

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/5/2017
Identifikačné číslo spisu: 4015201169
Dátum vydania rozhodnutia: 31.05.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015201169.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: Miroslav Lanfer, s miestom podnikania Hlavná 137/67, Veľké Ripňany - Behynce, IČO: 33 128 472, právne zastúpený: Beňo & partners advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Námestie svätého Egídia 40/93, Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 874972/2015 zo dňa 12. júna 2015, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 15S/39/2015-73 zo dňa 17. mája 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre
č.k. 15S/39/2015-73 zo dňa 17. mája 2016 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

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 15S/39/2015-73 zo dňa 17. mája 2016 postupom podľa § 250j ods. 2 písm. d/ a e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) rozhodnutie žalovaného č. 874972/2015 zo dňa 12.06.2015 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania pozostávajúcu zo zaplateného súdneho poplatku za podanú žalobu vo výške 70,- € a trov právneho zastúpenia vo výške 537,62 €.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 874972/2015 zo dňa 12.06.2015 žalovaný ako odvolací orgán 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 potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5197574/2014/Ges zo dňa 26.11.2014, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012 v sume 38 018,- €.

3. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že rozhodnutia daňových orgánov boli vydané v rozpore so zisteným skutkovým stavom ako aj v rozpore s právnym stavom. Taktiež namietal, že v konaní, ktoré predchádzalo ich vydaniu, došlo k podstatnému porušeniu jeho procesných práv. Podľa žalobcu nesprávnosť rozhodnutí a postupu daňových orgánov spočíva v nesprávnom a výlučne jednostrannom hodnotení dôkazov. Mal za to, že vyčerpал svoju dôkaznú povinnosť a preto mu z odôvodnenia

napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, na základe akých úvah a z akého hodnotenia dôkazov dospel správca dane k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno. Vzhľadom na to, že s námietkami žalobcu sa prvostupňový a ani druhostupňový orgán riadne nevysporiadali, považoval rozhodnutie za nedostatočne odôvodnené, čo je v rozpore s § 63 ods. 5 daňového poriadku.

4. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe uviedol, že žalobca vo svojej žalobe neuviedol také nové skutočnosti, ktoré by svojou podstatou mali vplyv na zákonosť napadnutého rozhodnutia. Ďalej poukazoval na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou spisu. Žiadal preto žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

5. Krajský súd mal z obsahu pripojeného administratívneho spisu žalovaného za preukázané, že Daňový úrad Nitra, pobočka Topoľčany, rozhodnutím č. 9414401/5/5197574/2014/Ges zo dňa 26.11.2014 vo výroku tohto rozhodnutia určil žalobcovi rozdiel dane v sume 38 018,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012. Daňový úrad Nitra nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie jún 2012 v sume 23 604,37 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť žalobcu na dani z pridanej hodnoty v sume 14 413,63 €, ktorú je daňový subjekt - žalobca povinný zaplatiť do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto rozhodnutia na účet Daňového úradu Nitra.

6. Krajský súd v súvislosti s výrokom žalobou napadnutého rozhodnutia uviedol, že žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra len v časti určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012 v sume 38 018,- €. Z takto čiastočne potvrdeného výroku prvostupňového správneho orgánu však nevyplýva, že žalovaný vo svojom rozhodnutí potvrdil i ostatné ďalšie výroky rozhodnutia Daňového úradu Nitra, čo spôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného pre nezrozumiteľnosť. V tejto súvislosti zdôraznil, že výrok predstavuje najdôležitejšiu časť rozhodnutia daňového orgánu. Musí obsahovať zákonom stanovené náležitosti a pokiaľ sú v ňom určené konkrétne práva a povinnosti účastníka konania, musí byť určitý a zrozumiteľný tak, aby rozhodnutie daňového orgánu bolo vykonateľné. Potvrdzujúci výrok napadnutého rozhodnutia žalovaného vo vzťahu k výroku prvostupňového správneho orgánu však tieto náležitosti nemá. Ide teda o procesnú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci. Za takúto vadu konania pred správnym orgánom je treba považovať i nezrozumiteľnosť výroku správneho orgánu, čo je dôvodom na zrušenie takéhoto rozhodnutia.

7. Z administratívneho spisu krajský súd ďalej zistil, že rozhodnutie žalovaného ako i prvostupňového správneho orgánu sú navyše nepreskúmateľné i pre nedostatok dôkazov.

