

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **M. s.r.o.** so sídlom v P., S., IČO: X., *zastúpeného JUDr. E. K., advokátom*, so sídlom v K., proti žalovanému: **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová 13, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/225/15852/2009/991048-r zo dňa 11.2.2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/17/2009 - 65 zo dňa 24.11.2009, jednohlasne takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 24. novembra 2009, č. k. 3S/17/2009 - 65, **z r u š u j e a v e c m u v r a c i a** na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove zamietol podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/225/15852/2009/991048-r zo dňa 11.2.2009, potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Prešov I (ďalej aj ako „správca dane“) č. 724/230/56802/08/Poll zo dňa 3.11.2008, ktorým podľa § 15 ods. 14 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) znížil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2006 o sumu 243.216,32 eur (7.327.135,--Sk) a priznal nadmerný odpočet v sume 376,45 eur (11.341,--Sk). O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal.

V rozsiahlom odôvodnení rozsudku krajský súd podrobne citoval obsah žaloby, vyjadrenia žalovaného k žalobe, ako aj obsah rozhodnutí žalovaného a správcu dane a príslušné ustanovenia právnych predpisov na vec sa vzťahujúcich, na základe čoho uzavrel, že z dokazovania vykonaného správcom dane bolo nepochybne zistené, že žalobca nepreukázal, že mu vznikol nárok na nadmerný odpočet DPH. Uviedol, že z obsahu vykonaného dokazovania medzi obchodnými partnermi žalobcu, spoločnosťou B., a.s., nebolo preukázané reálne dodanie tovaru napriek tomu, že správca dane sa pokúšal o fyzické skontrolovanie tovaru, kedy obe spoločnosti poukazovali na to, že tovar sa nachádza u druhého obchodného partnera, a vo vzťahu k spoločnosti S. s.r.o. je nepochybné, že táto spoločnosť iba vypracovala dodacie listy a faktúry a figurovala iba

ako sprostredkovateľ medzi žalobcom a spoločnosťou I. s.r.o.. V súlade s názorom žalovaného vyslovil záver, že správca dane postupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania a žalobca ako daňový subjekt mal možnosť uplatnený nárok na nadmerný odpočet DPH preukázať. Konštatoval, že tvrdenie žalobcu vo vzťahu k dodaniu tovaru odberateľovi v Litve síce čiastočne vyplýva z predložených listinných dôkazov, avšak nebolo preukázané, že išlo o identický tovar, ktorý mal žalobca nadobudnúť od svojich obchodných partnerov. Rovnako ako žalovaný považoval za logické, ak tzv. prvý obchodný partner v celom reťazci nepreukázal existenciu tovaru, ktorý v konečnom dôsledku mal byť dodaný žalobcovi, potom je spochybnené celé dodanie tovaru obchodnými partnermi žalobcu, pričom je zrejmé, že nadmerný odpočet DPH je možné vyvodiť iba zo vzťahu spoločnosti B., a.s., S. s.r.o.. Uzavrel, že ani podľa jeho názoru žalobca v daňovom konaní nepreukázal dodanie tovaru, ale tento iba deklaroval. Výrok o trovách konania odôvodnil s poukazom na § 250k ods. 1 OSP neúspechom žalobcu v konaní, pričom úspešný žalovaný zo zákona nemá nárok na náhradu trov konania.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote žalobca odvolanie navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodol o trovách konania. Namietal, že napadnutým rozsudkom bola vec po právnej a skutkovej stránke posúdená nesprávne a rozsudok nie je v súlade so zákonom. S poukazom na čl. 6 odsek 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, na ustálenú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (III. ÚS 209/2004), judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva a na § 157 ods. 2 OSP a čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej aj „ústava“) vytykal krajskému súdu, že sa s jeho žalobnými námietkami vysporiadal len formálne, účinne sa nimi nezaoberal a nevenoval im potrebnú pozornosť. Namietal, že konštatovaním krajského súdu, že v konaní nebolo preukázané, že ide o identický tovar, ktorý mal žalobca nadobudnúť od svojich obchodných partnerov a že žalobca v daňovom konaní nepreukázal dodanie tovaru, ale tento iba deklaroval, došlo k zmene právnej situácie založenej rozhodnutím správneho orgánu, keďže správca dane ani žalovaný nespochybňovali existenciu a identitu tovaru, ale spochybňovali len osobu dodávateľa, avšak súd spochybnením identity tovaru spochybnil aj samotnú existenciu tovaru. Poukázal na to, že krajský súd považoval za podstatnú skutočnosť, že fyzickú kontrolu tovaru nebolo možné vykonať, nakoľko spoločnosť B., a.s. a žalobca tvrdili, že tovar sa nachádza u druhého obchodného partnera, na základe ktorej prijal rozhodujúci záver o nepreukázaní reálneho dodania tovaru, avšak podstatnou žalobnou námietkou, že správne orgány nepresne reprodukovali vyjadrenie predsedníčky predstavenstva spoločnosti B., a.s. a konateľa spoločnosti žalobcu, sa vôbec nezaoberal, a len prevzal tvrdenie žalovaného. Namietal, že zo zistení, že konatelia spoločnosti S. s.r.o. potvrdili vystavenie a prijatie faktúr za dodanie strojov, ktoré fyzicky nevideli, nie je podľa jeho názoru možné prijať záver, ako to urobil krajský súd, že išlo len o formálne vystavenie a prijatie faktúr, keďže nebol preukázaný reálny nákup a dodanie strojov, resp. že išlo iba o sprostredkovanie. K názoru vyslovenému krajským súdom, že správca dane postupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania, pričom žalobca mal možnosť uplatnený nárok na nadmerný odpočet dane preukázať, poukázal na to, že žalobca nákup tovaru od spoločnosti B., a.s., od spoločnosti S. s.r.o. preukázal zmluvami, faktúrami, dodacími listami, preberacími protokolmi, dokladmi o zaplatení, a dodanie tovaru potvrdili aj dodávatelia, ktorí nákup a predaj technológie uviedli vo svojich daňových priznaniach a odvedli daň. Žalobca uviedol, že preukázal dopravu tovaru

