

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/130/2013
Identifikačné číslo spisu:	7012201230
Dátum vydania rozhodnutia:	25.11.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:7012201230.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: ZEMPLÍN MARKET, s.r.o. so sídlom v Košiciach, ul. Slovenskej jednoty č. 13, IČO: 36 600 679, právne zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom v Košiciach, Gelnická č. 33, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná č. 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020503/553074-1127078/2012/13389 zo dňa 21. augusta 2012, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/196/2012-65 zo dňa 04.09.2013, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č. k. 7S/196/2012-65 zo dňa 04.09.2013 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 250j ods. 2 písm. e), d) O.s.p. zrušil potvrdzujúce rozhodnutie žalovaného č. 1020503/1/553074-1127078/2012/13389 zo dňa 21. augusta 2012, ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice I č. 695/231/88848/11/FrnM zo dňa 21.10.2011, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2009 v sume 27.099,79 €. Rozhodujúcou skutočnosťou boli závery správcu dane o porušení § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Sporným bolo odpočítanie 19% DPH z faktúry č. 2009028 zo dňa 08.12.2009 na sumu 169 473,85 €, ktorým subjekt REVANGE SERVIS, s.r.o., Fábryho 847/13, Košice, IČO: 36 586 790 fakturoval žalobcovi dodanie služby „doplatok provízie za súčinnosť pri odpredaji OC Zemplín v Michalovciach v sume dohodou“. Žalobca ako platiteľ dane nepredložil správcovi dane žiadny dôkaz, ktorý by jednoznačne preukazoval, že by predaj OC Zemplín sprostredkovala spoločnosť REVANGE SERVIS, s.r.o. Naopak na základe písomnej výpovede svedka Ing. Krajčíra - konateľa spoločnosti FK Finance s.r.o. bolo zistené, že spoločnosť FK Finance s.r.o. odprezentovala možnosť spätného odkupu leasingu spoločnosti UniCredit Leasing Real Estate, s.r.o. v októbri 2008 a v novembri 2008. Spoločnosť ZEMPLÍN MARKET, s.r.o. sa rozhodla pre Uni Credit Leasing Real Estate s.r.o. Zmluva

týkajúca sa sprostredkovania OC Zemplín bola medzi platiteľom ZEMPLÍN MARKET, s.r.o. a daňovým subjektom REVANGE SERVIS s.r.o. uzavretá dňa 01.07.2008, pričom obsahovala podmienku exkluzivity. Daňový subjekt REVANGE SERVIS, s.r.o. uzavrel zmluvu týkajúcu sa sprostredkovania predaja OC Zemplín so spoločnosťou VEFRA s.r.o. dňa 01.12.2008. Správca konštatoval, že daňový subjekt REVANGE SERVIS s.r.o. nemal právo preniesť svoje povinnosti zo zmluvy na spoločnosť VEFRA s.r.o. Osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ vo faktúre musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala službu odberateľovi.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že v danom prípade Ing. Roman Krajčír, konateľ spoločnosti FK Finance, s.r.o. dňa 15.06.2011 doručil daňovému úradu svoju svedeckú výpoveď a k tejto svedeckej výpovedi sa nemal možnosť žalobca vyjadriť, čo žalobca vytýka správcovi dane tak v odvolaní, ako aj v žalobnom návrhu. V danom prípade k ústnemu pojednávaniu pred správcom dane nedošlo. Z uvedeného dôvodu mal krajský súd za to, že vzhľadom na ustanovenia § 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov nebolo dostatočne naplnené zákonné ustanovenie o rozsahu dokazovania. Vzhľadom na to, že pri dokazovaní neboli v dostatočnom rozsahu došetrené vyjadrenia konateľov žalobcu vo vzťahu k svedeckej výpovedi konateľa FK Finance s.r.o. krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného s poukazom na ust. § 250j ods. 2 písm. d), e) O.s.p. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie. Namietal, že správca dane nielen spochybnil vierohodnosť dokladov predložených daňovým subjektom a jeho tvrdenia, ale sa snažil pokračovať v dokazovaní a poukázal na skutočného sprostredkovateľa fakturovanej služby. Zákon č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov v zmysle § 7 uvádza, že výpoveď môže byť podaná aj písomne a správca dane môže svedkovi uložiť povinnosť, aby sa dostavil osobne a vypovedal ako svedok. V zmysle uvedeného správca dane vyzval Ing. Romana Krajčíra na poskytnutie vyjadrenia vo forme svedeckej výpovede pre účely dokazovania v zmysle § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Správcovi dane bola doručená svedecká výpoveď Ing. Romana Krajčíra dňa 15.06.2011. Správca dane konal v súlade s vtedy platnými právnymi predpismi a použil písomnú svedeckú výpoveď (§ 7 ods. 1) ako dôkaz v súlade s § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Správca dane tento dôkaz vyhodnotil jednotlivo, ako aj vo vzájomných súvislostiach. Preto nie je možné akceptovať odôvodnenie uvedené v napadnutom rozsudku, že daňový subjekt má právo klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní (§ 15 ods. 5 písm. f) zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov), pretože v danom prípade bola zaslaná písomná svedecká výpoveď, ktorú zákon č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov v ustanovení § 7 ods. 1 riadne umožňuje.