8. Mal za to, že v konaní sa vyskytla zásadná právna otázka posúdenia rozloženia dôkazného bremena medzi daňovým subjektom ako platiteľom DPH a správcom dane. V tejto súvislosti poukázal na rozsiahlu rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v jeho rozsudkoch napr. sp.zn. 3Sžf/1/2010, 3Sžf/19/2010, 3Sžf/1/2011, 6Sžf/10/2012, 6Sžf/81/2013 a pod., z ktorých vyplýva, že ak predávajúci má JCD a doklad o preprave, predpokladá sa, že k vývozu tovaru došlo. Daňový subjekt nemôže zodpovedať za skutočnosti, ktoré sa týkajú iného daňového subjektu ako žalobcu a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. Dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno. Z ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) nemožno vyvodiť dôkazné bremeno daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov a pod.

9. Krajský súd konštatoval, že všeobecné dôkazné bremeno daňového subjektu vyplývajúce z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní je modifikované i právom Európskej únie. Správca dane a žalovaný v danom prípade nesprávne vychádzali iba z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdili i z hľadiska práva Európskej únie.

10. Mal za to, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného vyššie uvedeným právnym záverom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nezodpovedá. Napadnuté rozhodnutie žalovaného totiž na žalobcu prenieslo dokazovanie takých skutočností, za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. Konkrétne poukázal na to, že nezodpovedá princípu právnej istoty a presvedčivosti napadnutého rozhodnutia konštatovanie žalovaného i správcu dane, že „daňový subjekt na adrese sídla reálne nesídlí, nespolupracuje so správcom dane, úradné písomnosti nepreberá, nepredložil požadované doklady“ a pod. (týka sa napr. spoločnosti MC GOLD s.r.o. Pezinok, NAROKO s.r.o. Trenčín, Stone Bohemia s.r.o.) a tieto skutočnosti zaťažujú žalobcu.

11. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu zamietol. Vo vzťahu k záverom krajského súdu týkajúcim sa nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia uviedol, že pri vydaní predmetného rozhodnutia postupoval v zmysle § 74 ods. 2 prvá veta daňového poriadku. Žalovaný potvrdil v zmysle § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vo vydanom rozhodnutí vyrubil rozdiel dane oproti vyrubenej dani a v zmysle § 68 ods. 6 daňového poriadku určil rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov. Z rozhodnutia správcu dane jednoznačne vyplýva, že na základe výsledku vykonanej daňovej kontroly nepriznal žalobcovi uplatnený nadmerný odpočet a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť, čím vznikol žalobcovi rozdiel dane. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na to, že svojim rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane, v ktorom je na základe vykonanej daňovej kontroly vyčíslená suma nepriznaného uplatneného nadmerného odpočtu a určená výška vyrubenej vlastnej daňovej povinnosti, ktorých súčet predstavuje sumu vyrubenej rozdielu dane, ktorý je povinný žalobca uhradiť. Z uvedeného dôvodu žalovaný vo svojom rozhodnutí potvrdil iba výslednú sumu vyčísleného rozdielu dane, ktorý vznikol na základe výsledku daňovej kontroly. Výrok rozhodnutia je preto určitý, zrozumiteľný tak, že rozhodnutie žalovaného je vykonateľné.

12. Vo vzťahu k záverom krajského súdu týkajúcim sa otázky rozloženia dôkazného bremena žalovaný poukázal na ustanovenie § 24 ods. 1 daňového poriadku, v zmysle ktorého je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy len vykonáva. Je vecou daňového subjektu, aké dôkazné prostriedky má k dispozícii a či je schopný tvrdené skutočnosti aj preukázať. Dôkazná povinnosť daňového subjektu je spojením tvrdenia a povinnosti takéto tvrdenie doložiť dôkazmi. Uskutočnenie zdaniteľného obchodu je obchodná transakcia, ktorú musia preukázať obaja obchodní partneri a to predložením dokladov s rovnakým obsahom, ktoré sú súčasťou účtovnej evidencie. Akékoľvek listinné dôkazy predložené iba jedným účastníkom konania nie sú dôkazom o tom, že zdaniteľný obchod sa reálne uskutočnil. Povinnosťou platiteľa je preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené tak, ako ich deklaroval v zmysle predložených dokladov. Správca dane je v priebehu daňovej kontroly oprávnený určovať rozsah vykonania dokazovania a rozhodovať o výbere dôkazných prostriedkov. Správca dane skúma uskutočnenie zdaniteľných obchodov nielen z formálnej stránky, ale preveruje aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym. Daňový poriadok zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zisťovať a preverovať dodržiavanie zákonných povinností daňových subjektov z hľadiska príslušných hmotnoprávných predpisov. V procese výkonu daňovej kontroly uplatňuje správca dane pri dôkaznej povinnosti daňového subjektu prejednávaciu zásadu, nie vyhľadávaciu, čo znamená, že správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy, svedčiace v prospech daňového subjektu, ale je oprávnený zákonným spôsobom získať a použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Účelom daňovej kontroly je zistenie, či daňové subjekty v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi plnia svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Pokiaľ správca dane má preukázané, že daňový subjekt neoprávnené čerpá nadmerné odpočty na základe faktúr, ktoré má zahrnuté vo svojom účtovníctve, ale ktoré nezakladajú reálne plnenia, potom je správca dane povinný konať tak, aby chránil záujmy štátu a zabránil neoprávnenému vyplácaniu takto vyplávaných odpočtov. Ďalej uviedol, že z konania správcu dane nevyplýva, že by požadoval od žalobcu preukázať skutočnosti týkajúce sa jeho dodávateľov. Správca dane vykonal dokazovanie u obchodných