do Litvy a intrakomunitárne dodanie bolo preverované na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom bolo potvrdené nájdenie 88 častí a žalobca predložil preberacie protokoly na 117 častí podľa fakturácie, notársky overené čestné prehlásenie, že odberateľ prevzal zariadenia tak, ako je uvedené na faktúrach, a potvrdenie o uskladnení tovaru a o jeho účtovaní. S poukazom na § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. vyslovil žalobca názor, že ak správca dane mal pochybnosti o jeho tvrdeniach a jeho dôkazy nemienil akceptovať, potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, namietajúc tiež, že dôkazy, o ktoré oprel správny orgán svoje tvrdenia, nemajú rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť, ako dôkazy predložené žalobcom. Mal pri tom za to, že požiadavka správnych orgánov a súdu na predloženie ďalších, ničím nekonkretizovaných dôkazov za účelom preukázania osoby dodávateľa, presahuje reálne možnosti žalobcu a v konečnom dôsledku správca dane ako aj žalovaný požadovali od žalobcu preukázanie resp. vyvrátenie niečoho, čo sa vymyká sfére jeho vplyvu, a preto záver daňových orgánov a súdu o neunesení dôkazného bremena žalobcu presúvajú jeho dôkaznú povinnosť do abstraktnej, nekonkrétnej a v podstate nesplniteľnej polohy. Rovnako považoval za nelogický, rozporný a nezrozumiteľný názor súdu, že ak tzv. prvý obchodný partner v celom reťazci dodávateľov nepreukázal existenciu tovaru, ktorý v konečnom dôsledku mal byť dodaný žalobcovi, potom je spochybnené celé dodanie tovaru obchodnými partnermi žalobcu, pričom považoval za zrejmé, že nadmerný odpočet DPH je možné vyvodit' iba zo vzťahu spoločností B., a.s. a S. s.r.o., pretože súd na jednej strane tvrdí, že ak prvý obchodný partner v reťazci nepreukázal existenciu tovaru, potom je spochybnené celé dodanie tovaru obchodnými partnermi žalobcu, a súčasne na strane druhej uvádza, že nadmerný odpočet DPH je možné vyvodit' iba zo vzťahu spoločností B., a.s. a S. s.r.o.. Ďalej namietal, že záver daňových orgánov, ktorý si súd bez iného úplne osvojil, spochybňujúci dodanie tovaru v reťazci dodávateľov a odberateľov, najmä na základe toho, že prví obchodní partneri v reťazci nepreukázali existenciu tovaru, je v rozpore s právnym záverom vysloveným v rozsudku Európskeho súdneho dvora (ďalej len „ESD“) z 12.1.2006, na ktorý žalobca poukazoval už v žalobe, v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen, bod 47., podľa ktorého „každé plnenie sa musí posúdiť samo o sebe a povaha určeného plnenia v dodávateľskom reťazci nemôže byť zmenená z dôvodu predchádzajúcich alebo nasledujúcich udalostí“. Žalobca poukázal na to, že predmetom sporu nie je existencia tovaru, jeho nákup a ďalší predaj, ale nevyvrátenie pochybností daňových orgánov o tom, že žalobca skutočne prijal tovar od svojich dodávateľov deklarovaných na predložených dokladoch. Vychádzajúc z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. mal za to, že dôkazné bremeno znáša daňový subjekt len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí, čo v konkrétnom prípade znamená, že daňový subjekt mal preukázať len to, že tovar nakúpil od spoločností B., a.s. a S. s.r.o., pričom toto dôkazné bremeno nie je možné ponímať extenzívne a rozširovať ho aj na preukázanie iných skutočností, teda aj takých, na ktoré sa vzťahuje dôkazná povinnosť iných subjektov. Podľa názoru žalobcu daňový subjekt nemal povinnosť preukazovať nákup a predaj tovaru v reťazci dodávateľov, keďže v bežnom obchodnom styku nie je možné požadovať, aby odberateľ pri odbere tovaru skúmal od koho, na základe akého právneho titulu a ako jeho dodávateľ tovar nadobudol. Zdôraznil, že nejednoznačné vyjadrenia dodávateľov by mali podstatný vplyv na záver o neuskutočnení dodania tovaru pre žalobcu len vtedy, ak by z týchto vyjadrení a z iných zistení jednoznačne vyplynulo, že predmetný tovar nebol dodaný, a nielen to, že jeho dodanie nebolo preukázané tak, ako si to predstavoval správca dane. Záverom žalobca vytkol krajskému súdu, že v napadnutom rozsudku absentuje

presvedčivé zodpovedanie otázok nastolených žalobcom, ktoré majú pre vec podstatný význam, ďalej že súd si vo viacerých svojich konštatovaniach a záveroch sám protirečí, na základe čoho je napadnutý rozsudok vnútorne rozporný, a že súd bez iného len reprodukuje závery daňových orgánov, považujúc takýto jednostranný výklad za neobjektívny, pretože berie zreteľ len na časť možných argumentov resp. na časť možných pohľadov na danú vec, a preto nepovažoval napadnutý rozsudok len za nedostatočne odôvodnený, ale samotný výklad niektorých ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. (dôkazné bremeno) súdom nemá žiadnu oporu v judikatúre ESD a v platnom procesnom práve.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol napadnutý rozsudok potvrdiť. Poukázal na to, že aj napriek tomu, že žalobca ako odvolateľ deklaroval dôvody odvolania tak, že napadnutým rozsudkom bola vec po právnej a skutkovej stránke posúdená nesprávne, jeho námietky svojím obsahom smerujú voči formálno-procesným náležitostiam rozsudku, konkrétne jeho odôvodneniu. S rozhodnutím súdu vo veci sa plne stotožnil, považujúc ho za správne a odvolacie námietky za nedôvodné. S poukazom na nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 209/04 III. ÚS 115/03 konštatoval, že ak odôvodnenie rozsudku stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozsudku, postačuje na záver, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivý proces. Za rozhodujúce v rozsudku považoval objasnenie skutkového a právneho základu spornej veci, teda vysporiadanie sa s kľúčovou otázkou, či žalobcom uplatnené právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty je v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“), čo podľa jeho názoru prvostupňový súd urobil a v rovine skutkovej sa vysporiadal s kľúčovou otázkou, či žalobcom uplatnené právo na odpočítanie DPH je v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH, v tejto súvislosti v právnej rovine v rozsudku poukázal na príslušné ustanovenia zákona o DPH a zákona č. 511/1992 Zb., ktorých dodržiavanie skúmal, a napokon sa stotožnil so závermi daňových orgánov uvedenými v odôvodnení rozhodnutia daňových orgánov. Uviedol, že ani vyššie uvedené nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky neuvádzajú povinnosť súdu v odôvodnení rozsudku vysporiadať sa so všetkými žalobnými námietkami, ale iba s tými, ktoré majú pre vec podstatný význam. Podľa názoru žalovaného je z obsahu rozsudku zrejmé, že prvostupňový súd sa s námietkami žalobcu vysporiadal.

Podaním zo dňa 1.4.2011 doručeným Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky dňa 4.4.2011 žalobca doplnil svoje odvolanie o námietku nezákonnosti daňovej kontroly.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach odvolania (§ 212 ods. 1 OSP s použitím § 246c vety prvej OSP) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že rozsudok súdu prvého stupňa je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, a to pre závažné procesné pochybenie spočívajúce v nedostatočnom odôvodnení rozhodnutia.

Zmyslom a účelom platnej právnej úpravy správneho súdnictva je poskytovať efektívnu ochranu verejným subjektívnym právam fyzických a právnických osôb.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

Podľa § 247 ods. 1 OSP podľa ustanovení tejto hlavy (t. j. druhej hlavy piatej časti) 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.

Podľa § 250j ods. 1 OSP ak súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (ďalej len "v medziach žaloby") dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, vysloví rozsudkom, že sa žaloba zamieta.

V zmysle citovaného ustanovenia § 250j ods. 1 OSP príslušný súd rozhodne vo veci samej tak, že žalobu zamietne, ak zistí, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom. Záver o súlade postupu a rozhodnutia správneho orgánu so zákonom sa týka rozsahu a z dôvodov, pre ktoré bola žaloba podaná. Súd musí v rozsahu prieskumu venovať pozornosť tomu, či vo veci nemalo byť prednostne aplikované komunitárne právo (čl. 7 ods. 2 ústavy) a podľa výsledku aj takéhoto prieskumu musí postupovať v súlade s citovaným článkom ústavy.

Procesnému právu účastníka konania vznášať v žalobe námietky nezákonnosti voči postupu a rozhodnutiu správneho orgánu zodpovedá povinnosť správneho súdu preskúmať rozhodnutie správneho orgánu v rozsahu žalobných námietok, o vznesených námietkach rozhodnúť a pokiaľ ich nepovažoval za dôvodné, vysvetliť a vyložiť, z akých dôvodov. Ak tak správny súd neurobí, zaťaží svoje rozhodnutie nielen vadami spočívajúcimi v porušení všeobecných procesných princípov - podraditeľných pod vadu konania v zmysle § 221 ods. 1 písm. f) OSP - ale súčasne postupuje aj v rozpore so zásadami vyjadrenými v druhej hlave, siedmom oddiele Ústavy SR (predovšetkým čl. 46 ods. 1, čl. 48 ods. 2) a v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane základných ľudských práv a slobôd (ďalej aj „Dohovor“; porov. II. ÚS 9/00, I. ÚS 35/01, I. ÚS 26/94, IV. ÚS 156/03).

Súčasťou práva na súdnu ochranu a na spravodlivý proces je nepochybne aj právo na riadne odôvodnenie súdneho verdiktu.

Právo na spravodlivý proces vyžaduje, aby rozhodnutie bolo odôvodnené. Vyplýva to z potreby transparentnosti výkonu spravodlivosti, ktorá je inherentná každému jurisdikčnému aktu. Je korelátom práva účastníka prednášať návrhy aj argumenty, aby na ne dostal odpoveď. Odôvodnenie rozhodnutia je aj zárukou toho, že výkon spravodlivosti nie je arbitrárny. Je predpokladom toho, aby strany mohli účinne uplatňovať právo na opravné prostriedky. Napokon je predpokladom kontroly výkonu spravodlivosti zo strany verejnosti.

Súčasťou práva na riadne odôvodnenie je aj to, aby sa súd riadne vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami účastníka konania. Nedostatočné vysporiadanie sa s námietkami účastníka konania spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia.

Odôvodnenie má presvedčiť účastníkov konania, že rozhodnutie bolo výsledkom starostlivého zhodnotenia relevantných faktov, že nebolo len doprovodom vopred prijatého rozhodnutia a že nebolo svojvoľné. Z uvedeného dôvodu je preto potrebné trvať na logickej súladnosti (bezrozpornosti) a vecnej konzistencii odôvodnenia rozhodnutia, ktoré nemôže opomenúť dôležité skutočnosti a tieto ponechať bez odpovede.

Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva k čl. 6 ods. 1 Dohovoru, ktorá súd zaväzuje, platí zásada, aby svoje rozhodnutia odôvodňovali; tento záväzok nemôže byť chápaný tak, že vyžaduje podrobnú odpoveď na každý argument (pozri Van Hurk v. Holandsko, 1994), a preto rozsah tejto povinnosti sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s ohľadom na okolností každého prípadu (pozri Ruiz Torija a Hiro Balani v. Španielsko, 1994).

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu nie je zrejmé, ako sa krajský súd vysporiadal s námietkami a argumentmi žalobcu týkajúcimi sa ním tvrdenej nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov, námietky, že zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzalo rozhodnutie žalovaného je v rozpore s obsahom spisov a nepostačujúce na prijatie záverov, že k dodaniu tovaru nedošlo, bližšie a presnejšie špecifikovanými v bode II. žaloby, vrátane poukazu žalobcu na judikatúru ESD, rozsudok v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen, pretože z obsahu napadnutého rozsudku nevyplývalo, že by sa žalobnými námietkami vôbec zaoberal. Krajský súd do odôvodnenia svojho rozsudku iba prevzal a zopakoval závery žalovaného.

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

V ďalšom konaní prejedná vec v medziach podanej žaloby, dôsledne sa vysporiada so všetkými námietkami žalobcu, vrátane odvolacích námietok ako aj doplňujúcim podaním žalobcu zo dňa 1.4.2011, znova o nej rozhodne a svoje rozhodnutie aj riadne a presvedčivo odôvodní.

U nepreskúmateľného rozhodnutia nemožno hodnotiť správnosť relevantných právnych otázok ani vady správneho konania, pretože bolo nutné takéto rozhodnutie zrušiť a otvoriť tým krajskému súdu procesný priestor pre vydanie rozhodnutia nového, ktoré nebude postihnuté zmieneným deficitom.

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

Podľa § 250ja ods. 4 OSP v ďalšom konaní je súd prvého stupňa viazaný právnym názorom odvolacieho súdu.

P o u č e n i e : Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave, dňa 31. mája 2011

JUDr. Jaroslava Fúrová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth