



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členiek senátu JUDr. Jany Baricovej a JUDr. Jarmily Urbancovej v právnej veci žalobcu: **S. L., s. r. o., so sídlom v P.**, právne zastúpený advokátkou: **JUDr. A. K., so sídlom v P.**, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ul. 13**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/12265-86222/2007/990618-r zo dňa 21.11.2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/39/2008-100 zo dňa 22.10.2008, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/39/2008-100 zo dňa 22.10.2008 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/226/12265-86222/2007/990618-r zo dňa 21.11.2007 podľa § 250j ods. 2 písm. c/, d/ a e/ OSP zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie. Súčasne zrušuje aj dodatočný platobný výmer správcu dane DÚ Považská Bystrica č. 670/230/34295/07/Hel zo dňa 16.07.2007.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 446,15 Eur do 30 dní od doručenia tohto rozsudku k rukám právnej zástupkyne JUDr. A. K..

O d ô v o d n e n i e :

Rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správca dane o vyrúbaní rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrťroku 2005 v sume 45.800,- Sk. Krajský súd dôvodil tým, že po daňovej kontrole prvostupňový orgán dospel k záveru, že žalobca si odpočítal daň, ktorá nebola voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovaru a služieb, ktoré boli dodané od sporného dodávateľa O., čím porušil ust. § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH. Konateľ O. s. r. o. J. K. sa písomne dňa 24.04.2007 vyjadril, že si nepamätá ako bola spolupráca so žalobcom dohodnutá, ani s kým jednal, pre svoj zlý zdravotný stav. V inom konaní sa J. K. dňa 02.10.2006 vyjadril, že faktúry vystavil, podpísal a tovar dodal a dňa 12.10.2006 predložil faktúru č. 09/05 od G., s. r. o. Ž., ktorej obsah zodpovedá sortimentu tovaru predanému žalobcovi. Konateľ tejto spoločnosti J. G. na polícii dňa 09.03.2007 uviedol, že žiadne faktúry nevystavil, ani by to nevedel, pričom býva v A. d. v P. B.. V účtovných dokladoch O., s. r. o., ktoré správca dane získal od polície, sú 2 faktúry (z 25.07.2005, z 18.08.2005) od žalobcu a žalobca eviduje viac faktúr. Bývalá účtovníčka O., s. r. o. Ing. D. Č. poprela, že by vypisovala nejaké faktúry (zápisnica zo dňa 02.02.2007). Týmito podkladmi sa neodstránili pochybnosti, či sú faktúry vierohodné a vystavené na základe reálneho podkladu s prihliadnutím na to, že O. nepodáva od augusta 2006 daňové priznanie a nesídlí na adrese uvedenej v obchodnom registri. Žalobca bol oboznámený s podkladmi pri spísaní zápisnice dňa 23.05.2007, nemal pripomienky a nemal ani doklady o preprave, keď uviedol, že tovar mu vozil konateľ dodávateľa na vlastné náklady. Žalobca ako platiteľ dane nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov so spoločnosťou O. hoci v daňovom konaní v zmysle § 29 ods. 8 zák. o správe daní a poplatkov je dôkazné bremeno na platiteľovi, ktorý preukazuje všetky skutočnosti, ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť povinných evidencií alebo záznamov. Daňové orgány zistili čo najúplnejšie skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie danej aj keď opakovane nevypočuli svedkov, hoci sa pokúšali ich vypočuť. V daňovom konaní platí zásada prejednávacia nie vyhľadávacia, daňové orgány nevyhľadávajú podklady, ale prejednávajú nároky uplatnené platiteľom. Krajský súd poukázal na prax daňových orgánov, ktorá napĺňa zásadu

