

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/38/2013
Identifikačné číslo spisu:	1012201676
Dátum vydania rozhodnutia:	28.05.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:1012201676.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v právnej veci žalobcu: Tex-Press Slovakia, s.r.o., so sídlom Vajnorská 137, Bratislava, IČO: 35872331, zastúpeného JUDr. Ing. Vojtechom Čipákom, PhD., advokátom, Advokátska kancelária, so sídlom v Bratislave, Vázovova 9/B, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 1020502/1/1032231/2012/5062-r z 26. júna 2012, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 12/2012-112 z 25. januára 2013, jednomyseľne takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudo Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 12/2012-112 z 25. januára 2013 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej v texte rozsudku len ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 2 písm. c/ a d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len ako „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1020502/1/1032231/2012/5062-r z 26. júna 2012 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň uložil žalovanému povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 551,46 € do 3 dní od právoplatnosti tohto rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu.

Žalovaný správny orgán rozhodnutím č. 1020502/1/1032231/2012/5062-r z 26. júna 2012 podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) potvrdil napadnuté prvostupňové rozhodnutie - dodatočný platobný výmer č.: 9102403/1/312669/2012/Dub z 1. marca 2012, ktorým Daňový úrad Bratislava podľa § 44 ods.6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi - platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie február 2009 v sume 55.062 €, sumu ktorú uložil žalobcovi zaplatiť do 15

dni odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto dodatočného platobného výmeru na uvedený účet Daňového úradu Bratislava III v Štátnej pokladnici.

Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že krajský súd dospel k záveru, že žaloba je dôvodná, pretože žalovaný nedostatočne zistil skutkový stav a jeho rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Z administratívneho spisu krajský súd zistil, že správca dane uznesením zo dňa 11. februára 2010, doručeným žalobcovi dňa 22. februára 2010 prerušil daňovú kontrolu z dôvodov medzinárodnej výmeny informácie. Žalobca podal podnet na prešetrenie postupu správcu dane pri výkone daňovej kontroly, pričom žiadosťou doručenou Daňovému riaditeľstvu SR dňa 14. novembra 2011 žiadal o poskytnutie informácie o konaní o tejto sťažnosti. Ako vyplýva z odpovede Daňového riaditeľstva SR zo dňa 14. decembra 2011, boli preverené skutočnosti uvedené v podnete žalobcu formou kontroly podľa zákona č. 10/1996 Z. z. o kontrole v štátnej správe v znení neskorších predpisov a ako vyplýva z tejto odpovede, boli zistené zo strany zamestnancov správcu dane procesné nedostatky, ktoré boli odstránené v priebehu kontroly. Zároveň Daňové riaditeľstvo SR oznámilo žalobcovi, že o konkrétnych zisteniach ho nemôže informovať zmätočne uvádza, že konanie o kontrole v štátnej správe nie je daňovým konaním a skutočnosti v ňom zistené nie je možné podriaďovať režimu daňového tajomstva podľa ZSDP. Žalobca predložil v konaní pred súdom kópiu odpovede Krajskej prokuratúry Bratislava zo dňa 14. januára 2013 vo veci podnetu žalobcu o preskúmanie zákonnosti postupu a vydávania rozhodnutí správnych orgánov, z ktorej vyplýva, že kontrola správcu dane bola vykonaná v čase od 22. júna 2011 do 5. septembra 2011, za kontrolované obdobie rokov 2008 až 2011 a z tejto kontroly bol vypracovaný protokol č. I/135/16757-89188/2011/PeMá-50 z 5. septembra 2011. Krajský súd sa teda nemohol vôbec vysporiadať s procesnou námietkou žalobcu ohľadom údajnej prekročenej dĺžky daňovej kontroly (či daňový subjekt, napriek prerušenému konaniu vykonával úkony a opäť tým nevstúpil do konania), pretože v administratívnom spise sa nenachádza výsledok vnútornej kontroly vykonanej u správcu dane, resp. protokol z tejto kontroly zo dňa 5. septembra 2011, na základe ktorej mali vzniknúť procesné nedostatky zamestnancov správcu dane. V administratívnom spise sa len nachádza odpoveď Daňového riaditeľstva SR, ktorá hovorí o procesných porušeníach a že boli odstránené, nie je však zrejmé o aké porušenia ide a akým spôsobom boli následky odstránené. Ani v rozhodnutí žalovaného sa vôbec žalovaný nezaobrá touto námietkou žalobcu. Krajský súd teda nemohol preskúmať zákonnú dĺžku daňovej kontroly.

