

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/78/2019
Identifikačné číslo spisu: 2018200280
Dátum vydania rozhodnutia: 26.01.2021
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:2018200280.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): Pannon Food Slovakia s.r.o., so sídlom Esterházyovcov 23/3192, Galanta, IČO: 35 881 658, zast. Nagy & Partners, s.r.o., advokátske spoločensvo so sídlom Športová č. 470/11, Galanta, IČO: 36 869 341 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 Trnave zo dňa 31. júla 2019 č. k. 20S/118/2018-209 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave zo dňa 31. júla 2019 č. k. 20S/118/2018-209 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 101830372/2018 z 17.09.2018 (ďalej len „preskúmané 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 Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 101011494/2018 z 22.05.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2013.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

2. Určený rozdiel dane vyplýval 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.“) zachyteného v protokole z daňovej kontroly č. 101652747/2017 z 28.07.2017 (ďalej len „protokol“). Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane na základe faktúr (opísaných v rozhodnutí) za dodanie tovaru (mrazené kuracie a morčacie prsia) od dodávateľa VIREMA TRADE s.r.o. (ďalej aj len „dodávateľ“). Tovar nadobudnutý od spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o. bol podľa predložených odberateľských faktúr dodaný do Českej republiky a žalobca si uplatnil oslobodenie od dane pri vývoze tovaru v zmysle § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. spoločnosti Revline Group s.r.o. Správca dane preveroval spoločnosti zapojené v reťazci obchodovania s predmetným tovarom od Pyrosafestol s.r.o., INTEC - VH s.r.o., DUO ZH s.r.o., VIREMA TRADE s.r.o., Revline Group s.r.o., Ferrox OpportunitiesSE, KOVÁŘ plus, s.r.o.

3. Preverovaním bolo zistené umelé postavenie žalobcu ako nepotrebného medzičlánku v obchodovaní medzi spoločnosťami VIREMA TRADE s.r.o. a Revline Group s.r.o., ktorých cieľom bolo získanie daňovej výhody spôsobom uplatňovania práva na odpočítanie dane. Správca dane z vykonaných kontrolných zistení ako aj dôkazov získaných v rámci vyrubovacieho konania uzavrel, že žalobca porušil § 43 a § 49 zák. č. 222/2004 Z.z.

II.

Konanie na krajskom súde

4. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia preskúmaného aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia vecí na ďalšie konanie.

5. Krajský súd v napadnutom rozsudku konštatoval, že zmysle ustanovenia § 24 Daňového poriadku, podľa ustálenej súdnej praxe i právnej teórie dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu naplnenia podmienok na odpočítanie dane zaťažuje primárne daňový subjekt. Krajský súd poukázal tiež na zásadu prejednávajúcu a vyhľadávajúcu a ich uplatnenie v daňovom konaní a konštatoval, že dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočnosti a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

6. Krajský súd zdôraznil, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby boli reálne dodané (§ 8, § 9 zák. č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou uvedenou na faktúre, teda, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom tejto dane, ktorý je identifikovaný na faktúre, obdobne ako je v prípade uplatnenia oslobodenia od dane povinný preukázať dodanie tovaru platiteľovi dane v inom členskom štáte.

7. Výsledky dokazovania aj podľa jeho vyhodnotenia krajským súdom nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok či už žalobcovi, alebo žalobcom tvrdenému zahraničnému odberateľovi žalobcom deklarovanej spoločnosti, ktorý bol zisteniami správcu dane spochybný do takej miery, že odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia oslobodenia od dane alebo odpočítania dane. Krajský súd zdôraznil, že Daňový poriadok presne nešpecifikuje, aké dôkazy majú byť predložené, ktoré disponujú akou dôkaznou silou, čo vždy bude závisieť od konkrétnej dôkaznej situácie a charakteru dokazovaných skutočností. Určenie, aké dôkazy má na svoje tvrdenia daňový subjekt predložiť, či ako má pri svojej podnikateľskej činnosti preverovať svojich obchodných partnerov, však nie je úlohou správcu dane.