hospodárnosti, keď daňové orgány využívajú informácie z iných daňových konaní v danom prípade z daňovej kontroly O., s. r. o., ktorá spoločnosť bola podľa faktúr dodávateľom žalobcu. Jednoznačne nebolo preukázané dodanie tovaru spoločnosťou O. žalobcovi, i keď konateľ J. K. potvrdil dodanie tovaru, keď na druhej strane nevedel preukázať existenciu tovaru, ktorý mal odpredať žalobcovi, ani jeho nadobudnutie. Tento údajný dodávateľ žalobcu nemal zamestnancov, nemal skladové priestory na dovoz tovaru, čo sú podporné dôkazy o tom, že k reálnemu obchodu so žalobcom nedošlo. Podľa názoru krajského súdu žalobca neunesol dôkazné bremeno a za obchodovanie s takýmto dodávateľom nesie následky, znáša riziko. Dodávateľ žalobcu O. do 30.09.2005 mal vo svojich dokladoch len 2 faktúry o dodávke L. (ktoré by mohol odpredať žalobcovi) a to od S., s. r. o. D. M. a JK, s. r. o. Ž.. Konateľ S., s. r. o. D. J. vo výpovedi počas daňovej kontroly O., s. r. o. nepotvrdil dodanie L., ale iných prác. Za spoločnosť JK, s. r. o. sa vyjadril splnomocnený zástupca S. M., ktorý popiera obchodovanie s O., s. r. o. a tvrdil, že nevystavil a nepodpísal žiadne faktúry. V priebehu daňovej kontroly v O., s. r. o. bol vypočutý konateľ G., s. r. o., Ž. A. G., ktorá spoločnosť mala podľa faktúry 09/05 predloženej J. K. odpredať O., s. r. o. L., ale A. G. nevedel ani, že je konateľom a poprel akékoľvek podnikanie, keďže žije v azylovom dome a poberá sociálne dávky. Podľa názoru krajského súdu nemožno vec posudzovať formalisticky, že sa prihliadne len na účtovné doklady a výpovede žalobcu a konateľa O., s. r. o. J. K., že k dodaniu tovaru došlo a na ostatné objektívne preukázané skutočnosti sa nebude prihliadať, nebudú sa brať do úvahy a nebudú sa vyhodnocovať. Daňové orgány legálnym spôsobom zistili informácie o firme O. najmä vo vzťahu k predaju tovaru žalobcovi, že tovar, ktorý predala žalobcovi, sama nevyrábala, nenakúpila, nemala ho na sklade, resp. že u nej vôbec neexistoval a preto ho ani objektívne nemohla predať žalobcovi. Obchodovanie je v podstate reťazová činnosť a pri jej posudzovaní nemožno posudzovať len určitú časť, vytrhnutú z celej reťaze bez prihliadnutia na všetko, čo je o veci známe. Z týchto dôvodov krajský súd žalobu zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca odvolanie z dôvodu, že rozsudkom krajského súdu bola vec po právnej a skutkovej stránke posúdená nesprávne. Žalobca v bode I odvolania poukázal na to, že ustanovenie § 29 ods. 8 zákona č. 511/1997 Zb. nepredstavuje absolútne dôkazné bremeno daňových subjektov, ale len vymedzuje rozsah ich dôkaznej povinnosti. Dôkazné bremeno znáša daňový subjekt len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí. Žalobca mal preukázať len to, že tovar nakúpil od spoločnosti O.. 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. Poukázal na rozsudok ESD, (identifikované v odvolaní), ktoré umožňujú platiteľom, ktorí bez vlastnej viny sa stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby neboli nútení niesť následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, keď svoje daňové povinnosti sami riadne splnili. Žalobca nákup tovaru od spoločnosti O. doložil faktúrami a dodanie tovaru potvrdil aj konateľ spoločnosti O..

V bode II odvolania žalobca poukázal na to, že žalovaný stotožnil daňovú kontrolu a daňové konanie, v ktorom má vykonať a hodnotiť dôkazy, pričom dôkazy nezhodnotil v zmysle § 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb..

V bode III odvolania namietal prax daňových orgánov, ktorá s poukazom na zásadu hospodárnosti využíva informácie z iných daňových konaní. Zásady daňového konania podľa § 2 zák. č. 511/1992 Zb. takú prax neumožňujú.

Žalobca v bode III odvolania, v nadväznosti na záver krajského súdu, že v daňovom konaní neunesol dôkazné bremeno, uviedol, že zabezpečil na podporu svojich tvrdení čestné vyhlásenia, ktoré potvrdzujú realizáciu dodávky, a to ako podporné dôkazy na dokreslenie dôkaznej situácie.

Žalobca v odvolaní uplatnil náhradu trov konania v sume 9.464,- Sk so špecifikáciou ktorej bol žalovaný oboznámený doručením odvolania.

Žalovaný žiadal prvostupňový rozsudok ako vecne správny potvrdiť. K dôvodom odvolania žalovaný uviedol, že správca dane vykonal množstvo úkonov pre vypočítanie osôb, ktoré žalobca žiadal vypočítať a opakovane vyzýval spoločnosť O. s. r. o. na preukázanie zdaniteľných obchodov žalobcu, vrátane žiadosti adresovanej splnomocnenému zástupcovi spoločnosti O. JUDr. J. H. o zabezpečenie svedeckej výpovede konateľa spoločnosti J. K.. Výpovede A. G. a D. J. boli zabezpečené počas daňovej kontroly spoločnosti O. s. r. o.. Žalovaný vo vyjadrení na str. 5 ods. 4 uviedol, že svedok K. „síce ústne potvrdil dodanie tovaru žalobcovi, ale nevedel jednoznačne preukázať jeho nadobudnutie, ani jeho

existenciu...“. Správca dane podľa žalovaného nespochybnil prijatie tovaru žalobcom z iných (neznámych) zdrojov, ale preukázal, že nedošlo k dodaniu spoločnosťou O. s. r. o.. Podľa žalovaného žalobca vo vyrubovacom konaní nenavrhol vykonať žiadne zásadné dôkazy, ktoré by mali vplyv na výrok rozhodnutia a preto v tomto konaní išlo predovšetkým o hodnotenie dôkazov z daňovej kontroly.