partnerov žalobcu a to napr. zaslaním MVI, miestnymi zisťovaniami, svedeckými výpoveďami a pod.. V prípade, že obchodní partneri žalobcu nepreukážu dodanie tovaru v zmysle predložených účtovných dokladov alebo listinnými dôkazmi, nemožno vyvodiť záver, že dodanie tovaru bolo uskutočnené tak, ako to predloženými dokladmi deklaroval žalobca. Záverom poukázal na to, že krajský súd vo svojom rozhodnutí nevyslovil právny názor a svoje rozhodnutie neodôvodnil t.j. neuviedol, aké úkony má žalovaný v ďalšom dokazovaní vykonať. Podľa žalovaného dokazovanie v priebehu daňovej kontroly ako aj vo vyrubovacom konaní bolo vykonané v rozsahu postačujúcom pre vyslovenie záveru, že dodanie tovaru resp. služieb nebolo žalobcovi dodávateľskými spoločnosťami uskutočnené tak, ako to deklaroval žalobca.

13. Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že rozhodnutie krajského súdu považuje za vecne správne. Zároveň poznamenal, že podanie - odvolanie žalovaného je v súlade s názorom vysloveným v rozhodnutí najvyššieho súdu sp.zn. 10Sžk/4/2016 zo dňa 02.11.2016 potrebné posúdiť ako kasačnú sťažnosť.

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo z dôvodov a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

15. Podľa § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

16. Podľa § 491 ods. 2 S.s.p. právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Ak sa tento zákon použije na konania začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, nemožno uplatňovať ustanovenia tohto zákona, ak by boli v neprospech žalobcu, ak je ním fyzická osoba alebo právnická osoba.

17. Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

18. V predmetnej veci bol odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu č.k. 15S/39/2015-73 zo dňa 17. mája 2016 doručený žalovanému dňa 28.06.2016. Krajský súd pritom účastníkov konania správne poučil o možnosti podať proti tomuto rozsudku odvolanie v lehote 15 dní od jeho doručenia. Vzhľadom na to, že žalovaný napadol odvolaním rozsudok krajského súdu (dňa 08.07.2016) za účinnosti S.s.p., nebola splnená podmienka na aplikáciu ustanovení O.s.p. v zmysle § 492 ods. 2 S.s.p.. Odvolací súd vychádzajúc z ustanovenia § 491 ods. 2 S.s.p. mal za to, že v danej veci by bolo uplatňovanie ustanovení S.s.p. v neprospech žalovaného (právna úprava S.s.p. neumožňuje napadnúť rozsudok odvolaním), a preto jeho odvolanie prejednal v zmysle ustanovení O.s.p. Uvedený záver napokon vyplýva aj z uznesenia najvyššieho súdu sp.zn. 10Sžk/4/2016 zo dňa 02.11.2016, v ktorom konštatoval, že „nie je dôvodné prekvalifikovať odvolanie podané v súlade s poučením prvostupňového súdu voči neprávoplatnému rozhodnutiu na kasačnú sťažnosť“.

19. Podľa § 244 ods. 1 a 2 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. V správnom súdnictve preskúmajú sudy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (ďalej len „rozhodnutie správneho orgánu“).

20. Podľa § 247 ods. 1 O.s.p., podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje v prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu.

21. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

22. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné 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 v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

23. Podľa § 19 ods. 1, 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

24. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

25. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

26. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH 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.

27. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH 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.

28. Podľa § 43 ods. 4 zákona o DPH oslobodené od dane je premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania (§ 8ods. 4), ak by dodanie tohto tovaru pre inú osobu bolo oslobodené od dane podľa odseku 1.

29. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH 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.

30. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, 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.

31. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku 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 alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

32. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku 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.

33. Podľa § 24 ods. 2 daňového 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.

34. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

35. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

36. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

37. Predmetom tohto odvolacieho konania je rozsudok krajského súdu č.k. 15S/39/2015-73 zo dňa 17. mája 2016, ktorým podľa § 250j ods. 2 písm. d/ a e/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. 874972/2015 zo dňa 12.06.2015 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Napadnutým rozhodnutím žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového

úradu Nitra č. 9414401/5/5197574/2014/Ges zo dňa 26.11.2014, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012 v sume 38 018,- €. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či odvolacie námietky žalovaného sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

38. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia.

39. Jedným z dôvodov, na základe ktorého krajský súd dospel k záveru o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného bolo pochybenie žalovaného spočívajúce v tom, že žalovaný ako odvolací orgán rozhodujúci o odvolaní žalobcu potvrdil rozhodnutie správcu dane len v časti určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012 v sume 38 018,- €. Podľa názoru krajského súdu z takto čiastočne potvrdeného výroku prvostupňového správneho orgánu však nevyplýva, že žalovaný vo svojom rozhodnutí potvrdil i ostatné ďalšie výroky rozhodnutia správcu dane, čo spôsobuje jeho nepreskúmateľnosť a ktorá skutočnosť zakladá dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia.

40. Odvolací súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu zistil, že správca dane rozhodnutím č. 9414401/5/5197574/2014/Ges zo dňa 26.11.2014 podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 38 018,- € za zdaňovacie obdobie jún 2012 s tým, že žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie jún 2012 v sume 23 604,37 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 14 413,63 €. Z výroku rozhodnutia správcu dane tak vyplýva, že nepriznal žalobcovi uplatnený nadmerný odpočet a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť, na základe čoho vznikol žalobcovi rozdiel dane. Pokiaľ sa týka výroku napadnutého rozhodnutia žalovaný v ňom postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012 v sume 38 018,- € potvrdil. Najvyšší súd v tejto súvislosti poukazuje na nutnosť chápať rozhodnutie ako univerzálny celok a na zásadu jednotnosti konania, v zmysle ktorej celé správne konanie tvorí jeden celok od svojho začatia až po jeho právoplatné ukončenie. Prvostupňové rozhodnutie a rozhodnutie o odvolaní nemožno posudzovať izolovane (individuálne), keďže sa jedná o rozhodnutia v tej istej veci, ale ich treba vykladať v ich vzájomnej súvislosti, nie samostatne. Prvostupňové rozhodnutie správcu dane v plnom rozsahu spĺňa všetky náležitosti výroku rozhodnutia a výrok napadnutého rozhodnutia logicky a vecne nadväzuje na výrok rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu. Vzhľadom na to, že výpočet rozdielu na dani z pridanej hodnoty vyrubeného žalobcovi je obsiahnutý vo výrokovej časti rozhodnutia správcu dane a z výroku rozhodnutia žalovaného (v ktorom je prvostupňové rozhodnutie identifikované označením správcu dane, číslom a dátumom jeho vydania, vrátane uvedenia výsledného rozdielu na dani z pridanej hodnoty a zdaňovacieho obdobia) ako i jeho odôvodnenia je zrejmé, že žalovaný ním potvrdil rozhodnutie správcu dane v celom rozsahu (nedošlo k čiastočnému potvrdeniu ani k žiadnej zmene v súvislosti s vyčíslením a vyrubeníím výsledného rozdielu na dani), výrok napadnutého rozhodnutia vyhovuje zásade právnej istoty rozhodnutí správnych orgánov. Odvolací súd preto túto skutočnosť (nevyčíslenie rozdielu na dani) nepovažoval vadu, ktorá by mala za následok nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia a teda ani vplyv na jeho zákonnosť.

41. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného ako i rozhodnutia správcu dane vyplýva, že žalobcovi bol v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012 v sume 38 018 eur s odôvodnením, že žalobca:

I. nesplnil podmienky na dodanie tovaru s oslobodením podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH za dodanie

tovarov a služieb spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. s komoditou Full set of Atomization Device EGO-T v zmysle faktúry č. 12008 zo dňa 29.06.2012 v sume 81 000,- €.

II. nespĺnil podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keď nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov, predmetom ktorých bol:

- nákup PHM a stavebné práce od spoločnosti NAROKO s.r.o. v zmysle faktúry č. 2012/06/04 zo dňa 04.06.2012 vo výške 13 680,- €, faktúry č. 2012/6/27/01 zo dňa 27.06.2012 vo výške 13 560,- € a faktúry č. 2012/6/30/03 zo dňa 30.06.2012 v sume 28 968,- €.

- nákup Full setov od spoločnosti MC GOLD, spol. s.r.o. v zmysle faktúry č. 10120457 zo dňa 15.06.2012 v sume 74 700,- €.

42. Odvolací súd mal z obsahu administratívneho spisu ako aj rozhodnutia žalovaného a správcu dane za preukázané, že správca dane - Daňový úrad Nitra začal u žalobcu na základe oznámenia zo dňa 11.09.2013 daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2012, ktorá bola začatá spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 10.10.2013.

43. V súvislosti s preverovaním zdaniteľného plnenia - dodanie tovarov a služieb spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. s komoditou Full set of Atomization Device EGO-T v zmysle faktúry č. 12008 zo dňa 29.6.2012 v sume 81 000 eur správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly požiadal v rámci medzinárodnej výmeny informácií českú daňovú správu o preverenie uskutočnenia nadobudnutia tovaru českou spoločnosťou Stone Bohemia s.r.o. a o preverenie, či z nadobudnutého tovaru bola odvedená daň. Z odpovede na toto dožiadanie vyplynulo, že spoločnosť Stone Bohemia s.r.o., podala za kontrolované zdaňovacie obdobie daňové priznanie, pričom v podaných daňových priznaniach za zdaňovacie obdobia jún 2012, júl 2012, august 2012 vykazovala vysoké obraty a zároveň si uplatňovala nadmerné odpočty. Taktiež bolo zistené, že za rok 2012 vykázala stratu vo výške 2 359 018 Kč. Preverovaná spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov a v čase preverovania bola spoločnosť nekontaktná. Správca dane taktiež vykonal na adrese sídla tejto spoločnosti miestne zisťovanie, na základe ktorého zistil, že spoločnosť na svojej adrese nesídlí. Česká daňová správa zároveň nepotvrdila, že tovar bol prijatý, zaúčtovaný, priznaný a zaplatený spoločnosťou Stone Bohemia s.r.o..

44. Správca dane na základe vyššie uvedených zistení vykonal dňa 28.05.2014 so žalobcom za účasti jeho splnomocneného zástupcu ústne pojednávanie, z ktorého spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní. Žalobca k faktúram vystaveným pre spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. uviedol, že faktúry vystavil v uvedenom množstve a sume s tým, že predmetom dodania boli elektronické cigarety. Za spoločnosť bol v kontakte s p. Rakom. K otázke správcu dane, či boli dodávky uskutočňované na základe písomných alebo telefonických objednávok odpovedať nevedel. K otázkam správcu dane týkajúcim sa nadobudnutia tovaru, jeho množstva, skladovania, prepravy, prevádzkových nákladov, úhrady faktúr odpovedal, že si nepamätá. Taktiež si nepamätal ani to, či so spoločnosťou Stone Bohemia s.r.o. obchodoval aj v ďalších obdobiach. Žalobca na výzvu správcu dane nepredložil žiadne doklady, dôkazy či vysvetlenie k predmetnému zdaniteľnému obchodu. Na základe takto vykonaného dokazovania správca dane vyslovil záver, že žalobca nepreukázal, že dodávka tovaru odberateľovi Stone Bohemia s.r.o. bola reálne uskutočnená.

45. Podľa názoru odvolacieho súdu, zo skutočností zistených v súvislosti s odberateľom - spoločnosťou Stone Bohemia s.r.o. nevyplýva, že žalobca preukázal dodanie tovaru odberateľovi Stone Bohemia s.r.o. a teda, že splnil podmienky uvedené v § 43 ods. 5 zákona o DPH. Najvyšší súd poukazuje, že pre uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, nie je predloženie účtovných dokladov bez reálneho preukázania nadobudnutia tovaru odberateľom dostatočným dôkazom. Pretože spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. ako obchodný partner žalobcu nadobudnutie tovaru nepotvrdila, nie je možné v zmysle platných právnych predpisov vysloviť záver, že tovar bol spoločnosti preukázateľne dodaný, a že žalobca splnil predložením faktúr podmienky oslobodenia od dane pri dodávke tovaru do iného členského štátu v zmysle ustanovení zákona o DPH.

46. Správca dane kontrolu dokladov predložených žalobcom zistil, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr č. 2012/06/04 zo dňa 04.06.2012

v celkovej sume 13 680,- €, č. 2012/6/27/01 zo dňa 27.06.2012 v celkovej sume 13 560,- €, č. 2012/6/30/03 zo dňa 30.06.2012 v celkovej sume 28 968,- € za nákup PHM a vykonanie stavebných prác od spoločnosti NAROKO s.r.o.. Na základe dožiadania príslušnému správcovi dane bolo zistené, že spoločnosť NAROKO s.r.o. na adrese svojho sídla reálne nesídlí. Správca dane vyzval súčasnú konateľku tejto spoločnosti Ing. Y. T., aby sa vyjadrila k predmetnému zdaniteľnému plneniu. Z jej vyjadrenia vyplynulo, že konateľkou spoločnosti nie je a na zmenu konateľa bol zneužitý jej občiansky preukaz odcudzený v apríli 2012. Ďalej uviedla, že nemá žiadne doklady týkajúce sa tejto spoločnosti a nikdy nebola ani v kontakte s bývalým konateľom spoločnosti O. W.. Správca dane následne vypočul bývalého konateľa spoločnosti NAROKO s.r.o. O. W.. Žalobca sa napriek upovedomeniu správcu dane jeho výsluchu nezúčastnil. O. W. k obchodnej činnosti tejto spoločnosti uviedol, že všetky obchody uskutočňoval sám, vystavené faktúry vystavil, opečiatkoval a zaúčtoval sám. Ďalej uviedol, že spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, všetko sa riešilo zmluvami o dielo. Po predaji spoločnosti odovzdal všetky doklady novej konateľke spoločnosti. Prepravu tovaru uskutočňoval sám a niečo žalobca. Na otázku správcu dane ohľadne miesta nakladania, vykladania tovaru, názvu prepravcov, kto a aké stavebné práce zabezpečoval uviedol, že si nepamätá. Pri odovzdávaní tovaru bol sám a pri jeho prevzatí žalobca. Na otázku správcu dane akým spôsobom boli uskutočňované úhrady za uvedené faktúry odpovedal, že on nakupoval tovar a väčšinou hradil v hotovosti a jemu bolo za predaný tovar platené bankovým prevodom.

47. Správca dane spísal v priebehu daňovej kontroly som žalobcom za účasti jeho splnomocneného zástupcu - Ing. T. X. zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 28.05.2015, v ktorej žalobca uviedol, že faktúry vystavené spoločnosťou NAROKO s.r.o. boli asi od p. W., ale kedy a kde nevedel povedať. Na otázku správcu dane s kým za uvedenú spoločnosť bol v kontakte pri uzatváraní predmetných obchodov a kedy bol uzatvorený prvý obchod a na základe čoho, uviedol, že len s p. W., tovar a práce boli objednané telefonicky. Na otázku správcu dane aké stavebné práce boli vykonané, koľko ľudí tam bolo, kto ich vykonal za spoločnosť NAROKO s.r.o. odpovedať nevedel. K dodávke pohonných hmôt uviedol, že doklad o množstve dodaných PHM nemá. Na otázku kam bola nafta dodaná, ako bola odovzdaná, ako sa dala skontrolovať odpovedal, že prítomný bol on sám alebo zamestnanec a za dodávateľa to bol vodič cisterny. Uviedol, že vzhľadom na jeho nepriaznivý zdravotný stav väčšinu obchodov zabezpečoval jeho syn. Na ústnom pojednávaní dňa 16.07.2014 žalobca k nákupu pohonných hmôt uviedol, že prevádzkuje medzinárodnú kamiónovú prepravu, pričom v roku 2012 disponoval piatimi motorovými vozidlami, ktoré v rámci tohto roka najazdili 560 188 km. Najvýznamnejšou nákladovou položkou bol nákup pohonných hmôt, pričom v roku 2012 ich nakúpil v objeme cca 272 000,- €. Na podporu svojich tvrdení predložil správcovi dane internú evidenciu spotreby pohonných hmôt. Ďalej uviedol, že ak by nemali fyzicky k dispozícii pohonné hmoty, neboli by motorové vozidlá schopné najazdiť 560 000 km. Správca dane s poukazom na vyššie uvedené konštatoval, že žalobca svojou výpoveďou nedokázal relevantne potvrdiť uskutočnenie zdaniteľných obchodov.

48. Z vyššie uvedeného vyplýva, že žalobca s výnimkou faktúr a internej evidencie spotreby pohonných hmôt nepredložil správcovi dane žiadne relevantné doklady viažuce sa na dodávku tovaru - pohonných hmôt od spoločnosti NAROKO s.r.o.. Pochybnosti správcu dane pritom nespočívali v tom, či výkon podnikateľskej činnosti žalobcu - kamiónová preprava, vyžaduje nákup pohonných hmôt, avšak spočívali v tom, či došlo k dodaniu tovaru - pohonných hmôt, tak ako to žalobca deklaroval v daňovom priznaní a predložením faktúr. Žalobca na podporu svojich tvrdení, predložil správcovi dane okrem faktúr a listov o ich úhrade iba internú evidenciu spotreby pohonných hmôt, bez toho aby predložil akékoľvek ďalšie relevantné dôkazy, ktorými by bolo možné konkretizovať okolnosti uzatvárania obchodov, t.j. kým bola realizovaná nakládka, preprava a dodanie tovaru žalobcovi, ale napr. i to, kým bola prijatá úhrada za tovar a pod. Žalobca tak nepredložil žiadne relevantné dôkazy o dodaní tovaru - pohonných hmôt, ale i vykonaní stavebných prác, na základe ktorých by preukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

49. V súvislosti s preverovaním zdaniteľných plnení - nákup Full setov od spoločnosti MC GOLD, spol. s.r.o. v zmysle faktúry č. 10120457 zo dňa 15.06.2012 v sume 74 700,- € správca dane zistil, že predmetná spoločnosť si písomnosti na adrese svojho sídla nepreberá, zástupcovia spoločnosti sa na

adrese sídla spoločnosti nezdržiavajú, zásielky doručované do vlastných rúk s opakovaným doručením sa vrátili správcovi dane s poznámkou doručovacej pošty „adresát neznámy“. Správcovi dane sa so zástupcami spoločnosti skontaktovať nepodarilo. Splnomocneným zástupcom spoločnosti bol pán L. P., ktorý so správcom dane nespolupracoval. Správca dane zahájil v spoločnosti MC GOLD, spol. s r.o. dňa 05.03.2013 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2012, nakoľko spoločnosť napriek opakovaným výzvam správcu dane doklady k výkonu daňovej kontroly nepredložila, správca dane určil spoločnosti daň podľa pomôcok. Na základe údajov z výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Bratislava I správca dane zistil, že odo dňa 05.09.2013 je jediným konateľom spoločnosti P. T. U., občan Bulharskej republiky. Správca dane predvolal k podaniu svedeckej výpovede pána P. T. U., ktorý sa však k podaniu svedeckej výpovede nedostavil. Rovnako sa k podaniu svedeckej výpovede nedostavil ani splnomocnený zástupca spoločnosti p. L. P.. Správca dane v ďalšom konaní zaslal predvolanie k podaniu svedeckej výpovede bývalým konateľom spoločnosti pánom Y. U. a Q. S.. Svedok Q. S. na úvod svedeckej výpovede uviedol, že ku koncu roka 2010 splnomocnil p. L. P., aby ho zastupoval v plnom rozsahu, čo znamená, že L. P. vykonával obchodnú činnosť spoločnosti a viedol účtovnú evidenciu. K predloženým faktúram, vystaveným pre žalobcu uviedli, že ich nevystavovali a k obchodnej činnosti spoločnosti a jej fungovaniu sa vyjadriť nevedeli z dôvodu, že za spoločnosť koná splnomocnený zástupca L. P., ktorý na základe opakovanej výzvy poskytol správcovi dane svedeckú výpoveď, v ktorej uviedol, že si nepamätá, kedy mu pán S. udelil plnú moc na zastupovanie spoločnosti. Uviedol, že prevažujúcou činnosťou spoločnosti bolo obchodovanie s mäsom, ďalej obchodovali s DVD, kozmetikou, vínom, sanitou.

50. K dodávkam tovaru od spoločnosti MC GOLD, spol. s.r.o. žalobca na ústnom pojednávaní uviedol, že faktúry od p. S. prevzal, ale kedy nevedel povedať, tovar dovážal dodávateľ, ktorý sa vykladal v Bratislave alebo Behynciach. K dopravným prostriedkom a uskladneniu tovaru sa nevedel vyjadriť. K forme úhrady za tovar, kde sa skladoval a kto sa skontaktoval s odberateľom uviedol, že si nepamätá, ale elektronické cigarety dodával Stone Bohemia s.r.o. Žalobca k zisteniam v spoločnosti MC GOLD, spol. s.r.o. nepredložil žiadne dôkazy. Z vykonaného dokazovania preto nevyplývalo uskutočnenie zdaniteľných obchodov a teda ani splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

51. Krajský súd vo vzťahu k záverom daňových orgánov o tom, že žalobca v súvislosti s posudzovanými zdaniteľnými plneniami nesplnil podmienky v zmysle § 43 ods. 5 zákona o DPH resp. podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH poukazujúc na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uviedol, že z ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH nemožno vyvodiť dôkazné bremeno daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov a pod.. Podľa názoru krajského súdu napadnuté rozhodnutie žalovaného prenieslo na žalobcu dokazovanie takých skutočností, za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. Poukázal na to, že nezodpovedá princípu právnej istoty a presvedčivosti napadnutého rozhodnutia konštatovanie žalovaného i správcu dane, že „daňový subjekt na adrese sídla reálne nesídlí, nespolupracuje so správcom dane, úradné písomnosti nepreberá, nepredložil požadované doklady“ a pod. (týka sa napr. spoločnosti MC GOLD s.r.o. Pezinok, NAROKO s.r.o. Trenčín, Stone Bohemia s.r.o.) a tieto skutočnosti zaťažujú žalobcu.

52. Podľa § 157 ods. 2 O.s.p. (v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa žalobca domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril žalovaný, prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

53. Citované zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej aj „ústava“) vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dôvody, na základe ktorých je založené. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je teda aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho

rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (k tomu pozri bližšie rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veciach sp.zn. IV. ÚS/115/03, či sp.zn. III. ÚS/60/04 - www.concourt.sk).

54. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu, však zhora definovanému právu na riadne odôvodnenie rozhodnutia nezodpovedá. Takéto odôvodnenie rozhodnutia nie je prejavom aplikačnej a interpretačnej dostatočnosti konajúceho všeobecného súdu. Podľa názoru odvolacieho súdu krajský súd len všeobecne a bez akýchkoľvek relevantných úvah poukázal na judikatúru najvyššieho súdu týkajúcu sa rozloženia dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane, avšak nezaoberal sa konkrétnymi dôvodmi, na ktorých boli rozhodnutia daňových orgánov založené a teda ani otázkou, či v danej veci boli splnené podmienky na prenos dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane. Krajský súd sa tak napriek vyššie popísanému rozsiahlemu dokazovaniu zo strany daňových orgánov (z ktorého vyplynulo, že žalobca v danej veci nepredložil s výnimkou faktúr žiadne relevantné dôkazy, ktorými by preukázal splnenie podmienok podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH resp. podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH) jednostranne priklonil k argumentácii žalobcu, že nemožno vyvodíť dôkazné bremeno daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľov, avšak nezaoberal sa otázkou, či v danej veci žalobca vyčerpал vlastné dôkazné bremeno.

55. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní najvyšší súd zdôrazňuje že, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

56. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

57. V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.).

Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

58. Odvolací súd preto s poukazom na vyššie uvedené závery napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá a § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 O.s.p.). Úlohou krajského súdu bude v ďalšom konaní opätovne preskúmať rozhodnutie žalovaného vo vyššie naznačenom smere, pričom po náležitom vysporiadaní sa s námietkami účastníkov vo veci rozhodne a svoje rozhodnutie dostatočne podrobne a konkrétne odôvodní tak, aby bolo v súlade s ústavným právom na spravodlivé súdne konanie.

59. Odvolací súd k uvedenému dodáva, že primárne preskúmava zákonnosť napadnutého rozhodnutia správneho orgánu krajský súd ako súd prvého stupňa. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako súdu odvolacieho je preskúmavať vecnú správnosť prvostupňových rozhodnutí a nie nahrádzať prieskumnú činnosť súdu prvého stupňa vrátane odôvodňovania rozhodnutia.

60. V novom rozhodnutí rozhodne však krajský súd i o náhrade trov tohto odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p.).

61. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.