8. Krajský súd poukázal na zneužitelnosť a zneužívanie systému DPH a uviedol, že v danom prípade dôvodné pochybnosti daňových orgánov majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania reálnosti plnenia spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o. a plnenia žalobcu spoločnosti Revline Group s.r.o. v Českej republike vyplývajú, ako zo zistení týkajúcich sa týchto spoločností, okrem iného získaných pri medzinárodnej výmene daňových informácií, tak aj ďalších spoločností zapojených do obchodného reťazca, najmä spoločnosti INTEC-VH s.r.o. ako deklarovanej spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o. a vyplývajú aj z ďalších okolností tvrdených obchodných prípadov, ktoré vo veci

rozhodujúce daňové orgány jasne a zrozumiteľne pomenovali v obsahu svojich rozhodnutí.

9. Ide primárne o zistenia daňových orgánov, podľa ktorých mal konateľ spoločnosti INTEC-VH s.r.o. Z. X., ktorý zomrel dňa XX.XX.XXXX, faktúry pre odberateľa vystavovať ešte v mesiacoch november a december 2013 a dňa 03.09.2013 mal podpísať aj zmluvu o obchodnom zastúpení, na základe ktorej v mene spoločnosti v obchodných prípadoch jednal U. O. Š.Í., ale aj zistenia týkajúce sa zániku tejto spoločnosti (jej právnym nástupcom na základe zlučovania spoločností je spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o., ktorej konateľom je bezdomovec bez akýchkoľvek poznatkov o spoločnosti) a údaj o nepodaní daňového priznania k DPH za IV. štvrt'rok 2013.

10. Na strane druhej, vo vzťahu žalobcu k jeho tvrdenému odberateľovi Revline Group s.r.o., nie je možné opomenúť skutočnosť, že konateľ odberateľskej spoločnosti akúkoľvek vedomosť o obchodnom vzťahu so žalobcom poprel a žalobca, napriek tvrdenej existencii písomnej zmluvy s týmto subjektom, zmluvu podpísanú tvrdeným odberateľom nepredložil. Pochybnosti z toho vyplývajúce bez ďalšieho nemôže odstrániť samotná úhrada kúpnej ceny.

11. Legálnosť a reálnosť nadobudnutia tovaru tak bola zásadným spôsobom spochybnená nie u tretích článkov obchodného reťazca, ale u priameho dodávateľa a priameho odberateľa žalobcu a v tejto súvislosti, najmä v prípade deklarovaného odberateľa Revline Group s.r.o. nepochybne obstoja aj výhrady žalovaného týkajúce sa primeranej obozretnosti žalobcu v obchodnom vzťahu a preverenia si obchodných partnerov.

12. Naproti tomu obstať nemôže argumentácia žalobcu (voči konštatovaniu nedostatku ekonomického opodstatnenia jeho účasti v obchodnom reťazci) jeho veľkoobchodnou činnosťou a záujmom na dosiahnutí zisku, či nedostatkom poznatkov daňových orgánov o podnikateľskej činnosti v danom segmente, bez logického vysvetlenia, aký bol jeho prínos do daného obchodného vzťahu, keď jeho dodávateľ a odberateľ, majúci vzájomné priame obchodné vzťahy, nepochybne vykonávajúci obchodnú činnosť na rovnakých princípoch a s rovnakými ekonomickými záujmami bez jeho účasti v reťazci, mohli priamym predajom dosiahnuť vyšší zisk (dodávateľ) alebo naopak nižšie náklady na nadobudnutie tovaru (odberateľ). Zo strany rozhodujúcich orgánov nejde o popretie dôvodnosti existencie medzičlánkov obchodu všeobecne, ale v konkrétnom prípade na základe poznania konkrétnych okolností.

13. Podľa krajského súdu zo strany daňových orgánov nejde o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na žalobcu vo vzťahu k okolnostiam týkajúcim sa tretích subjektov, ktoré nemal možnosť ovplyvniť (požiadavka na ich preukazovanie žalobcom ani nebola vznesená), ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku žalobcom, ktorý si odpočítanie dane a oslobodenie od dane uplatnil za situácie, keď z predložených a vykonaných dôkazov vyplýva zásadné spochybnenie naplnenia podmienok pre odpočet alebo oslobodenie od dane. Krajský súd následne poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní.