Najvyšší súd, ako súd odvolací preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania a dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné. Odvolací súd rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 OSP.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom spisu daňových orgánov a s obsahom žalobou napadnutých rozhodnutí konštatuje:

- 1/ že skutkové a právne závery správca dane uvedené v platobnom výmere a druhostupňovom rozhodnutí nie sú založené na výsledkoch daňovej kontroly týkajúcej sa žalobcu a vyrubovacieho konania (dokazovania) vedeného vo veci žalobcu. Skutkové a právne zistenia a závery sú založené na skutočnostiach zistených v konaní, ktoré sa týkalo subjektu O. a jej konateľ'a, na základe úkonov vykonaných z časti ešte pred začatím kontroly u žalobcu,
- 2/ žalobca nemal procesnú možnosť oboznámiť sa so skutkovými zisteniami v konaní týkajúcom sa O.,
- 3/ daňové orgány ničím nespochybnili tvrdenia žalobcu o prevzatí tovaru od O., s. r. o. a o úhrade faktúr (z 25.07.2005, 18.08.2005 a 12.09.2005), uvedené skutočnosti, hoci neboli v konaní spochybnené, nevyhodnotili a bez ďalšieho vychádzali len zo skutkového zistenia v inom konaní, že dodávateľ tovar uvedený v predmetných faktúrach nenakúpil,
- 4/ skutkové východisko správca dane, že platiteľ odpočítal daň, ktorá nebola voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané od dodávateľ'a O. na základe faktúr z 25.07.2005, 18.08.2005, 12.09.2005 nemá oporu v obsahu spisu, ktorý sa týka daňovej kontroly žalobcu začatej 01.12.2006. Podľa protokolu o daňovej kontrole z 29.05.2007 č. 670/320/28150/2007/JAL za III. štvrt'rok 2005 (str. 12) sa konštatuje, že „správca dane v rámci dokazovania zaslal JUDr. J. H. splnomocnenému konateľ'ovi spoločnosti O. J. K., výzvu na predloženie dokladov za účelom dokladovania

vyfakturovaných dodávok tovaru pre odberateľa S. L., s. r. o.“. Všetky ďalšie skutkové zistenia uvedené v protokoloch na str. 13 a nasl. boli vykonané mimo rámca kontroly týkajúcej sa žalobcu a len 23.05.2007 bol žalobca vyzvaný (v súvislosti s oznámením zmeny v zložení kontrolnej komisie), k predloženiu ďalších dokladov potvrdzujúcich dodanie tovaru spoločnosťou O.. V protokole nie je zmienka o úhrade faktúr žalobcu na účet O., s. r. o..

Podľa zápisnice o ústnom pojednávaní zo 04.07.2007 konateľ žalobcu žiadal vypočutie svedkov, o. i. J. K., ktorý aj potvrdil dodanie tovaru čestným vyhlásením.

5/ V priebehu daňového konania žalobca splnomocnil na zastupovanie na DÚ Považská Bystrica, prípadne v iných daňových konaniach JUDr. J. H., daňového poradcu (doručené DÚ 15.06.2007). Odvolací súd konštatuje, že podľa obsahu spisového materiálu nemožno vylúčiť rozpor záujmov žalobcu ako daňového subjektu so záujmami iného daňového subjektu – O., rovnako zastúpeného uvedenou osobou, pričom uvedená skutočnosť pozornosti žalovaného unikla a na túto skutočnosť splnomocniteľa správca dane neupozornil napriek tomu, že v rozhodnutiach priamo poukazoval na úkony, ktoré od tohto zástupcu vyžadoval v súvislosti s jeho zastupovaním spoločnosti O., s. r. o..

Na základe uvedeného odvolací súd dospel k záveru, že doterajšie skutkové zistenia nie sú dostatočné pre záver o nesplnení podmienky na odpočítanie danie podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákon č. 222/2004 Z. z. a na jej dodatočné vyrubenie. Z týchto dôvodov pochybil krajský súd, ak žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia zamietol. Odvolací súd sa stotožňuje s dôvodmi odvolania žalobcu a preto prvostupňový rozsudok podľa 250ja ods. 3 zmenil a žalobe v plnom rozsahu vyhovel z dôvodov uvedených v § 250j ods. 2 písm. c/, d/ a e/ OSP, t.j. pre nedostatočné zistenie skutkového stavu, nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov a procesné vady, ktoré samy o sebe mohli mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa § 250k ods. 1 OSP žalobca má právo na náhradu trov konania, ktoré pozostávajú z náhrady súdneho poplatku (2x 66,- Eur) spolu 132,- Eur a vyčíslenie

náhrady trov právneho zastúpenia v sume 9.464,- Sk (ktorú žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu nenamietal) t. j. 314,15 Eur, spolu 446,15 Eur.

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

V Bratislave 09. februára 2010

JUDr. Ida Hanzelová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková