

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/24/2017
Identifikačné číslo spisu: 3016200020
Dátum vydania rozhodnutia: 27.11.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3016200020.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a z členov JUDr. Elena Berthotyová, PhD. a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobkyne : A. L., bytom N. XXXX/XXX-X, K. G., zastúpená Mgr. Jozefom Gáplovským, advokátom, Centrum II 88, Dubnica nad Váhom, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/13/2016-88 zo dňa 6. decembra 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/13/2016-88 zo dňa 6. decembra 2016 zrušuje a vec krajskému súdu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1.Na základe výsledkov daňovej kontroly u žalobcu na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia január až december 2007, ktoré boli zhrnuté v protokole zo dňa 15.06.2015, vydal Daňový úrad Trenčín - Považská Bystrica (ďalej len „správca dane“) dňa 08.07.2015 dodatočný platobný výmer č. 1116391/2015 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona 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.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a

doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyňu rozdiel dane za zdaňovacie obdobie január 2007 v sume 23.222,93 Eur. Dôvodom bolo zistenie, že žalobkyňa porušila § 45 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) tým, že si uplatnila oslobodenie od dane z faktúr pri trojstranných obchodoch, ktoré sa neuskutočnili tak, ako ich deklarovala; na obchode sa nezúčastnili tri osoby a predmet obchodu (osobné motorové vozidlá) nebol odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu Európskej únie.

2. Proti rozhodnutiu správcu dane podala žalobkyňa odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 1553427/2015 zo dňa 15.10.2015 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) postupom podľa § 74 ods. 4 v nadväznosti na § 165b ods. 1 Daňového poriadku rozhodnutie správu dane potvrdil. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný nadviazal na skutkové zistenia správcu dane, označil ojazdené motorové vozidlá, ktoré žalobkyňa ako prvý odberateľ nadobudla pri trojstrannom obchode od svojich dodávateľov a následne faktúry, z ktorých si uplatnila oslobodenie od dane, ďalej poukázal na informácie získané zo žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií, ako aj na ostatné vykonané dôkazy, z ktorých bolo zistené, že preverované motorové vozidlá, ktoré žalobkyňa nadobudla z Nemecka bez dane, neboli privezené do Slovinska, ako to žalobkyňa deklarovala. Žalovaný konštatoval, že tovar mal byť prepravený z Nemecka na územie Slovinska osobe identifikovanej pre daň, reálne však bol dopravený z Nemecka do Rakúska a preto žalobkyňou predložené doklady nezodpovedajú skutočnosti.

3. Žalovaný považoval za preukázané, že žalobkyňa získala daňovú výhodu tým, že si uplatnila oslobodenie od dane z tovarov, z ktorých daň nebola odvedená do štátneho rozpočtu v členskom štáte Európskej únie. Správca dane preto rozhodol podľa žalovaného v súlade so zákonom o DPH, keď žalobkyňu vyrubil daňovú povinnosť na DPH, keďže neboli preukázané skutočnosti, ktoré boli zákonom stanovené pre uznanie oslobodenia od dane podľa § 45 zákona o DPH.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) a navrhla toto rozhodnutie spolu s rozhodnutím správcu dane zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. V žalobe namietala neurčitosť, neprehľadnosť a nepreskúmateľnosť záverov žalovaného, nedostatočné zistenie skutkového stavu, ktorý nemá oporu vo vykonaných dôkazoch. Tvrdila, že daň z vozidiel tvoriacich predmet obchodov bola riadne vysporiadaná v inom členskom štáte Európskej únie, nakoľko dodanie vozidiel bolo predmetom dane v Rakúsku, resp. v ďalších krajinách spoločenstva.

5. Žalobkyňa ďalej v žalobe uviedla, že na obchodoch sa zúčastnili tri osoby identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch (Nemecko, Slovensko, Rakúsko), každá mala pridelené IČ DPH platné v čase obchodovania, prvý odberateľ vystavil faktúru bez DPH druhému odberateľovi a druhý odberateľ bol povinný priznať a platiť daň v Rakúsku. Poukázala na to, že druhý odberateľ písomne potvrdil pri každom jednotlivom vozidle prevzatie tovaru, ako aj príslušných dokumentov. Žalobkyňa mala za to, že ak by aj mylne vyhodnotila dodávky tovaru podľa § 45 zákona o DPH, jednalo by sa o dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 zákona o DPH, ktoré je taktiež od dane oslobodené a tým by nevznikol voči slovenskému štátu dlh na DPH. Ani jedno vozidlo totiž nikdy nebolo a nie je prihlásené na Slovensku, čo podľa žalobkyne dokazuje, že vozidlá fyzicky opustili Slovensko. Nadobudnutím tovaru získal odberateľ dispozičnú právomoc nakladať s tovarom ako vlastník a všetky daňové povinnosti prešli na neho.

6. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol žalobu zamietnuť. Zotrval na tom, že žalobkyňa nepreukázala uskutočnenie trojstranného obchodu s ojazdenými motorovými vozidlami v zmysle § 45 zákona o DPH, ani intrakomunitárne dodanie tovaru v zmysle § 43 tohto zákona, pretože nebola registrovaná pre DPH v krajine dodania tovaru, t. j. v Rakúsku, kde by bola povinná zaplatiť daň

a následne si mohla uplatniť nárok na zníženie dane v Slovenskej republike. Nepriznala a neodviedla daň z nadobudnutých vozidiel ani v Rakúsku, ani na Slovensku a ani v Slovinsku. V rámci trojstranného obchodu by druhý nadobúdateľ v Rakúsku bol povinný pri reálnom dodaní tovaru priznať a zaplatiť z neho daň, podľa zistenia rakúskej daňovej správy však DPH z týchto obchodov nebola priznaná a zaplatená a preto sú námietky žalobkyne nedôvodné. Podľa žalovaného sa žalobkyňa zapojila do procesu, ktorého cieľom bolo získanie neoprávnenej daňovej výhody, keď došlo len k formálnej fakturácii za účelom uplatnenia oslobodenia dane v zmysle § 43 ods. 1, resp. § 45 zákona o DPH.

7. Krajský súd dňa 06.12.2016 vyhlásil rozsudok, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie; zároveň zaviazal žalovaného zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania.

8. Krajský súd v rozsudku konštatoval, že správne orgány nespochybnili dodanie ojazdených motorových vozidiel žalobkyňi z iného členského štátu - z Nemecka a Rakúska, ale spochybnili dodanie týchto vozidiel žalobkyňou do ďalšieho štátu EÚ - do Slovinska. Krajský súd citujúc ustanovenia § 45 ods. 1, 2, 3, 4 zákona o DPH dospel k záveru, že pri intrakomunitárnom obchode, ktorý deklarovala žalobkyňa v daňovom priznaní, je podstatnou skutočnosťou nielen to, že na obchode sa zúčastnili tri osoby s identifikačným číslom pre DPH z troch rôznych štátov, ale tiež že ide o dodanie toho istého tovaru. Túto skutočnosť daňový subjekt preukazuje faktúrami a to odberateľskou faktúrou (od dodávateľa žalobkyne) a dodávateľskou faktúrou (od žalobkyne druhému odberateľovi). Z týchto faktúr musí byť podľa krajského súdu zrejmé, že ide o totožnosť tovaru, teda že tie isté motorové vozidlá, ktoré žalobkyňa nakúpila v Nemecku a v Rakúsku, predala do Slovinska.