14. Ďalej krajský súd pripustil, že zistenia správcu dane a žalovaného primárne spočívajú v okolnostiach týkajúcich sa tretích subjektov - dodávateľov a odberateľov žalobcu, čo je však vzhľadom na potrebu preukazovania reálnosti dodávateľsko-odberateľských vzťahov logické a nevyhnutné. Tieto jednotlivé zistenia v ich vzájomnej súvislosti poskytujú celkový obraz o reálnosti vykonania zdaniiteľných plnení žalobcom deklarovaným spôsobom a o ich skutočnom účele konštatovanom daňovými orgánmi.

15. Ako nedôvodnú posúdil krajský súd aj argumentáciu žalobcu k porušeniu princípu predvídateľnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy súvisiacu s rozhodnutiami, resp. daňovými kontrolami inej pobočky Daňového úradu Trnava za iné zdaňovacie obdobia, v ktorých za obdobných skutkových okolností rozdiel na dani žalobcovi určený nebol. Výstupy z týchto daňových kontrol nie sú súdu známe, tieto však nemôžu byť pre neho, rovnako ako pre rozhodovanie iného správneho orgánu, týkajúce sa iného zdaňovacieho obdobia, záväzné.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

16. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou, v ktorej uplatnil ako dôvod kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

17. Sťažovateľ namietal, že napriek tomu, že krajský súd uviedol, že sa žalovaný nedopustil procesných pochybení, t.j. teda, že v plnom rozsahu dodržal ustanovenia Daňového poriadku neuviedol ani jeden argument, ktorým by akýmkoľvek spôsobom zdôvodnil, ako k tomuto záveru dospel a prečo argumenty sťažovateľa týkajúce sa tejto stránky veci i uvedené ako v žalobe, tak aj počas daňového konania (vykonanie dôkazov a hodnotenie dôkazov) nie sú správne, a teda sa na ne nemá prihliadať. Krajský súd sa s argumentáciou sťažovateľa žiadnym spôsobom nevysporiadal, a to konkrétne:

- argumentáciou ohľadom dodania tovaru;
 - argumentáciou ohľadom splnenia hmotnoprávnych podmienok na priznanie nadmerného odpočtu DPH;
 - argumentáciou ohľadom zodpovednosti sťažovateľa ohľadom svojich obchodných vzťahov vrátane svojich obchodných partnerov;
 - argumentáciou ohľadom dôkazného bremena a jeho nezákonného prenosu na sťažovateľa;
 - argumentáciou ohľadom vykonania dokazovania;
 - argumentáciou ohľadom judikatúry, vrátane európskej;
- a teda na tom základe dospel k nesprávne právnemu posúdeniu veci a záveru.

18. Sťažovateľ namietal, že mu nie je zrejmé odkiaľ krajský súd dospel k záveru, že „výsledky dokazovania aj podľa jeho vyhodnotenia súdom nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok... žalobcom deklarovaným spôsobom...“ (bod 35), ak nie je žiadna pochybnosť o tom, že dodávky realizované boli, pričom o tom nemá žiadnu pochybnosť ani samotný žalovaný a ani správca dane. Ak teda krajský súd dospel k opačnému záveru, tak je nevyhnutné, aby tejto svoj záver aj odôvodnil, t.j. uviedol, aké konkrétne dokazovanie, aký konkrétny dôkazný prostriedok nepreukázal realizáciu dodávok, pričom krajský súd tak neurobil a aj na základe toho dospel k nesprávne právnemu posúdeniu veci.

19. Krajský súd sa podľa sťažovateľa nekriticky stotožnil aj s tým, že si sťažovateľ svojich obchodných partnerov nedostatočne preveril, že si mal sám zabezpečiť ďalšie dôkazy o uskutočnenom obchode. Sťažovateľ opakovane uvádzal, že má k dispozícii všetky doklady o uskutočnenom obchode, ktoré jednak vyžaduje zákon a jednak sú bežnou obchodnou praxou (dodací list, faktúra, objednávka, príjemka do skladu, výdajka zo skladu, evidencia o preprave, doklady o úhrade), a preto nerozumie argumentu krajského súdu, že by mal mať aj iné dôkazy preukazujúce jeho plnenie.