Ďalej poukázal krajský súd na to, že žalovaný sa vôbec nevysporiadal v napadnutom rozhodnutí s argumentáciou žalobcu ohľadom rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 4Sžf/16/2010 zo dňa 18. októbra 2010, v rámci ktorého poukazuje Najvyšší súd aj na rozhodnutie Európskeho súdneho dvora (O.Ltd (C-354/03), F.E.Ltd C-353/03) a B.H.S. Ltd (C-484/03), citujem: „uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý.“

Pokiaľ išlo o návrhy na vypočutie svedkov v konaní pred súdom zo strany žalobcu - zamestnankýň správcu dane, tomuto návrhu súd nevyhovел z dôvodu, že nepovažoval za potrebné vykonať dokazovanie a takýto výsluch by nebol účelný a efektívny pre rozhodnutie vo veci.

Výrok o trovách konania krajský súd odôvodnil úspešnosťou žalobcu v predmetnom konaní, aplikujúc ust. § 250k ods. 1 O.s.p.

II.

Proti rozsudku prvostupňového súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný, ktorý mal za to, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.) a rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.).

Žalovaný trval na svojich argumentoch uvedených v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a argumentoval skutkovo a právne zhodne s dôvodmi uvedenými v stanovisku k žalobe. Poukázal na skutočnosť, že ako odvolací orgán nemá kompetencie zisťovať skutkový stav, ale vychádzal zo správcom dane zisteného skutkového stavu, ktorému krajský súd nevytyka nedostatočne zistený

skutkový stav a nezrušil dodatočný platobný výmer správcu dane, aj keď to žalobca v podanej žalobe žiadal.

Žalovaný uviedol, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval podľa ustanovení zákona SNR č. 511/1992 Zb., ktorý je účinný od 1. januára 1993. Citovaný zákon je procesným zákonom, ktorý upravuje postupy správcu dane pri výkone správy daní a poplatkov, je súčasťou právnych predpisov zavedených v rámci daňovej reformy od 1. januára 1993, je takou procesnou právnou normou, prostredníctvom ktorej správca dane a daňové subjekty vykonávajú úkony na dosiahnutie relatívne spoločného cieľa - správne určiť a vybrať daň v súlade s hmotnoprávnymi predpismi (daňovými zákonmi), určuje pravidlá postupu správcu dane v daňovom konaní na jednej strane a na strane druhej určuje povinnosti a priznáva práva daňovému subjektu. Je teda v tomto zmysle zárukou zákonného postupu správcu dane a ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

Žalovaný k meritu veci uviedol, že v priebehu výkonu kontroly za zdaňovacie obdobie február 2009 správca dane preveroval opodstatnenosť nároku na odpočítanie dane v celkovej sume 55. 062 € z dodávateľských faktúr, ktorými žalobca deklaroval nákup obkladu z prírodného kameňa od daňového subjektu DONNA K-9 s.r.o., Brnenská 655, 908 01 Kúty, IČ DPH: SK2020254808. Správca dane konštatoval porušenie § 51 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 49 ods. 1 citovaného zákona tým, že žalobca si odpočítal daň z tovaru, pri ktorom nevznikla daňová povinnosť.

Pokiaľ žalobca v žalobe uvádzal, že všetky kontroly u jeho dodávateľa, spoločnosti DONNA K-9 s.r.o. dopadli bez nálezu, v prospech tohto daňového subjektu, žalovaný dal súdu do pozornosti, že sa nejednalo o daňové kontroly, ale boli vykonané len miestne zisťovania. Je pravdou, že prvé miestne zisťovania boli zamestnancami správcu dane zamerané len na kontrolu predložených faktúr, a tam správca dane spoločnosti DONNA K-9 s.r.o. konštatoval kladný výsledok šetrenia. Nekontrolovali sa však účtovné položky a nerobili sa fyzické kontroly nákupu a predaja skladovaného tovaru, ani riadne daňové kontroly.

Správca dane žalobcu (do 1. januára 2012 DÚ Bratislava III, od 1. januára 2012 DÚ Bratislava) preveroval počas daňových kontrol viacerých zdaňovacích období, ktoré prebiehali v rokoch 2008-2010 (pretože žalobca počas celej tej doby deklaroval obchodovanie (v niektorých zdaňovacích obdobiach nákup, v iných zdaňovacích obdobiach predaj) s tovarom nazývaným raz granitové platne, raz žula) ako aj vo vyrubovacom konaní prostredníctvom dožiadaní na miestne príslušnom daňovom úrade spoločnosti DONNA K-9 s.r.o., ako aj na miestne príslušných daňových úradoch spoločností GAMA-EXPO s.r.o., Bratislava a DONNER SK, s.r.o., obec Banka, od ktorých, ako bolo zistené, mala spoločnosť DONNA K-9 s.r.o. tento tovar nakupovať.

Správca dane na základe zistení nemal preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľných plnení skutočne prišlo tak, ako sa uvádzalo vo faktúrach, predkladaných správcovi dane počas daňovej kontroly, resp. vo vyrubovacom konaní, do ktorého bol vrátený rozhodnutím žalovaného č. I/222/15770-100078/2010/991050-r zo dňa 29. novembra 2010, a to za účelom ešte dôkladnejšieho zistenia a preverenia skutkového stavu.

Zdôraznil, že správca dane pri daňovej kontrole nemôže vychádzať len z faktúr predložených daňovým subjektom, ale je povinný k tomu účelu vykonať aj dokazovanie na zistenie, či predložené faktúry odrážajú skutočnosť, a či im neabsentuje materiálny podklad. V zmysle § 15 ods. 1 zákona SNR č. 511/1992 Zb. zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Správca dane je povinný vyhodnotiť vykonané dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Správca dane okrem nákupu tovaru preveroval prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií v spolupráci s maďarskou finančnou správou, či maďarská spoločnosť SINON Kft., Budapešť a tiež spoločnosti LOCARE Kft. Budapešť a CERTEL-X, Kft. Budapešť (ktorým, podľa predložených dokladov žalobca tovar v priebehu troch rokov dodával) skutočne prijali, či uvedené nadobudnutie tovaru priznali v daňových priznaniach a príp. ak sa preukáže existencia tohto tovaru, ako ďalej bol tento tovar použitý. Žiadal tiež informáciu, či bol dodaný kameň opracovaný alebo predaný v nezmenenom stave. Zo zistených skutočností (odpovedí maďarskej finančnej správy) bol správca dane oprávnený vyvodiť záver, že by sa mohlo jednať o fiktívne vystavovanie dokladov - všetky uvedené maďarské spoločnosti majú sídlo na rovnakej adrese, ktorá sa javí ako „virtuálna“, je v paneláku, v byte na 8. poschodí, s

konateľmi ani jednej zo spoločností sa maďarskej finančnej správe nepodarilo skontaktovať a to napriek zasielaným výzvam, nepodávali daňové priznania a nedeklarovali nadobudnutie tovaru zo Slovenska. Zase na území SR sa nepodarilo jednoznačne preukázať pôvod tovaru, fakturácia nákupu tovaru sa uskutočňovala medzi viacerými obchodnými spoločnosťami, pričom prvá z nich je nekontaktná.

Na základe takto zistených skutočností odvolací orgán mal zato, že skutkový stav bol správcom dane zistený dostatočne, nestotožnil sa s tým, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné z dôvodu absencie dôvodov. V napadnutom rozhodnutí uviedol, ktoré skutočnosti boli podkladom pre rozhodnutie, aké dôkazy v konaní boli správcom dane vykonané, akým spôsobom ich vyhodnotil, a tiež na základe akých právnych predpisov rozhodoval a mal za to, že sa vysporiadal aj s námietkami žalobcu vznesenými v odvolacom konaní, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a zásad logického uvažovania, keď všetky dôkazy vyhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku na str. 4 vo štvrtom a nasledujúcich odsekoch uviedol, že správca dane uznesením (bolo to rozhodnutie č. 602/321/17620/2010/Dub) zo dňa 11. februára 2010, žalobcovi doručeným dňa 22. februára 2010 prerušil daňovú kontrolu z dôvodov medzinárodnej výmeny informácie. Žalobca podal podnet na prešetrenie postupu správcu dane pri výkone daňovej kontroly, pričom žiadosťou doručenou Daňovému riaditeľstvu SR dňa 14. novembra 2011 žiadal o poskytnutie informácií o tejto sťažnosti. Žalovaný k tomu uviedol, že konkrétne kontrola za zdaňovacie obdobie február 2009 bola ukončená dňa 5. mája 2010, kedy správca dane vydal Protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 602/321/60984/2010/Dub, ktorý bol splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu doručený dňa 28. mája 2010 ako príloha výzvy č. 602/321/60988/2010/Dub zo dňa 5. mája 2010 na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie. Protokol bol s daňovým subjektom aj jeho splnomocneným zástupcom prerokovaný dňa 17. júna 2010. Z tohto dôvodu žalovaný k argumentu krajského súdu, že sa nemohol vysporiadať s procesnou námietkou ohľadom údajne prekročenej dĺžky daňovej kontroly, pretože v administratívnom spise sa nenachádza výsledok vnútornej kontroly vykonanej u správcu dane uviedol, že v čase daňovej kontroly konkrétne za zdaňovacie obdobie február 2009 žalovaný nenamietal dĺžku daňovej kontroly, podnet na prešetrenie postupu správcu dane nebol daňovým subjektom ešte vznesený, stalo sa tak až dňa 8. februára 2011.

V žalobou napadnutom rozhodnutí č. 1020502/1/1032231/2012/5062-r sa žalovaný námietkou žalobcu o dĺžke daňovej kontroly zaoberal, na str. 3 odôvodnenia citovaného rozhodnutia je uvedená doba trvania daňovej kontroly. Daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie február 2009 začala dňa 9. júna 2009 spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly č. 602/321/55498/2009/Dub zo dňa 9. júna 2009 s konateľom spoločnosti Tex-Press Slovakia, s.r.o., Bratislava. Lehota na výkon daňovej kontroly bola z dôvodu neukončeného preverovania oprávnenosti uplatneného odpočítania dane orgánom nadriadeným správcovi dane - Daňovým riaditeľstvom SR, pracoviskom Bratislava predĺžená do 8. júna 2010, čo bolo daňovému subjektu oznámené Upovedomením č. 602/321/110679/2009/Dub, doručeným daňovému subjektu dňa 22. októbra 2009. Rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2009 č. 602/321/17620/2010/Dub zo dňa 11. februára 2010 bola kontrola prerušená, rozhodnutie bolo daňovému subjektu doručené dňa 22. februára 2010. Správca dane v kontrole pokračoval odo dňa 15. apríla 2010, čo oznámil splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu oznámením č. 602/321/56797/2010/Dub zo dňa 28. apríla 2010, ktoré bolo doručené dňa 28. mája 2010. Protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 602/321/60984/2010/Dub bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 17. júna 2010. Výkon kontroly trval 322 dní.

Krajský súd tiež na str. 4 v štvrtom odseku argumentoval, že v odpovedi zo dňa 14. decembra 2011 Daňové riaditeľstvo SR, odbor vnútornej kontroly oznámilo žalobcovi, že o konkrétnych zisteniach ho nemôže informovať a že zmätočne uvádza, že konanie o kontrole v štátnej správe nie je daňovým konaním a skutočnosti v ňom zistené nie je možné podriaďiť režimu daňového tajomstva podľa ZSDP.

Žalovaný k tomu uviedol, že v odvolacom konaní, kedy žalobca predložil citovaný dokument, sa s listom oboznámil, a vyplynulo mu z neho, že Daňové riaditeľstvo SR, odbor vnútornej kontroly odôvodňuje, z akých dôvodov neoboznamuje vtedy daňový subjekt, teraz žalobcu, s konkrétnymi zisteniami. Definuje, čo je v zmysle § 23 zákona o správe daní a poplatkov daňovým tajomstvom, a v nasledujúcom odseku, ktorý už krajský súd neuviedol v rozsudku sp. zn. 6S/12/2012, oznámil žalobcovi, že podľa § 5 zákona č. 211/2000 Z. z. o slobodnom prístupe k informáciám má právo byť informovaný o veciach, ktoré nie