9. Z pripojeného administratívneho spisu žalovaného však krajský súd zistil, že sa v ňom nenachádza odberateľská faktúra na motorové vozidlo Audi A6 2,7 TDi, ktoré bolo predmetom fakturácie pre slovinskú spoločnosť InfoHit Trgovina, d.o.o. podľa dodávateľskej faktúry č. 2701002 zo dňa 02.01.2007. Na základe toho krajský súd konštatoval, že skutkový stav, z ktorého správne orgány vychádzali, nie je preukázaný dôkazmi nachádzajúcimi sa v administratívnom spise a s poukazom na neúplnosť administratívneho spisu žalovaného považoval námietku žalobkyne týkajúcu sa nepreskúmateľnosti rozhodnutí daňových orgánov, ako i námietku, že skutkový stav nemá oporu vo vykonaných dôkazoch, za dôvodné. Uvedol, že z tohto dôvodu nemohol preskúmať skutkový stav a preto rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

10. Krajský súd uložil správnym orgánom skompletizovať administratívny spis tak, aby sa v ňom nachádzali všetky dôkazy a doklady preukazujúce skutkový stav za zdaňovacie obdobie január 2007, opätovne vyhodnotiť dôkazy, posúdiť deklarované obchodovanie žalobkyne podľa príslušných ustanovení zákona o DPH a vysporiadať sa s tým, či skutočne došlo k trojstrannému intrakomunitárnemu obchodu vo vzťahu k tomu istému tovaru tak na strane nákupu, ako aj na strane predaja a či boli splnené zákonom stanovené podmienky pre oslobodenie od dane.

III.

Kasačná sťažnosť žalovaného / stanovisko žalobcu

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť a navrhol ho zrušiť a vrátiť vec krajskému súdu na ďalšie konanie. Nesúhlasil so závermi krajského súdu a zaujal názor, že chýbajúce fotokópie faktúr žalobkyne v administratívnom spise nemôžu zakladať nezákonnosť rozhodnutia správcu dane ani žalovaného, ak sú tieto listiny v rozhodnutiach podrobne popísané. Poukázal na to, že žalobkyňa dňa 27.04.2011 predložila správcovi dane originály faktúr, bankové výpisy a evidencie DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2007, ktoré boli v origináloch vrátené zástupkyňi žalobkyne dňa 19.06.2013, čo správca dane poznamenal v Potvrdení o vrátení dokladov č. 9312401/5/2903394/2013. Správca dane si urobil vzorové fotokópie faktúr výberovým spôsobom, neprekopiroval celé účtovníctvo žalobkyne, nakoľko to nie je v súlade so zásadou hospodárnosti. Kompletným účtovníctvom v origináli disponuje žalobkyňa, pričom predmetom sporu nie je existencia

samotných faktúr.

12. Podľa sťažovateľa postupoval správca dane pri výkone daňovej kontroly v súlade s § 15 zákona č. 511/1992 Zb., ktorý neukladá povinnosť vyhotoviť fotokópie z predložených faktúr. Rovnako podľa § 29 uvedeného zákona nie je povinnosťou správcu dane vyhotovovať fotokópie daňovým subjektom predložených dokladov. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom krajského súdu, že sa jedná o neúplnosť spisu žalovaného, nakoľko spis žalovaného bol predložený kompletne, rovnako ako spis správcu dane, ktorý ho predložil v stave, v akom ho vyhotovil. Poukázal na to, že krajský súd v inom konaní tých istých účastníkov rozsudkom č. k. 11S/6/2016-86 zo dňa 15.11.2016 žalobu zamietol (týkala sa zdaňovacieho obdobia september 2007). Prípadné zaradenie fotokópie faktúry do spisu prvostupňového orgánu nemôže a ani nebude mať vplyv na výrok rozhodnutia správcu dane ani žalovaného.

13. Uvedené nedostatky predstavujú podľa žalovaného podstatné chyby konania, ktoré zakladajú kasačné dôvody podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“), keďže krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a tiež rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

IV.

Právne názory kasačného súdu

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a preto podľa § 462 ods. 1 S.s.p. rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

15. Krajský súd postavil svoj záver o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného i rozhodnutia správcu dane na tom, že v administratívnom spise chýba odberateľská faktúra na motorové vozidlo Audi A6 2,7 TDi, ktoré malo byť jedným z predmetov trojstranných obchodov žalobkyne v zdaňovacom období január 2007. Z toho istého dôvodu sa stotožnil aj so žalobnou námietkou, že zistený skutkový stav nemá oporu vo vykonaných dôkazoch. Proti tomuto záveru smeruje kasačná sťažnosť a jej jediný sťažnostný bod, podľa ktorého absencia fotokópie predmetnej faktúry, ktorá bola taktiež predmetom posúdenia správcu dane a ktorej vyhotovenie zákon správcovi dane neukladá, neznamená neúplnosť spisov správcu dane a nemôže spôsobovať nepreskúmateľnosť rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov.

16. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že tak zákon č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov, za účinnosti ktorého bola podaná žaloba, ako aj Správny súdny poriadok (platný a účinný od 01.07.2016), podľa ktorého bolo vo veci rozhodnuté (§ 491 ods. 1 S.s.p.), zaväzujú správny súd pri preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia rozsahom a dôvodmi žaloby, pokiaľ nie je ustanovené inak (§ 250j ods. 1 O.s.p., § 134 ods. 1 S.s.p.). To znamená, že správny súd môže preskúmať rozhodnutie orgánu verejnej správy (okrem zákonom stanovených výnimiek podľa § 134 ods. 2 písm. a/ - f/ S.s.p.) len z tých skutkových a právnych dôvodov, pre ktoré považuje žalobca napadnuté výroky rozhodnutia alebo opatrenia správneho orgánu za nezákonné. Na prípadné iné dôvody nezákonnosti administratívneho rozhodnutia (v správnej žalobe neuplatnené), ktoré by správny súd pri jeho preskúmaní zistil, zásadne neprihliada (porovnaj napr. Ústavný súd SR sp. zn. II. ÚS 464/2010, Najvyšší súd 8Sžo/34/2010).

Podľa § 134 ods. 1 S.s.p. správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

17. Žalobkyňa v žalobe namietala, že skutkové závery rozhodnutia žalovaného „nemajú oporu vo vykonaných dôkazoch, pričom tiež právne závery uvedené správnymi orgánmi nemajú oporu v ustanoveniach platných právnych predpisov a napadnuté rozhodnutie tiež trpí neprehľadnosťou, neúplnosťou s obsahom úplne elementárnych počtárskych chýb, bez zdôvodnenia príslušných výpočtov a zmätkami v menách, teda napadnuté rozhodnutia sú aj neurčité a nepreskúmateľné“. Nikde v žalobe ani v nasledujúcom priebehu konania však žalobkyňa netvrdila, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné a skutkové závery nemajú oporu vo vykonaných dôkazoch preto, že v administratívnom spise chýba odberateľská faktúra na motorové vozidlo Audi A6 2,7 TDi, alebo akákoľvek iná faktúra.

18. Všeobecné a nekonkrétne vymedzenie žalobných námietok o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného podľa názoru kasačného súdu neznamená, že by mal správny súd sám zisťovať, v ktorom ohľade je rozhodnutie nezrozumiteľné alebo nedostatočne odôvodnené a či z tohto dôvodu je alebo nie je nepreskúmateľné. Takisto pokiaľ žalobca tvrdí, že rozhodnutie nemá oporu vo vykonaných dôkazoch, bez označenia takýchto dôkazne nepodložených záverov ide o nedostatočne vymedzené žalobné body (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), na ktoré nemôže správny súd prihliadať.

19. Práve to urobil krajský súd, keď v prejednávanej veci zrušil rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane podľa § 191 ods. 1 písm. d/ S.s.p. bez zreteľa na žalobné body, pretože žalobkyňa v žalobe nebrojila proti skutkovým alebo právnym záverom žalovaného s poukázaním na absenciu predmetnej či inej odberateľskej faktúry k vozidlám, ktoré mali byť predmetom trojstranného obchodu a netvrdila, že rozhodnutia správcu dane i žalovaného sú z tohto dôvodu nepreskúmateľné. Existencia spomenutej faktúry nebola v daňovom konaní a ani počas konania pred krajským súdom sporná, pričom z obsahu administratívneho spisu je zrejme, že správca dane preveril i túto písomnosť a jej predloženie a vrátenie osvedčil v daňovom protokole i v potvrdení o vrátení dokladov žalobkyni. Fakt, že žalobkyňa v predmetnom zdaňovacom období nadobudla a ďalej previedla na odberateľa aj predmetné vozidlo značky Audi A 6, nebola medzi účastníkmi sporná. Preto možno konštatovať, že krajský súd prekročil svoje právomoci, keď nepreskúmal rozhodnutie žalovaného v medziach žalobných bodov a zrušil nielen rozhodnutie žalovaného, ale i rozhodnutie správcu dane, pre dôvod, s ktorým sám prišiel. Tým porušil normatívne vyjadrenú zásadu iudex ne eat ultra petita partium (sudca nech nejde nad návrhy strán).

20. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti dôvodne namieta, že zákon č. 511/1992 Zb., podľa ktorého správca dane v daňovom konaní postupoval, mu neukladá povinnosť vyhotovovať fotokópie kompletných účtovných dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom. Daňový subjekt predkladá správcovi dane pri začatí daňovej kontroly účtovné a iné doklady súvisiace s predmetom kontroly a tieto doklady mu je správca dane po vykonaní kontroly povinný vrátiť (§ 15 ods. 9 zákona č. 511/1992 Zb.), pričom súpis všetkých kontrolovaných dokladov uvedie v protokole z daňovej kontroly (§ 15 ods. 11 písm. g/ zákona č. 511/1992 Zb.). Keďže v prejednanom prípade bolo preukázané, že žalobkyňa v rámci daňovej kontroly predložila správcovi dane i predmetnú faktúru a jej originál správca dane vrátil žalobkyni spolu ostatnými dokladmi, nie je žiadny dôvod sa domnievať, že by boli spisy správneho orgánu neúplné alebo vyslovené závery v naznačenej súvislosti dôkazne nepodložené.

21. Kasačný súd je toho názoru, že absencia fotokópie dodávateľskej faktúry k jednému z obchodovaných motorových vozidiel v administratívnom spise predloženom správnomu súdu, osvedčujúca skutočnosť, ktorá nebola medzi účastníkmi sporná, za zistených okolností nespôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutí žalovaného a správcu dane, ani sama o sebe nerobí pochybnými skutkové závery daňových orgánov. Ak by uskutočnenie predmetného obchodu, ktorého sa faktúra týka, niektorý z účastníkov spochybňoval a urobil by túto skutočnosť predmetom súdneho prieskumu, musela by byť táto listina správnomu súdu k dispozícii. To sa však v prejednanom prípade nestalo a preto vychádzajú závery krajského súdu z nesprávneho právneho posúdenia veci. Procesný postup krajského súdu, ktorý sa v dôsledku uvedeného porušenie zákona odmietol zaoberať dôvodmi žaloby a posúdiť zákonnosť rozhodnutia žalovaného v medziach žalobných bodov, možno charakterizovať ako zásah do procesných práv účastníka v takej miere, ktorá zakladá porušenie práva na spravodlivý proces.

22. Z uvedených dôvodov kasačný súd považoval kasačnú sťažnosť za dôvodnú a postupom podľa § 462 ods. 1 S.s.p. zrušil rozsudok krajského súdu a vrátil mu vec na ďalšie konanie, v ktorom bude vyššie uvedeným právnym názorom kasačného súdu viazaný.

23. Úlohou krajského bude na podklade žalobných bodov posúdiť, či v prejednávanych prípadoch obchodovania s ojazdenými motorovými vozidlami išlo o trojstranný obchod v zmysle § 45 zákona o DPH, prípadne o dodanie tovaru do iného členského štátu podľa § 43 tohto zákona, alebo či a z akých dôvodov je v súlade so zákonom záver žalovaného, že neboli splnené zákonné podmienky pre oslobodenie od DPH.

24. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v zmysle § 467 ods. 2 S.s.p. krajský súd.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.