Žalovaný v odvolaní ďalej namietal, že Ing. Roman Krajčír ako konateľ spoločnosti FK Finance, s.r.o. v písomnej svedeckej výpovedi na otázku, či došlo medzi spoločnosťami FK Finance, s.r.o. a ZEMPLÍN MARKET s.r.o. k telefonickému komunikácii a k akejkoľvek mailovej, písomnej alebo obdobnej komunikácii uviedol, že došlo k telefonickému, osobnému a mailovému komunikácii medzi zástupcami ZEMPLÍN MARKETU s.r.o., FK Finance s.r.o. a neskôr UniCredit Leasing (UCL) a najrozsiahlejšia časť komunikácie je mailová komunikácia, ktorá odzrkadľuje celý proces zabezpečovania financovania, ktoré Ing. Roman Krajčír uviedol v bodoch a) - e). Z uvedeného vyplýva, že mailová komunikácia sa týka oslovených bánk/leasingových spoločností a ich spätnej väzby, komunikácie s UCL, proces schvaľovania v UCL a vyjednávanie o zmluvnej dokumentácii s UCL, teda komunikácie FK Finance s.r.o. a tretích subjektov, a nie komunikácie medzi FK Finance s.r.o. a ZEMPLÍN MARKET s.r.o., o ktorej by ZEMPLÍN MARKET s.r.o. mal vedieť a mal by ju mať taktiež k dispozícii, ale ju nepredložil správcovi dane. Správca dane nespochybňoval ani nespochybnil právny vzťah medzi FK Finance a UniCredit Leasing Real Estate s.r.o. ani právny vzťah ZEMPLÍN MARKET s.r.o. a FK Finance s.r.o., ale právny vzťah medzi REVANGE SERVIS s.r.o. a ZEMPLÍN MARKET s.r.o. Správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že skutočným sprostredkovateľom predaja OC Zemplín v Michalovciach bol práve FK Finance s.r.o., ktorý za skutočne zrealizované sprostredkovanie vystavil žalobcovi - ZEMPLÍN MARKET s.r.o. faktúru č. 3/2009 v sume 91 255,15 eur s DPH, a ktorú správca dane uznal. Sprostredkovanie sa neuskutočnilo tak, ako je deklarované spornou faktúrou č. 2009028 zo dňa 08.12.2009 (základ dane 142 415,00 eur DPH 27 058,85 eura) vystavenou REVANGE SERVIS s.r.o.

pre ZEMPLÍN MARKET s.r.o., ktorá nadväzovala na faktúru 3 4 2009 zo dňa 16.04.2009 (základ dane 657 300,00 eur, DPH 124 887,00 eur celková suma 782 187,00 eur). Z uvedeného vyplýva, že REVANGE SERVIS s.r.o. reálne nesprostredkovala predaj OC Zemplín v Michalovciach, ale vyfakturovala za túto službu spolu 951 660,85 eura s DPH, pričom FK Finance s.r.o. sprostredkovala predaj OC Zemplín za sumu 91 255,15 eura s DPH. Navyše žalobca ZEMPLÍN MARKET s.r.o. bol o zisteníach ohľadom spoločnosti FK Finance s.r.o. oboznámený zápisnicou č. 695/320/66624/2011/Amri zo dňa 26.07.2011, ktorá je podpísaná obidvomi konateľmi žalobcu ZEMPLÍN MARKET s.r.o. - Ing. Martinom Magulom a Ing. Petrom Matyšákom. Teda daňový subjekt bol oboznámený so stavom a priebehom výkonu daňovej kontroly, so zisteniami získanými v rámci dožiadaní, písomných svedeckých výpovedí, s kontrolnými zisteniami a inými šetreniami, a teda daňový subjekt mal možnosť a dostatočný časový priestor sa vyjadriť k zisteným skutočnostiam, čo nevyužil ani vo vyjadrení k protokolu zo dňa 12.09.2011.

Žalobca v zastúpení advokátom vo vyjadrení zo dňa 16.09.2014 k odvolaniu žalovaného uviedol, že z rozhodnutia daňových orgánov vyplýva, že písomná svedecká výpoveď Ing. Krajčíra predstavuje ťažiskový dôkaz k prijatiu záveru, že spoločnosť REVANGE SERVIS, s.r.o. reálne nesprostredkovala predaj OC Zemplín a z uvedeného dôvodu nebolo priznané právo na odpočítanie DPH z faktúry č. 2009028 od uvedeného dodávateľa v sume 27 058,85€. Namietal, že povinnosťou všetkých štátnych orgánov je zabezpečiť reálnu možnosť uplatnenia práv tými subjektami, ktorým boli priznané a poukázal na judikatúru Ústavného súdu SR (I. ÚS 10/1998, I. ÚS 17/1999, I. ÚS 44/1999).

Zákonnou povinnosťou správcu dane v zmysle uvedených nálezov Ústavného súdu SR bolo poskytnúť daňovému subjektu reálnu príležitosť uplatniť svoje práva a splniť svoju dôkaznú povinnosť. Princíp rovnosti zbraní, ktorý je jedným z dôležitých atribútov základného práva na spravodlivé konanie vyžaduje, aby daňovému subjektu bola daná primeraná možnosť predniesť svoju záležitosť za podmienok, ktoré ho nestavajú do podstatne nevýhodnejšej situácie, ako je správca dane. Postupom správcu dane táto situácia nastala. Žalobca v postavení daňového subjektu nielen nemal reálnu možnosť uplatniť svoje

právo klásť svedkovi Ing. Krajčírovi otázky pri ústnom pojednávaní podľa ustanovenia § 15 ods. 5 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb., ale má za to, že správca dane svojim postupom úmyselne znemožnil realizáciu tohto práva. Uvedené pochybenie nebolo možné napraviť tým, že žalobca v postavení daňového subjektu bol oboznámený s obsahom svedeckej výpovede Ing. Krajčíra. Znemožnenie uplatnenia procesných práv, ktoré by inak žalobca v daňovom konaní mohol uplatniť a z ktorých bol v dôsledku nesprávneho postupu správneho orgánu vylúčený, je vadou konania takého charakteru, že s jej existenciou sa spája evidentné porušenie zákonnosti.

Podľa žalobcu písomná svedecká výpoveď za daných okolností neviedla k presnému a úplnému zisteniu skutočného stavu veci. Písomná svedecká výpoveď Ing. Krajčíra predstavuje ťažiskový dôkaz k prijatiu záveru, že spoločnosť REVANGE SERVIS, s.r.o. reálne nesprostredkovala predaj OC Zemplín, potom písomná svedecká výpoveď nebola adekvátnym dôkazným prostriedkom k zisteniu otázky podstatnej pre predmet sporu. Nie je možné súhlasiť s tým, že takýto postup viedol k objektívnemu a čo najúplnejšiemu posúdeniu preverovaných zdaniteľných plnení.