sú daňovým (resp. bankovým a iným) tajomstvom, teda, nakoľko zistenia získané v súvislosti s daňovým konaním sú v zmysle § 23 zákona o správe daní a poplatkov daňovým tajomstvom, nemôže byť s konkrétnosťami oboznámený. Žalovanému sa takéto odvolanie zdalo logické, vyplývajúce z citovaných ustanovení zákona o správe daní a poplatkov a zákona o slobodnom prístupe k informáciám. Krajský súd v rozsudku na str. 5, v druhom odseku, poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf 16/2010 z 18. októbra 2010, v rámci ktorého NS SR poukazuje aj na konkrétne rozhodnutia ESD a cituje: „uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý“. K tomuto bodu žalovaný uviedol, že pokiaľ sa žalobca v odvolacom konaní, alebo v súdnom konaní odvolával na niektoré rozsudky Najvyššieho súdu SR, či Európskeho súdneho dvora, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňových transakcií má prvky niektorého zo zmieňovaných rozsudkov, a nielen uvádzať právne závery v týchto rozsudkoch uvedené.

Odvolací orgán bral tento argument žalobcu pri rozhodovaní v odvolacom konaní do úvahy, aj keď nie je vyslovene v odôvodnení zmienený ako rozsudok so svojou značkou. Žalovaný sa nemohol stotožniť s názorom, že sa jedná o totožný prípad v citovanom rozsudku, konkrétne s časťou vety, cit.: „nárok na odpočet dane nemôže byť odopretý, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť“. Správca dane vykonával daňové kontroly u žalobcu niekoľko rokov, počas ktorých žalobca deklaroval nákup a predaj tovaru, predaj vždy do Maďarskej republiky, trom rôznym firmám, ktoré ale mali tú istú, totožnú adresu sídla v Budapešti. Správca dane žiadal opakovane maďarskú daňovú správu o potvrdenie uskutočnenia obchodných prípadov, nadobudnutie tovaru jednou z troch deklarovaných maďarských spoločností. Ani v jednom prípade šetrenie maďarskej daňovej správy nebolo úspešné. Maďarské spoločnosti deklarujú sídlo v Budapešti na rovnakej adrese, je v paneláku, v byte na 8. poschodí, s konateľmi ani jednej zo spoločností sa maďarskej finančnej správe nepodarilo skontaktovať a to napriek zasielaným výzvam, nepodávali daňové priznania a nedeclarovali nadobudnutie tovaru zo Slovenska. Teda skutočné usadenie a vykonávanie ekonomickej činnosti v Maďarskej republike sa nepotvrdilo.

Žalobca bol o týchto skutočnostiach pravidelne správcom dane informovaný, veď na tom základe mu nebolo odpočítanie dane správcom dane zo štátneho rozpočtu SR realizované. Z tohto dôvodu tak správca dane, ako aj odvolací orgán dospel k záveru, že v obchodných prípadoch žalobcu nie je možné sa stotožniť s citáciou, že žalobca je osoba, o ktorej sa jedná v predmetnom rozsudku, cit.: „osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť“. Žalobca vedel niekoľko rokov, že jeho odberatelia s maďarskou daňovou správou nespokupujú, povinnosti vyplývajúce z daňových zákonov si neplnia.

Žalovaný uviedol, že na zamedzenie rozdielného výkladu ustanovení dane z pridanej hodnoty každého členského štátu Európskej únie slúžia rozsudky ESD, pričom poukázal najmä na rozsudky vo veci C-409/04 T. a C-184/05 T., podľa ktorých boj proti daňovým podvodom odôvodňuje v niektorých prípadoch vysoké nároky na povinnosti dodávateľa. Od dodávateľa môžu byť požadované všetky únosné opatrenia, ktorými sám zabezpečí, aby sa nemohol dopustiť daňového podvodu. Pri zdaňovaní dodávateľa je okrem iného rozhodujúce, či urobil všetky dostupné a primerané opatrenia. Potvrdenie o nadobudnutí od dodávateľa nie je dôkazom o intrakomunitárnom dodaní tovaru. Žalovaný poukázal aj na rozsudok ESD vo veci C-73/06 P., podľa ktorého ak vyplynie zo žiadosti zaslanej v rámci medzinárodnej administratívnej spolupráce, že adresa uvedená v osvedčení o dani pre zdaniteľnú osobu nezodpovedá sídlu ekonomickej činnosti, je daňová správa oprávnená považovať podnik za fiktívny a vyvodit' z toho náležité daňové dôsledky.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Žalovaný ďalej poukázal na ustanovenia § 29 ods.1, 2, 4, 8 zákona o správe daní a poplatkov a § 43 ods. 1, 5 zákona o DPH, ktoré citoval. Uviedol, že z § 43 ods. 5 zákona o DPH vyplýva, že platiteľ dane je

povinný preukázať splnenie podmienok podľa odsekov 1 až 4, a zároveň dodanie tovaru. Požiadavky na oslobodenie dodávky tovaru v rámci spoločenstva (z členského štátu predávajúceho do členského štátu nadobúdateľa) vyplývajú zo Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej v texte rozsudku len „Šiesta smernica“).