20. Sťažovateľ tvrdil, že správca dane a de facto aj krajský súd v tomto prípade od daňového subjektu žiadali viac ako od neho požaduje zákon, pričom krajský súd toto konanie svojím rozhodnutím odobril. Sťažovateľ sa do dnešného dňa nedozvedel (ani od daňových orgánov a ani od krajského súdu), aké ďalšie dôkazy by mal predložiť v rámci daňového konania a má za to, že iné dôkazy ako tie už predložené sťažovateľom, predložiť objektívne nemožno. Sťažovateľ má k dispozícii všetky doklady o nadobudnutí a dodaní tovaru, pričom túto skutočnosť preukázateľne potvrdili aj iné, na obchodnom vzťahu zúčastnené a nezávislé subjekty (napr. cez mýtny systém potvrdenie o trasách vozidiel prevážajúcich tovar, príjemky predmetného tovaru na sklad, výdajky predmetného tovaru zo skladu, evidenčné čísla vozidiel prevážajúcich tovar pre kupujúcich spoločnosti Revline Group, s.r.o. v Českej republike) a napriek tomu, daňové orgány požadovali predloženie ďalších podkladov, ktoré sú podľa sťažovateľa jednak zbytočné, nakoľko skutočnosť, ktorá sa má nimi preukázať, už preukázaná bola a na strane druhej daňové orgány ani len nevedeli povedať, čo by to malo byť.

21. Obdobné pochybenie namietal sťažovateľ aj ohľadom preverenia si svojich obchodných partnerov. Dodávateľa sťažovateľa, spoločnosť VIREMA TRADE, s.r.o. sťažovateľ pozná už dlhodobo, nie raz spolu mali aj obchodné vzťahy. Správca dane, ako aj žalovaný túto spoločnosť eviduje ako riadneho podnikateľa a spoľahlivý a dôveryhodný daňový subjekt, t.j. má registráciu DPH, priznáva mu nadmerné odpočty a vypláca ich. Ak teda spoločnosť VIREMA TRADE s.r.o. je pre žalovaného spoľahlivým a dôveryhodným partnerom, tak je predsa logické, že spoločnosť VIREMA TRADE s.r.o. je spoľahlivým a dôveryhodným partnerom aj pre samotného sťažovateľa. Sťažovateľovi preto nie je zrejmé, z akého dôvodu si ho mal sťažovateľ viac preveriť ani ako to mal urobiť. Sťažovateľ si svojho dodávateľa preveril z verejne dostupných registrov a zdrojov (obchodný register, zoznamy dlžníkov, registrácia DPH a pod.), kde ani jeden z nich neuvádzal, že by bol dodávateľ neplatič alebo inak rizikový, sťažovateľ jednak dodávateľa poznal a jednak bol tejto subjekt spoľahlivý aj pre daňovú správu.

22. Sťažovateľ nemal dôvod vedieť a ani len nemohol vedieť, že v prípadnom reťazci pred jeho dodávateľom by nemalo byť ničो v poriadku pri dodávateľoch dodávateľa, pričom nakoľko sa jednalo o dodávateľov dodávateľa sťažovateľa, VIREMA TRADE s.r.o., tak práve on mal a mohol vedieť, že ničो s jeho dodávateľmi v poriadku nie je, a napriek tomu daňovo postihnutý (nepripravený odpočet DPH) nie je subjekt, spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o., ktorá mohla mať vedomosť o nezrovnalostiach svojich dodávateľov, ale je daňovo postihovaný sťažovateľ, ktorý nevedel a ani nemohol mať vedomosť o prípadných nezrovnalostiach dodávateľov spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o., nakoľko s nimi v žiadnom obchodnom vzťahu a kontakte nebol a o ich existencii ani nevedel.

23. A rovnako je to aj v prípade odberateľa sťažovateľa spoločnosť Revline Group, s.r.o. Odberateľ bol riadne registrovaný ako platca DPH, bol kontaktný, mal uvedený aj účet registrovaný u Českej daňovej správy, prebiehala emailová komunikácia medzi sťažovateľom a jeho odberateľom - zasielanie objednávok, odberateľ uhrádzal ceny tovaru z účtu, ktorý bol registrovaný u Českej daňovej správy.