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 v rozsahu 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 podľa § 250ja ods. 2 prvá veta O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 221 ods. 1 písm. f) O.s.p. zrušil, pretože nevykonaním dôkazu výsluchu svedka na preskúmanie písomne podanej svedeckej výpovede v daňovom konaní sa postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom a podľa § 221 ods. 2 O.s.p. vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Preskúmaním veci najvyšší súd zistil, že spor o zákonnosť napadnutého rozhodnutia spočíva podľa žalobcu v nedostatočne zistenom skutkovom stave, ktorý vznikol tým, že správca dane sa uspokojil s písomnou svedeckou výpoveďou Ing. Krajčíra konateľa spoločnosti FK Finance s.r.o. a nevykonával jeho výsluch ako svedka na pojednávaní, v dôsledku ktorého procesného postupu žalobca nemal možnosť mu klásť otázky. Žalobca v tomto prípade namieta porušenie princípov spravodlivého súdneho konania.

Predmetom konania je však zdaniteľné plnenie v právnom vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou REVANGE SERVIS, s.r.o. Sporným bolo odpočítanie 19% DPH z faktúry č. 2009028 zo dňa 08.12.2009 na sumu 169 473,85 €, ktorým subjekt REVANGE SERVIS, s.r.o., Fábryho 847/13, Košice, IČO: 36 586 790 fakturoval žalobcovi dodanie služby „doplatok provízie za súčinnosť pri odpredaji OC Zemplín v Michalovciach v sume dohodou“. Správca dane dokazovanie v tomto vzťahu vykonal. Podľa odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného „svedok Ján Brňák - bývalý konateľ spoločnosti REVENAGE SERVIS s.r.o. uviedol, že realizoval stretnutia s cca 30-40 potenciálnymi záujemcami o kúpu OC Zemplín, pričom spolupracoval so subdodávateľom, ale nevedel uviesť identifikačné údaje ani jedného potenciálneho kupujúceho ani subdodávateľa. Plateľ ZEMPLÍN MARKET, s.r.o. takisto zhodne uviedol, že boli realizované stretnutia s rôznymi potenciálnymi kupujúcimi, ale žiadnych záujemcov nekonkretizoval“.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako plateľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zák. SNR č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie plateľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie dane. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. V danom prípade nehmotný charakter služieb a ich sprostredkovanie predstavujú pomerne náročné dôkazné bremeno pre platiteľa dane, na ktoré musí vopred pamätať. Pri tomto druhu služby je preto vhodné vyhotovovať zápisnice o rokovaní so záujemcami prípadne interne zaznamenávať priebeh činnosti sprostredkovateľa.

Výkonávanie dokazovania mimo hlavného právneho vzťahu deklarovaného faktúrou č. 2009028 zo dňa 08.12.2009 má subsidiárny charakter a slúži ako indicia na overenie dôkaznej situácie týkajúcej sa hlavného právneho vzťahu, obsahom ktorého je sporné zdaniteľné plnenie.

Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia.

Výkonanie výsluchu svedka Ing. Romana Krajčára je kvalitatívne dôkazom na preskúmanie zákonnosti iného dôkazu - jeho písomnej svedeckej výpovede, ktorá bola už použitá v daňovom konaní (§ 7 ods. 1 druhá veta zák. č. 511/1992 Zb.). Občiansky súdny poriadok v súdnom konaní dôkaz ako písomnú svedeckú výpoveď nepozná. Vzhľadom na dodržania princípov spravodlivého súdneho konania je nevyhnutné dôkaz vykonať. Ale z hľadiska hospodárnosti konania je neprimerané, aby pre vykonanie len tohto dôkazu bolo zopakované celé dvojstupňové daňové konanie a zrušené napadnuté rozhodnutia, ktoré boli vydané v pomerne rozsiahlom daňovom konaní.

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.