Podľa článku 28c A písm. a/ prvý odsek Šiestej smernice bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia spoločenstva a za podmienok, ktoré samy stanovujú na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchšej aplikácie výnimiek, uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa či zneužitiu, členské štáty oslobodia:

a) dodávky tovaru, ako sú definované v článku 5 a 28a (5) a), expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar mimo územia, referovaného v článku 3, ale v rámci spoločenstva, ktorý je dodaný pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v členskom štáte inom ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru.

Výkladom tohto článku sa zaoberal ESD v rozsudku zo dňa 27. septembra 2007 vo veci C- 409/04 T. plc a i. kde v bode I judikoval, že článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a/ prvý odsek Šiestej smernice sa majú vzhľadom na pojem "odoslaný" uvedený v týchto dvoch ustanoveniach vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.

Z uvedeného vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní preskúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. V zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, dôkazné bremeno patrí v daňovom konaní daňovému subjektu.

Odvolací orgán - žalovaný sa nemohol stotožniť stvrdením žalobcu v odvolaní, že dostatočne preukázal skutočnosti, ktoré odôvodňujú oslobodenie predmetnej dodávky tovaru od DPH. V ustanovení § 43 ods. 5 zákona o DPH sa príkladmo uvádza zoznam dokladov, ktorými možno dodanie tovaru do iného členského štátu preukázať. Zároveň však je potrebné poukázať na skutočnosť, že pre toto preukázanie nestačí iba jeho formálne, deklaratórne zdokladovanie, daňový subjekt preukazuje, že tovar skutočne fyzicky opustil územie SR a bol dodaný nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník, čo žalobca ani v jednom obchodnom prípade nepreukázal, lebo ani jeden ním označených nadobúdateľov v Maďarskej republike nedeclaroval, že sa stal vlastníkom žalobcom dodaného tovaru, už vôbec nebol určený čas, kedy prešlo na koho v Maďarskej republike právo nakladať s deklarovaným tovarom ako vlastník. Bolo na žalobcovi, aké dôkazné prostriedky na preukázanie týchto skutočností zvolí (§ 29 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov), napríklad možno uviesť daňové priznanie, ktoré nadobúdateľ podal v členskom štáte určenia, teda v Maďarskej republike, skladové listy nadobúdateľa a i.

Vzhľadom k skutočnosti, že pri intrakomunitárnom obchode prechod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je monitorovaný, nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov, preto nie je v rozpore s právom Spoločenstva požadovať, aby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutočňuje, nebude viesť k jeho účasti na obchode, vykazujúcim znaky podvodu.

Na základe uvedeného žalovaný navrhol, aby odvolací súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v rozsahu a dôvodov uvedených v žalobe, v prípade, že dôjde k záveru, že rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo zo správneho právneho posúdenia veci, zistenie skutkového stavu je dostačujúce a napadnutým rozsudkom súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a rozsudok nie je v súlade so zákonom, napadnutý rozsudok zmenil a žalobu žalobcu zamietol a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal alebo s poukazom na vyššie uplatnenú argumentáciu navrhol, aby odvolací súd napadnutý prvostupňový rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

III.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu podľa § 212 ods. 1 O.s.p., prejednal odvolanie žalovaného bez nariadenia pojednávania podľa § 214 ods. 2 O.s.p. a § 250ja ods. 2 O.s.p., a dospel k záveru, že rozsudok je potrebné zrušiť podľa § 221 ods. 1 písm. f) O.s.p. a podľa § 221 ods. 2 O.s.p. vec vrátiť súdu prvého stupňa na ďalšie konanie, a to pre závažné procesné pochybenie spočívajúce v jeho nedostatočnom odôvodnení.

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 O.s.p.).

Podľa § 247 ods. 1 O.s.p. 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.

Pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona (§ 246c ods. 1 vety prvej O.s.p.).