24. Sťažovateľ namietal nesprávnosť záveru krajského súdu, že zo strany daňových orgánov nejde o nezákonné prenášanie dôkazného bremena, nakoľko tejto problematike sa venovalo už nejedno rozhodnutie Najvyššieho súdu, (poukázal na rozhodnutie sp. zn. 3Sžf/1/2011 uvedené v podanej žalobe), čo skonštatoval dokonca aj samotný krajský súd tým, že judikatúra Najvyššieho súdu v tejto oblasti je rozsiahla (bod 41 rozsudku). Krajský súd však v rozpore s tam uvedenými závermi dospel k záveru, a to bez toho, aby tento svoj záver odôvodnil, vysvetlil. Sťažovateľ má za to, že jednoznačne splnil všetky podmienky toho, aby dôkazné bremeno, ktoré na neho nezákonne preniesli daňové orgány, neznášal on, ale práve daňové orgány, čo v rámci daňového konania aj preukázal (existencia materiálneho plnenia, faktúra, položkový opis druhu a ceny dodaných tovarov), pričom daňové orgány to nebrali vôbec do úvahy a dané dôkazné bremeno nezákonne preniesli na sťažovateľa, s čím sa krajský súd nekriticky stotožnil bez toho, aby tento svoj záver jednoznačne odôvodnil.

25. Sťažovateľ neustále poukazoval na dvojité zdanenie, ku ktorému došlo v dôsledku rozhodnutia žalovaného a správca dane, pričom krajský súd svojím rozhodnutím toto dvojité zdanenie potvrdil bez náležitého odôvodnenia. S prihliadnutím na vyššie uvedené skutočnosti je podľa sťažovateľa zrejmé, že ak by krajský súd vzal v úvahu tieto skutočnosti a argumenty sťažovateľa, tak by musel danú vec inak právne posúdiť.

26. Na základe uvedeného sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že preskúmané rozhodnutie spolu s prvostupňovým zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznanie náhrady trov konania v celom rozsahu.

B)

27. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaný uviedol, že súhlasí so závermi napadnutého rozsudku, ktorým bola žaloba zamietnutá. Krajský súd posúdil skutkový stav správne a vychádzal zo skutkovej pravdy daného prípadu. Žalovaný zotrval na svojom rozhodnutí, na jeho odôvodnení, na vyjadrení k žalobe a plne sa stotožnil s právnym posúdením veci uvedeným v napadnutom rozsudku. Žalovaný preto navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok potvrdil a žalobcu zaviazal znášať trovy konania zo

svojho.

IV.

Právne názory kasačného súdu

28. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 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 26. januára 2021 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

29. 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 dôvodov kasačnej sťažnosti.

30. Sťažovateľ kasačnou sťažnosťou napadol rozsudok krajského súdu, ktorým bola správna žaloba zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti označil ako dôvod kasačnej sťažnosti nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. Z obsahu kasačnej sťažnosti však vyplýva, že namietať predovšetkým absenciu náležitého odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu vo vzťahu k jeho žalobným námietkam, teda porušenie práva na spravodlivý proces. Kasačný súd vyhodnotil tento kasačný dôvod ako naplnený. 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,
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 v cit. znení poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) prvá veta zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 43 ods. 1 zák. 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 zák. 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) kópiou 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 § 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.

31. Kasačný súd konštatuje, že súčasťou práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, patrí aj povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť, v správnom súdnictve s odkazom na ustanovenie § 139 ods. 2 S.s.p. Možnosť konať pred súdom je účastníkovi odňatá vždy, ak jeho rozhodnutie neposkytuje účastníkovi konania dostatočné argumenty preukazujúce zákonnosť jeho rozhodnutia alebo postupu. 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, čo v prípade napadnutého rozsudku nie je splnené. Na uvedené vady napadnutého rozsudku poukázal správne aj sťažovateľ v kasačnej sťažnosti, keď vo vzťahu k viacerým žalobným námietkam namietal nedostatočné alebo absentujúce odôvodnenie.

