

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/10/2013
Identifikačné číslo spisu:	3012200221
Dátum vydania rozhodnutia:	12.12.2013
Meno a priezvisko:	CSc., JUDr. Eva Babiaková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:3012200221.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: D. P. - DLD, Mládežnícka 327/4, Považská Bystrica, IČO: 30 184 240, zast. P. G. P. P., zamestnancom spoločnosti, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1040508/21851-139808/2012/5048-r zo dňa 10. januára 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/46/2012 - 44 zo dňa 21. novembra 2012, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/46/2012 - 44 zo dňa 21. novembra 2012 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1040508/21851-139808/2012/5048-r zo dňa 10. januára 2012 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/34445/11/Zed zo dňa 13. júla 2011 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý nahradiť žalobcovi trovy konania v sume 136 € titulom zaplatených súdnych poplatkov v lehote do 3 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1040508/21851-139808/2012/5048-r zo dňa 10. januára 2012, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/34445/11/Zed zo dňa 13. júla 2011, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príadnej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2004 v sume 3496,97 €.

Krajský súd poukázal, že vo vyrubovacom konaní sa zásadne nevykonáva dokazovanie, pretože už v priebehu daňovej kontroly bol zistený alebo preverený základ dane a iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti. Doručenie protokolu sa považuje za úkon smerujúci k vyrubeniu dane alebo rozdielu dane. Postup správcu dane, ktorý vo vyrubovacom konaní na základe zistení z daňovej kontroly obsiahnutej v protokole, vydal dodatočný platobný výmer, bol v súlade so zákonom. Na základe zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „zák. o DPH“) bolo rozhodujúce, či dodávateľovi vznikla

povinnosť podľa faktúr o dodaní tovaru, pretože až na základe vzniku daňovej povinnosti na strane dodávateľa tovaru alebo služby vznikol žalobcovi (odberateľovi) nárok na odpočet DPH podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zák. o DPH. Na základe výsledkov z doplneného dokazovania bolo zistené, že dodávateľ nepredložil účtovníctvo za zdaňovacie obdobie september 2004, neevidoval sporné faktúry vystavené pre žalobcu v záznamoch na účely DPH a nezahrnul ich ani do daňového priznania za sledované zdaňovacie obdobie. Dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, a preto žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočet DPH zo sporných faktúr. Výpoveď X. P., ktorý potvrdil, že sporné faktúry vystavil a tovar žalobcovi dodal, hodnotil krajský súd ako nedôveryhodnú. Z rovnakých dôvodov neprihliadal ani na tvrdenia žalobcu o tom, že disponoval tovarom uvedeným na faktúrach a použil ho na účely svojho podnikania. Žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili správny záver.

Proti predmetnému rozsudku podal v zákonnej lehote dňa 17. januára 2013 odvolanie, v ktorom sa domáhal jeho zmeny tak, že odvolací súd napadnuté rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane zruší, vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie a žalobcovi prizná náhradu trov konania.

Uviedol, že § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „zák. o správe daní“) nepredstavuje absolútne dôkazné bremeno daňového subjektu, ale len vymedzuje rozsah dôkaznej povinnosti daňového subjektu. Dôkazné bremeno znáša daňový subjekt len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí, a preto nie je možné dôkazné bremeno rozširovať aj na preukázanie tých skutočností, na ktoré sa vzťahuje dôkazná povinnosť iných daňových subjektov. Žalobca dodanie tovaru od spoločnosti STENLEYTEX, spol. s r.o. doložil faktúrami, dodacími listami, prepravou tovaru, dokladmi o úhrade a dodanie tovaru potvrdil aj konateľ dodávateľa p. X. P.. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Vznik daňovej povinnosti nemožno podmieňovať zaúčtovaním v účtovníctve dodávateľa tovaru a vedením záznamov podľa § 70 zák. o DPH. Porušenie týchto povinností nemá vplyv na vznik daňovej povinnosti u dodávateľa tovaru. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-84/03 Optigen, bod 47. Správca dane ako aj žalovaný nepostupovali v súlade s § 2 zák. o správe daní, keď svoje tvrdenia opierali hlavne o zistenia a závery založené na skutočnostiach zistených počas daňovej kontroly za september 2004 vykonanej ešte v r. 2005 u spoločnosti STENLEYTEX, spol. s r.o., teda zistených v konaní, ktoré sa týkalo iného daňového subjektu ako žalobcu a na základe úkonov vykonaných ešte pred začatím riadnej a opakovanej daňovej kontroly u žalobcu. Skutkové a právne závery v dodatočnom platobnom výmere a v druhostupňovom rozhodnutí nie sú založené na výsledkoch daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vedeného vo veci žalobcu.

Žalobca ďalej namietal, že krajský súd ako aj správne orgány nepovažovali výpoveď svedka p. P. za dôveryhodnú. Žalobca s p. P. uzatvoril kúpne zmluvy, tento mu tovar dodal, a teda pre spoločnosť, v mene ktorej konal, vznikla dodaním tovaru daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zák. o DPH. P. P. za spoločnosť riadne konal a svoju pôsobnosť konateľa vykonával s odbornou starostlivosťou, a preto ho žalobca považoval za dôveryhodného aj pri kúpe tovaru. Žalobca použil dodaný tovar ako platiteľ, čo v konaní preukázal. Žalovaný riadne nevyhodnotil zistenia z daňovej kontroly, neuviedol akými úvahami sa pri ich hodnotení riadil, jediným úkonom vyrubovacieho konania bolo vydanie dodatočného platobného výmeru. Vo vyrubovacom konaní musí správca dane hodnotiť dôkazy podľa svojej úvahy, každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti a na základe týchto dôkazov vydať platobný výmer, nemôže len formálne vydať rozhodnutie doslovným prepísaním protokolu bez jeho vyhodnotenia, pretože protokol je len jedným z podkladov na začatie daňového konania.

K podanému odvolaniu sa písomným podaním zo dňa 4. februára 2013 vyjadril žalovaný tak, že navrhol napadnutý rozsudok potvrdiť.

Uviedol, že žalobca pri daňovej kontrole okrem faktúr nedisponoval žiadnym ďalším preukazným dôkazom o dodaní tovaru, napr. ani prepravné doklady, aby mohol preukázať prijatie tovaru. V danom prípade dodávateľ nepriznal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zápisom v daňových a účtovných evidenciách a neodviedol daň do štátneho rozpočtu. Svedok p. P. potvrdil, že sporné faktúry podpísal, ale nemôže preukázať ich zaevidovanie v príslušných účtovných či daňových záznamoch, pretože

účtovníctvo odovzdal novému konateľovi Q. X.. P. X. pri ústnom pojednávaní dňa 12. apríla 2007 uviedol, že vôbec nevedel, že je konateľom nejakej spoločnosti a nemá žiadne doklady od tejto spoločnosti. Tým, že boli správcovi dane z jeho činnosti, konkrétne z daňovej kontroly u dodávateľa, známe okolnosti preverovaného zdaniteľného obchodu, smerovalo zisťovanie skutkového stavu aj do tejto oblasti. V celom konaní nebolo preukázané, či dodávateľ vôbec disponoval s predmetným tovarom a či ho skutočne dodal. Bolo v záujme daňového subjektu, aby si zaobstaral dostatok dôkazov, ktorými bude schopný preukázať reálne uskutočnenie dodania nakúpených tovarov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) a dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane je potrebné zrušiť pre zistený rozpor so zákonom pri ich vydávaní.

Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 O. s. p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 12. decembra 2013 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

Predmetom súdneho prieskumu je zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 1040508/21851-139808/2012/5048-r zo dňa 10. januára 2012, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/34445/11/Zed zo dňa 13. júla 2011, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príadnej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2004 v sume 3496,97 €.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s pripojeným administratívnym spisom dospel k záveru, že pokiaľ krajský súd žalobu zamietol, rozhodol bez náležitého skúmania obsahu administratívneho spisu.

Správca dane - Daňový úrad Považská Bystrica, vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dodržiavania zák. o DPH ako aj skôr účinného zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov za zdaňovacie obdobia I. až IV. štvrťrok 2004. Na základe zistení z daňovej kontroly bol vypracovaný protokol č. 670/320/45494/2006/Be, ktorý bol prerokovaný dňa 12. decembra 2006. Dňa 13. decembra 2006 vydal Daňový úrad Považská Bystrica dodatočný platobný výmer č. 670/230/56932/06/Zed, ktorým vyrubil daňovému subjektu zistený rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 105 350 Sk za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2004 za porušenie § 49 ods. 2 písm. a/ zák. o DPH. Následne odvolací orgán rozhodnutím č. I/226/3002-33341/2007/990565-r zo dňa 12. apríla 2007 dodatočný platobný výmer č. 670/230/56932/06/Zed zo dňa 13. decembra 2006 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie a uložil správcovi dane doplnenie dokazovania.

Daňový úrad Považská Bystrica začal opakovanú daňovú kontrolu dňa 12. januára 2011, o čom svedčí záznam č. 670/320/1152/2011/Be, ktorej predmetom bola kontrola dodržiavania zák. o DPH za zdaňovacie obdobia 3. a 4. štvrťrok 2004. Na základe zistení tejto kontroly bol vypracovaný protokol č. 670/320/25585/2011/Be zo dňa 31. mája 2011, dodatok k protokolu bol vypracovaný dňa 8. júla 2011. Výsledkom opakovanej daňovej kontroly bol dodatočný platobný výmer č. 670/230/34445/11/Zed zo dňa 13. júla 2011, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2004 vo výške 3496,97 € (105 350 Sk). Odvolací orgán dodatočný platobný výmer rozhodnutím č. 1040508/21851-139808/2012/5048-r zo dňa 10. januára 2012 potvrdil.

Podľa § 15 ods. 13 zák. o správe daní, daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začína vyrubovacie konanie (§ 44). Je nepochybné, že vyrubovacie konanie musí byť ukončené právoplatným rozhodnutím vo veci. V danom prípade správca dane vo veci dodatočný platobný výmer vydal, tento však bol rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky na základe odvolania žalobcu zrušený. Z tejto nepochybnej skutočnosti teda vyplýva, že vyrubovacie konanie po ukončení riadnej daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty za rozhodujúce zdaňovacie obdobie nebolo ukončené právoplatným platobným ani dodatočným platobným výmerom (v pôvodnom

konaní o riadnej daňovej kontrole).

Podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. o správe daní, ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

So zreteľom na vyššie citované ustanovenia, správca dane, po zrušení dodatočného platobného výmeru a vrátení veci na ďalšie konanie v prípade riadnej daňovej kontroly, mal pokračovať vo vyrubovanom konaní preverením výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o opravných prostriedkoch a toto vyrubovacie konanie ukončiť vydaním právoplatného platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru. Pokiaľ žalovaný v danom prípade vydal po zrušení dodatočného platobného výmeru pokyn na vykonanie opakovanej daňovej kontroly, tak takýto postup je rozporný so zák. o správe daní. Navyše je potrebné poukázať, že tento pokyn nebol súčasťou administratívneho spisu predloženého v súdnom prieskumnom konaní. Rovnako zo spisu nevyplyvali dôvody výrazného časového odstupu medzi vrátením veci daňovým riaditeľstvom správcovi dane na ďalšie konanie a začatím opakovanej daňovej kontroly.

Správca dane nemohol vykonať opakovanú daňovú kontrolu v zmysle § 15b zákona o správe daní a pokiaľ následne vydal na základe tejto opakovanej daňovej kontroly dodatočný platobný výmer na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2004, bolo potrebné toto rozhodnutie ako aj naň nadväzujúce rozhodnutie žalovaného za nezákonné.

Najvyšší súd Slovenskej republiky považujúc túto vadu za takú, ktorá mala vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí, na túto prihliadal rešpektujúc ustálenú judikatúru, v zmysle ktorej výnimku zo zásady iudex ne eat ultra petita partium (sudca nech nejde nad návrhy strán), ktorá vyplýva z ustanovenia § 249 ods. 2 O. s. p., predstavujú veci, v ktorých súd zistil, že žalobou napadnuté rozhodnutie trpí takými vadami, ku ktorým musí súd prihliadať bez ohľadu na to, či žaloba takýto nedostatok rozhodnutia namietala (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4SŽ/168/1996, zverejnený v ZSP 10/1997, s. 21). Opačný postup by znamenal akceptáciu nezákonnosti postupu pri vydávaní napadnutých správnych rozhodnutí, a teda bol v rozpore s požiadavkami vyplývajúcimi z čl. 1 ods. 1 Ústavy SR.

Na základe uvedeného dospel najvyšší súd k záveru, že rozsudok Krajského súdu v Trenčíne je potrebné podľa § 250ja ods. 3 veta prvá O. s. p. zmeniť a rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane zrušiť a vec vrátiť na nové konanie a rozhodnutie, pretože v konaní bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250j ods. 2 písm. e) O. s. p.). Správny orgán súc viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP) v ďalšom konaní, rešpektujúc príslušné procesnoprávne i hmotnoprávne predpisy, znova vo veci rozhodne tak, aby jeho rozhodnutie zodpovedalo zákonu a to vrátane riadneho odôvodnenia rozhodnutia.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. a § 250k ods. 1 O. s. p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania spočívajúcu v zaplatených súdnych poplatkoch.

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 rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.