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

V odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (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 (§ 157 ods. 2 O.s.p.).

Citované zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené.

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.

Z obsahu žaloby je zrejmé, že žalobca, namietal, že k ukráteniu na jeho právach došlo zo strany správcu dane, ako aj žalovaného porušením ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. ako aj ustanovení zákona č. 222/2004, ktoré špecifikoval nasledovne:

1/ § 79 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. tým, že nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie február 2009 mu nebol vrátený do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol,

2/ § 15 ods. 5 písm. f) zák. č. 511/1992 Zb. - porušením práva pred vydaním protokolu oboznámiť

žalobcu s kontrolnými zisteniami a vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
3/ § 15 ods. 11 písm. h/ zák. č. 511/1992 Zb., tým, že správca dane neuviedol v protokole č. 602/321/60984/2010/Dub z 5. mája 2010 preukázané kontrolné zistenia viažuce sa na medzinárodné dožiadanie vykonané správcom dane za február 2009,
4/ § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb. - porušením zákonom ustanovených lehôt na vykonanie daňovej kontroly,
5/ § 30a zák. č. 511/1992 Zb. svojou nečinnosťou v daňovom konaní tým, že správca dane nereagoval, správal sa pasívne, resp. nevydal rozhodnutie,
5/ § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. - porušením zákonných ustanovení o dokazovaní.

Posudzujúc obsah odôvodnenia napadnutého rozsudku, odvolací súd dospel k záveru, že krajský súd sa v odôvodnení rozhodnutia zaoberal v podstate len s námietkou týkajúcou sa lehoty na vykonanie daňovej kontroly, pričom ani tu nepostupoval dôsledne, keď nereagoval na argumentáciu žalovaného, pričom ostatné námietky prvostupňový súd nechal úplne bez povšimnutia.

Pokiaľ teda v posudzovanej veci krajský súd nepreskúmal komplexne námietky žalobcu, podľa názoru odvolacieho súdu postupoval nedôsledne, čím postihol napadnutý rozsudok znakom nepreskúmateľnosti odvolacím súdom, pričom uvedeným postupom bolo porušené právo účastníkov na spravodlivý a riadny súdny proces, ako aj zásada spravodlivého procesu podľa čl. 46 ods.1 a čl. 38 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd. Ústavný súd SR už vyslovil, že „súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu“ (IV. ÚS 115/03).

V správnom súdnictve je súd viazaný žalobou vymedzeným rozsahom a dôvodmi preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia, čomu zodpovedá povinnosť súdu rozhodnúť o všetkých bodoch žaloby a v odôvodnení sa s nimi vysporiadať.

Za stavu, že sa súd prvého stupňa nevysporiadal dôsledne so žalobnými námietkami, resp. s niektorými námietkami vôbec, odvolací súd nemohol reagovať na odvolacie dôvody protistrany, t. j. žalovaného, ktoré uplatnil v odvolaní.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti, odvolaciemu súdu neostávalo nič iné ako skonštatovať, že odôvodnenie napadnutého prvostupňového rozsudku je za účelom posúdenia opodstatnenosti odvolacích dôvodov nepreskúmateľné.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z týchto dôvodov napadnutý rozsudok podľa § 221 ods. 1 písm. f) O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 O.s.p.), a to bez toho, aby sa zaoberal hmotnoprávnou stránkou odvolania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň považuje za potrebné dodať, že napriek apelačnému opravnému systému, ktorý sa v správnom súdnictve v Slovenskej republike v zmysle príslušnej právnej úpravy uplatňuje, primárne preskúmava zákonnosť napadnutého rozhodnutia správneho orgánu krajský súd ako súd prvého stupňa. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako súdu odvolacieho je preskúmať vecnú správnosť prvostupňových rozhodnutí a nie nahrádzať prieskumnú činnosť súdu prvého stupňa vrátane odôvodňovania rozhodnutia.

V ďalšom konaní bude preto povinnosťou prvostupňového súdu opätovne dôsledne preskúmať postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, prejednať vec v medziach podanej žaloby, odstrániť vytýkané nedostatky, zrozumiteľne sa vysporiadať so žalobnými námietkami žalobcu, vrátane odvolacích námietok žalovaného, znovu o nej rozhodnúť a svoje rozhodnutie aj riadne a presvedčivo odôvodniť.

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

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 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 opravný prostriedok nie je prípustný.