32. Podľa sťažovateľa sa krajský súd stotožnil so závermi žalovaného ohľadom nepreukázania splnenia podmienok na odpočítanie dane a oslobodenie od dane a nedostatočného preverenia svojich obchodných partnerov, avšak sa nevysporiadal s dôkazmi predloženými sťažovateľom v daňovom konaní (týkajúce sa najmä dodania tovaru a preukázania jeho vývozu do Českej republiky) a v napadnutom rozsudku na ne nereagoval.

33. Po oboznámení sa s obsahom administratívneho aj súdneho spisu musí kasačný súd konštatovať vadu napadnutého rozsudku spočívajúcu v nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu. Z obsahu odôvodnenia vyplýva, že krajský súd vo väčšom rozsahu prebral argumentáciu žalovaného vyslovenú v preskúmanom rozhodnutí a konštatoval správnosť záverov žalovaného a správcu dane, no nezameral svoju argumentáciu na splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane a predovšetkým zákonných podmienok oslobodenia od dane v konkrétnej veci.

34. Kasačný súd preto vyhodnotil ako dôvodné námietky sťažovateľa týkajúce sa nesprávneho procesného postupu krajského súdu vedúcemu k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces, a to tým, že napadnutý rozsudok krajského súdu nespĺňa požiadavku náležitého odôvodnenia vo vzťahu k podstatným žalobným námietkam sťažovateľa, za ktoré kasačný súd považuje predovšetkým námietky

týkajúce sa preukázania splnenia zákonných podmienok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru spoločnosti Revline Group s.r.o. do Českej republiky sťažovateľom.

35. Podľa názoru kasačného súdu sa krajský súd sa nedostatočne venoval argumentácii sťažovateľa týkajúcej sa splnenia podmienok intrakomunitárneho vývozu tovaru a následného oslobodenia od dane (a to vzhľadom na zistený skutkový stav pri existencii tovaru potvrdenej českou stranou pri výdaji tovaru, objednávky tovaru od Revline Group s.r.o., dodací list, predloženie potvrdeného CMR a ďalších dokladov ohľadom vykonanej prepravy tovaru - objednávka prepravy, faktúra, označené EČV).

36. Krajský súd sa pri odôvodňovaní nepreukázania splnenia podmienok na oslobodenie od dane obmedzil na konštatovania, že z výsledkov dokazovania nevyplýva tvrdená realizácia dodávok sťažovateľom deklarovaným spôsobom (bod 35 napadnutého rozsudku) a že v danom prípade zistenia daňových orgánov preukázali dôvodné pochybnosti zásadného charakteru o realnosti plnenia (bod 36 napadnutého rozsudku), pričom vychádzal najmä zo zistení týkajúcich sa spoločnosti INTEC-VH s.r.o. (deklarovaný dodávateľ VIREMA TRADE s.r.o.), a to úmrtia jeho konateľa Z. X., nekontaktosti právneho nástupcu spoločnosti INTEC-VH s.r.o. a výpovede konateľa odberateľskej spoločnosti Revline Group s.r.o., ktorý nepotvrdil prevzatie tovaru (bod 37 napadnutého rozsudku).

37. Krajský súd ďalej všeobecne poukazoval na dôkazné bremeno daňového subjektu, primeranú obozretnosť daňového subjektu a tomu prislúchajúcu judikatúru. Krajský súd však svoju pozornosť nezameral na sťažovateľom tvrdené splnenie zákonných podmienok na oslobodenie od dane v zmysle § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. a na konkrétne dôkazy, ktoré ho mali preukazovať. Z podkladov predložených sťažovateľom zatiaľ kasačnému súdu nevyplýva, že by k vývozu tovaru do Českej republiky nedošlo.

38. Podľa kasačného súdu trpí napadnutý rozsudok aj vadou zmätočnosti, keď krajský súd na jednej strane konštatoval, že legálnosť a realnosť nadobudnutia tovaru bola zásadným spôsobom spochybnená nie u tretích subjektov, ale u priameho dodávateľa a odberateľa (bod 38 napadnutého rozsudku) a následne uvádza, že možno pripustiť, že zistenia správcu dane a žalovaného primárne spočívajú v okolnostiach týkajúcich sa tretích subjektov (bod 42 napadnutého rozsudku).

