštatoval aké dôkazy by mal žalobca predložiť, pričom sa musí preukázať nesplnenie povinností s ohľadom na objektívne skutočnosti. Objektívne však sťažovateľ nemohol predložiť viac dôkazov. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf 1/2011, sp. zn. 5Sžf/45/2011.

20. K vytýkanej nedostatočnej obozretnosti sťažovateľa pri výbere obchodných partnerov sťažovateľ uviedol, že podľa portálu českej finančnej správy aj podľa informácií z odpovede českej strany spoločnosť BAU ARX, s.r.o. bola platcom DPH od 19.11.2012 a registrácia jej bola zrušená až 14.10.2015, čiže mali platnú registráciu ešte ďalších 22 mesiacov. Taktiež na výpise z účtu je viditeľné, že platili z účtu, ktorého boli majiteľom a tento účet mali aj evidovaný u českej finančnej správy. Sťažovateľ využíval v tej dobe všetky bežné nástroje, aby si overil dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov (výpis z obchodného registra, platnosť IČ DPH (VAT), zoznamy neplatičov, existencia webovej stránky).

21. Záver krajského súdu a žalovaného o „neprechode“ práva nakladať s majetkom je podľa sťažovateľa právne a logicky neutržateľný. Podľa sťažovateľa bolo preukázané dodanie predmetného tovaru zo SR do ČR do skladu spoločnosti DACHER Czech Republic, a.s. prostredníctvom BENADO, a.s. bolo preukázané, že na pokyn p. K. X., bývalého konateľa spoločnosti BAU ARX, s.r.o. si tovar vyzdvihla spoločnosť JV TRADE s.r.o., ktorú následne (na pokyn pána D. v tej dobe konateľa spoločnosti JV TRADE s.r.o.) expedovala tento tovar pre českých odberateľov. Je dôvodné predpokladať, že keď spol. BAU ARX, s.r.o. umožnila spol. JV TRADE s.r.o. aby si predmetný tovar zo skladu odviezla a dodala svojím odberateľom, tak musela tovarom vlastnicky disponovať. Sťažovateľ poukázal na rozsudky Súdneho dvora C-78/12, C 494-12, v zmysle ktorých pojem dodanie tovaru neodkazuje na prevod majetku spôsobom uplatneným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku stranou, ktorá oprávňuje druhú stranu nakladať s ním tak, ako by bola majiteľom tohto tovaru. Sťažovateľ sa ďalej nestotožnil s konštatovaním, že nebolo preukázané, že pán X. v čase realizácie predmetného obchodu konal za spol. BAU ARX, s.r.o. aj vo veci predmetného obchodu.

22. Sťažovateľ záverom poukázal na judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa vymedzenia podvodu na DPH a obozretnosť pri výbere obchodného partnera. Na základe vyššie uvedeného preto podľa názoru sťažovateľa neobstoja argumenty v napadnutom rozsudku, rovnako aj v rozhodnutí žalovaného, ktoré sú v rozpore s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora, ktoré nedostatočne zohľadňujú všetky zistené skutočnosti a neodôvodnene spochybňujú oslobodenie od DPH a zároveň bránia uplatňovaniu jeho základných práv. Zhrnutím vyššie uvedeného má sťažovateľ za to, že žalovaný v rámci odôvodnenia rozhodnutia, ktoré bez ďalšieho prebral krajský súd, spočívajúcim v spochybnení uplatnenia práva na oslobodenie od DPH, nevyhodnotil správne zistené skutkové okolnosti, nevysporiadal sa s argumentmi sťažovateľa, objektívne žiadnym dôkazom nepreukázal zneužitie práva sťažovateľom, ako aj porušenie

ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z.

23. Na základe vyššie uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať trovy konania.

24. Žalovaný nepodal ku kasačnej sťažnosti vyjadrenie.

IV.

Právne názory kasačného súdu

25. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je dôvodná a na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je v zmysle 462 ods. 1 S.s.p. potrebné zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25. februára 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

26. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov.

V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

27. Sťažovateľ kasačnou sťažnosťou napadol rozsudok krajského súdu, ktorým bola správna žaloba zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti označil ako dôvody kasačnej sťažnosti nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. a odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v zmysle § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p. Sporným v konaní bol výklad ustanovení § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. a § 3 a 24 Daňového poriadku v súvislosti s tým, či si sťažovateľ oprávnenne uplatnil oslobodenie od dane za zdaňovacie obdobie december 2013.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku v cit. znení pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku v cit. znení daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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

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

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

- a) kópiu faktúry,
- b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,
- c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať
 1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,
 2. množstvo a druh tovaru,
 3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,
 4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,
 5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a
- d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

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

Podľa § 139 ods. 2 S.s.p. v 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.

28. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že si sťažovateľ uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. za dodanie tovaru - kazety CANON pre odberateľa BAU ARX, s.r.o. z

tuzemska do iného členského štátu (Českej republiky) na základe faktúry č. 501348555 zo dňa 06.12.2013 (dátum zdaniteľného plnenia 05.12.2013). Podľa údajov uvedených na dokladoch bol tovar dodaný na základe objednávky a vyskladnený zo skladu sťažovateľa na základy faktúry a dodacieho listu; ako odberateľ bola uvedená spoločnosť BAU ARX, s.r.o. s miestom vyloženia tovaru bol logistický sklad DASCHER Czech Republic a.s. Podľa údajov uvedených na dodacom liste, zozname balíkov a CMR bol tovar prevzatý zamestnancom spoločnosti DASCHER Czech Republic a.s. Prepravu tovaru vykonala medzinárodná nákladná spoločnosť BENADO, s.r.o. a platba za tovar bola realizovaná bezhotovostne.

29. Podľa vyjadrenia českej daňovej správy je daňový subjekt BAU ARX, s.r.o. nekontaktný, na adrese sídla uvedeného v obchodnom registri sa nenachádza a nevykonáva žiadnu činnosť. Skutočnosť, či uvedená spoločnosť vykonávala ekonomickú činnosť nebola správcovi dane známa. Na adrese sídla podľa obchodného registra sa spoločnosť nenachádzala. U správcu dane nemal zaregistrovanú žiadnu prevádzku, nebolo zistené na území Českej republiky žiadne miesto, kde by daňový subjekt vykonával ekonomickú alebo inú činnosť. Za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2013 bolo podané daňové priznanie, v ktorom daňový subjekt nevykázal nadobudnutie tovaru z iného členského štátu. Daň z preverovanej faktúry nebola priznaná. Daňové priznanie bolo podané elektronicky z dátovej schránky daňového subjektu.

30. Vo vzťahu k spoločnosti DASCHER Czech Republic a.s. bolo zistené, že na pobočku DASCHER Czech Republic a.s. v Ostrave bol dňa 05.12.2013 dodaný tovar pre spoločnosť BAU ARX, s.r.o., ktorý bol ďalej predaný českým odberateľom. Tovar na pobočku prepravil bývalý konateľ spoločnosti BAU ARX, s.r.o. Ďalej bolo zistené, že daňový subjekt BAU ARX, s.r.o. využíval dopravné a skladovacie služby spoločnosti DASCHER Czech Republic, a.s. od septembra 2013 do januára 2014. Tovar bol v priebehu 1 až 2 dni predaný ďalším odberateľom. Pani B.Á. potvrdila dodávku tovaru zo dňa 05.12.2013 do Ostravy na pobočku DASCHER Czech Republic, a.s.. Prepravu do Ostravy zabezpečil bývalý konateľ spoločnosti BAU ARX, s.r.o. pán X.. Na príkaz pána X. si tovar prevzala spoločnosť JV TRADE, s.r.o., ktorá tiež využila prepravné a skladovacie služby DASCHER Czech Republic, a.s. (tovar fyzicky ostal na rovnakom mieste).

31. Ďalej bolo správcovi dane zistené, že Vilem Roubíček bol do 22.11.2013 (vrátane) jediným konateľom spoločnosti BAU ARX, s.r.o. Na základe plnej moci zo dňa 25.11.2013 bol v čase od 25.11.2013 do 25.11.2014 oprávnený konať za spoločnosť BAU ARX, s.r.o. Správca dane spochybnil, že konal za spoločnosť BAU ARX, s.r.o. aj vo veci predmetného obchodu. Český správca dane zaslal K. X. predvolanie na výsluch, ale tá bola prevádzkovateľom poštových služieb vrátená s poznámkou „adresát neznámy“. Adresa svedka uvedená v obchodnom registri bola správcovi dane overená aj v systéme evidencie obyvateľstva. Bolo zistené, že adresy sú totožné a adresát je v mieste bydliska neznámy a nemá poštovú schránku.

32. Správca dane na základe týchto zistení uzavrel, že sťažovateľ v prípade predmetnej faktúry porušil ustanovenie § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 8 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. tým, že si neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, nakoľko nebolo preukázané, že prešlo na spoločnosť BAU ARX, s.r.o. právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník. Tento záver prijal aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí.

33. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že nesprávne právne posúdenie vecí, teda nesprávna aplikácia objektívneho práva nastáva v prípade, ak krajský súd použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Aby mohol byť tento dôvod kasačnej sťažnosti vyhodnotený, musí byť z napadnutého rozhodnutia krajského súdu zrejmé, z akej právnej normy, resp. akých ustanovení právneho predpisu krajský súd pri rozhodovaní vychádzal a ako túto právnu normu aplikoval na zistený skutkový stav, teda čo bolo základom právneho posúdenia vecí. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu musí konštatovať, že táto požiadavka odôvodnenia nie je splnená a dospel preto k záveru o nutnosti zrušenia rozhodnutia krajského

súdu z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti v súvislosti so splnením podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 zák. č. 222/2004 Z.z ako aj výkladu ustanovení § 24 Daňového poriadku.

34. Kasačný súd konštatuje, že v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky je jedným z princípov, ktoré predstavujú súčasť práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť, v správnom súdnictve s odkazom na ustanovenie § 139 ods. 2 S.s.p. Z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu potom musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na druhej strane. Nepreskúmateľné rozhodnutie tiež nedáva dostatočné záruky pre to, že nebolo vydané v dôsledku ľubovôle a spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces.

35. Odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu, z ktorého nemožno zistiť, akým spôsobom krajský súd postupoval pri posudzovaní rozhodných skutočností v prejednávanej veci, nevyhovuje zákonným požiadavkám, ktoré Správny súdny poriadok kladie na obsah odôvodnenia rozhodnutia a v konečnom dôsledku takéto rozhodnutie zasahuje do základných práv účastníka správneho súdneho konania, ktorý má nárok na to, aby bola jeho vec spravodlivo posúdená. Krajský súd bol preto povinný svoje rozhodnutie riadne odôvodniť, bol povinný tiež zrozumiteľným spôsobom vysvetliť, ako a prípadne prečo sa určitou žalobnou námietkou nezaoberal. Ak tak krajský súd nepostupuje, porušuje právo účastníka správneho súdneho konania na spravodlivý proces garantovaný článkom 46 Ústavy Slovenskej republiky, článkom 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd a článkom 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

36. Z obsahu kasačnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ okrem iného namieta, že krajský súd neposudzoval dostatočne žalobné námietky týkajúce sa splnenia si dôkaznej povinnosti sťažovateľom v daňovom konaní (neprávne právne posúdenie § 3 a 24 Daňového poriadku krajským súdom). Sťažovateľ taktiež namieta, že krajský súd sa nezaoberal predloženými dôkazmi a uzavrel, že sťažovateľ nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie dane, tj. dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi v Českej republike, hoc z odôvodnenia rozhodnutia nevyplýva dôvod, pre ktorý tieto skutočnosti nezohľadnil. Tieto námietky vyhodnotil kasačný súd za dôvodné.

37. Kasačný súd má za to, že spôsob, akým sa krajský súd vysporiadal s námietkami týkajúcimi sa dôkaznej povinnosti sťažovateľa vo vzťahu k preukázaniu podmienok na oslobodenie od dane, nemožno považovať za jasný a dostatočný. Európsky súd pre ľudské práva v rozhodnutí *Větrenko v. Moldavsko* uviedol:

„...jednou z požiadaviek článku 6 Dohovoru na vnútroštátne súdy je, aby sa zaoberali najdôležitejšími argumentmi vznesenými účastníkmi konania a aby uviedli dôvody pre prijatie alebo odmietnutie týchto argumentov. Hoci rozsah, v ktorom sú súdy povinné uviesť dôvody sa môže meniť v závislosti od osobitných okolností prípadu, opomenutie zaoberať sa podstatnými argumentmi alebo zjavne svojvoľné (arbitrárne) zaoberanie sa takýmito argumentmi, je nezlučiteľné s ideou spravodlivého procesu.“

38. Kasačný súd si uvedomuje, že krajský súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, je však povinný jasne objasniť rozhodujúci skutkový a právny základ rozhodnutia, čo krajský súd neurobil. Z rozsudku krajského súdu nie je možné vyvodiť, ako aplikoval ustanovenia týkajúce sa oslobodenia od dane na zistený skutkový stav v preskúmvanej veci. Krajský súd síce uviedol, čo možno považovať za intrakomunitárne dodanie tovaru (viď bod 42. rozsudku krajského súdu), aké podmienky sa musia skúmať pri posudzovaní nároku na oslobodenie od dane (viď body 44 až 46 rozsudku krajského súdu) a poukázal aj na zopár rozhodnutí Súdneho dvora a Najvyššieho súdu, avšak bez reflexie na konkrétne skutkové okolnosti prípadu.

39. Krajský súd sa obmedzil na konštatovanie, že rozhodujúcou skutočnosťou v súvislosti s overovaním oprávnenosti uplatnenia oslobodenia od dane v danom prípade bolo uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu, čo považovali za rozhodujúce aj daňové orgány, no toto bližšie nezrejnil. Krajský súd zopakoval obsah ustanovenia § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. a z toho, aj s

poukazom na prípadnú neobozretnosť pri výbere obchodných partnerov, vyvodil dôkaznú povinnosť sťažovateľa. Krajský súd sa pritom nezaoberal námietkami, argumentmi a dôkazmi, na ktoré sťažovateľ odkazoval (dodací list, potvrdenie objednávky, CMR, fotodokumentácia zásielky, faktúra vyhotovená spoločnosťou BENADO s.r.o. za prepravu Žilina - Ostrava - Žilina, komunikácia sťažovateľa a deklarovaného odberateľa doklad o bezhotovostnej úhrade, zistenia od spoločnosti DACHER Czech Republic, a.s., potvrdenie p. B. o dodávke tovaru,...) a nevyhodnocoval, prečo nie sú predložené dôkazy dostatočné na preukázanie vykonania prepravy a dodania tovaru od sťažovateľa k deklarovanému odberateľovi v Českej republike. Rozhodnutie krajského súdu neobsahuje náležité právne posúdenie veci.

40. Z uvedených dôvodov je kasačný súd toho názoru, že rozsudok krajského súdu nespĺňa zákonnú požiadavku presvedčivého odôvodnenia v zmysle § 139 ods. 2 S.s.p. Rozhodnutie krajského súdu, v ktorého odôvodnení absentuje náležité a najmä zrozumiteľné vysporiadanie sa s námietkami sťažovateľa (žalobcu) nemôže spĺňať atribúty zákonného rozhodnutia a je nutné ho zrušiť.

41. Kasačný súd dodáva, že sa nezaoberal ďalšími námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti, nakoľko má za to, že už vyššie uvedené skutočnosti sú dostačujúcim dôvodom na jeho zrušenie, a preto postupoval Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 462 ods. 1 S.s.p. a rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

42.

Podľa § 462 ods. 1 S.s.p. ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

43. Kasačný súd záverom poukazuje aj na charakter kasačného konania, resp. kasačnej sťažnosti ako opravného prostriedku, ktorý smeruje proti právoplatnému rozhodnutiu, a preto nie je možné konaním pred kasačným súdom (okrem výnimočných prípadov) nahrádzať konanie pred krajským súdom. Každá skutková a právna otázka, ktorá je v prejednávanej veci rozhodujúca a relevantným spôsobom namietaná, musí byť predmetom posúdenia krajským súdom. Kasačný súd nie je oprávnený nahrádzať postupy krajského súdu v konaní.

Iný postup by vzhľadom na okolnosti prípadu bol v rozpore so zásadou denegatio iustitiae - odopretie spravodlivého súdu, čo by znamenalo porušenie základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu zakotveného v čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky.

44. V ďalšom konaní bude preto úlohou krajského súdu, aby v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) v odôvodnení rozhodnutia v súlade s § 139 S.s.p. náležite objasnil svoje právne posúdenie veci (vo vzťahu k preukázaniu podmienok na oslobodenie dane, najmä preukázanie prepravy tovaru od sťažovateľa z tuzemska do Českej republiky vo svetle predložených dôkazov) a vysporiadal sa s námietkami a argumentami účastníkov konania.

45. Kasačný súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania bolo potrebné.

46. O trovách kasačného konania rozhodne s poukazom na § 467 ods. 3 S.s.p. krajský súd.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutí n i e j e přípustný opravný prostředek (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).