39. Krajský súd tiež pochybil, keď nerozlišoval medzi dôkazným bremenom sťažovateľom a opakovane poukazoval na jeho neunesenie v daňovom konaní (body 32, 40 a 41 napadnutého rozsudku) a zneužitím práva (bod 36 napadnutého rozsudku) resp. podvodným konaním a umelom postavení sťažovateľa v reťazci, kde prechádza dôkazná povinnosť z daňového subjektu na správcu dane resp. žalovaného, ktorý má povinnosť preukázať, že daňový subjekt vedel alebo musel vedieť, že sa zúčastňuje konania, ktorého cieľom je účelové obchádzanie alebo znižovanie daňovej povinnosti (najmä rozsudky Najvyššieho súdu zo dňa 13. septembra 2019 sp.zn. 1Sžfk/16/2018 a zo dňa 21. januára 2020 sp.zn. 1Sžfk/22/2018).

40. Kasačný súd záverom uvádza, že mal k dispozícii podrobne opísaný skutkový stav v neskrátenom odôvodnení napadnutého rozsudku ako aj závery krajského súdu (na rozdiel od postupu v konaní vedenom na Najvyššom súde pod sp. zn. 6Sžfk/63/2019, ktorý preskúmaval skrátenú formu rozsudku), pričom toto mu pomohlo vyhodnotiť odôvodnenie napadnutého rozsudku ako nedostatočné. Z uvedeného dôvodu preto nedošlo ani k rozdielnosti právnych názorov medzi kasačným súdom a uvedeným senátom Najvyššieho súdu.

41. Kasačný súd má na základe vyššie uvedeného za preukázané, že krajský súd odôvodnenie napadnutého rozsudku síce založil na rozsiahlom opise priebehu daňového konania, obsahu žaloby a vyjadrenia žalovaného, citovaní jednotlivých zákonných ustanovení a na vec sa vzťahujúcich právnych predpisov, pričom konštatoval správnosť záverov správcu dane a žalovaného, avšak v napadnutom rozsudku absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami a uplatnenou argumentáciou, ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov, čím postihol napadnutý rozsudok deficitom nepreskúmateľnosti kasačným súdom. Kasačný súd považuje vyhodnotenie vyššie označených námietok krajským súdom za nedostatočné z hľadiska vyslovenia záverov o nedôvodnosti žaloby.

42. Podľa názoru kasačného súdu bol krajský súd povinný svoje rozhodnutie riadne a zrozumiteľným spôsobom odôvodniť, pričom ak tak krajský súd nepostupoval, porušil 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. Právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné princípy spravodlivého súdneho konania (rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Vétrenko v. Moldavsko, či nálezy Ústavného súdu zo dňa 28.02.2017 sp. zn. III. ÚS 825/2016 a II. ÚS 119/03, sp. zn. IV. ÚS 115/03).

43. Kasačný súd si uvedomuje, že krajský súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, je však povinný objasniť rozhodujúci skutkový a právny základ rozhodnutia, a tým poskytnúť účastníkovi dostatočné odpovede relevantné otázky, čo krajský súd neurobil. Kasačný súd zdôrazňuje, že argumenty súdu musia byť jasné, zrozumiteľné a konkrétne, nestačí bez ďalšieho vyhodnotenie argumentácie žalovaným ako správnej, ak z nej nemožno usúdiť vlastné právne posúdenie krajského súdu. 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.

44. Kasačný súd sa nezaoberal ďalšími námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti, týkajúcimi sa najmä nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko má za to, že 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. 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.

45. Vo svetle uvedeného kasačný súd 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, aby mali účastníci konania rovnakú možnosť sa k jeho záverom vyjadriť resp. namietať ich. 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.

46. V ďalšom konaní bude preto úlohou krajského súdu, aby v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) v odôvodnení nového rozhodnutia v súlade s § 139 S.s.p. náležite objasnil svoje právne posúdenie veci.

47. 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 rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).