

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/9/2017
Identifikačné číslo spisu: 3016200011
Dátum vydania rozhodnutia: 18.12.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3016200011.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Marty Molnárovej, v právnej veci žalobkyne: A. L., bytom N. XXXX/XXX-X, K. G., právne zastúpenej advokátom Mgr. Jozefom Gáplovským, so sídlom Centrum II 88, Dubnica nad Váhom, proti sťažovateľovi (pôvodne žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1554968/2015 zo dňa 15. októbra 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/5/2016-84 z 15. novembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/5/2016-84 z 15. novembra 2016 zamietá.

Žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov konania.

Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd, alebo správny súd“) podľa § 191 ods. 1 písm. f/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 1554968/2015 z 15. októbra 2015 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 1116869/2015 z 8. júla 2015 a vec vrátil prvostupňovému správne mu orgánu na ďalšie konanie a rozhodnutie. Žalobkyňa sa včas podanou žalobou domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1554968/2015 zo dňa 15. októbra 2015 v spojení s Dodatočným platobným výmerom prvostupňového orgánu - Daňového úradu Trenčín č. 1116869/2015 z 8. júla 2015. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobkyni, ktorá mala v konaní úspech, priznal náhradu trov konania v celom rozsahu. O výške náhrady trov bude rozhodnuté podľa § 175 ods. 2 SSP.

2. Krajský súd v Trenčíne ako správny súd vecne a miestne príslušný na konanie a rozhodovanie o podanej žalobe preskúmal napadnuté rozhodnutie a postup správnych orgánov podľa § 177 ods. 1 a SSP

v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 SSP), ktorými je súd v prejednávacom prípade viazaný (§ 134 ods. 1, 2 SSP) a po oboznámení sa s pripojeným administratívnym spisom žalovaného a prvostupňového daňového orgánu dospel k záveru, že žalobe je potrebné priznať úspech a rozhodnutie žalovaného a prvostupňového správneho orgánu zrušiť podľa § 191 ods. 1 písm. f/ a ods. 3 písm. a/ SSP.

3. Z administratívneho spisu žalovaného a prvostupňového daňového orgánu správny súd zistil, že žalobkyňa v daňovom priznaní na daň z pridanej hodnoty za mesiac október 2007 uviedla nadmerný odpočet vo výške 641,- Sk. Zároveň uviedla trojstranný obchod podľa § 45 zákona o DPH - nadobudnutie tovaru prvým odberateľom vo výške 3 277 579,- Sk a dodanie tovaru prvým odberateľom vo výške 3 326 021,- Sk.

4. Správca dane vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu na DPH za január až december 2007, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 886376/2015 z 15. júna 2015, prerokoval ho so žalobkyňou a vyhotovil Dodatok č.1 k protokolu. Následne vo vyrubovacom konaní vydal dodatočný platobný výmer č. 1116869/2015 zo dňa 08. júla 2015, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobkyňi rozdiel za zdaňovacie obdobie október 2007 v sume 17 627,50 eur. Rozhodnutie odôvodnil výsledkami vykonaného dokazovania, z ktorého bolo zistené, že žalobkyňa porušila ustanovenie § 45 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, pretože nesplnila jednu z podmienok trojstranného obchodu (§ 45 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), nakoľko na obchode sa nezúčastnili tri osoby a predmet obchodu nebol odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu, išlo len o fakturačné obchody, druhý odberateľ, ktorého povinnosťou bolo zaplatiť daň, daň neodviedol.

5. Správca dane preveroval dodanie tovaru druhému odberateľovi - spoločnosti GHK Bau & Immobilien GmbH, Rakúsko a medzinárodnou výmenou daňových informácií zistil, že v tejto spoločnosti bol dňa 16.05.2007 začatý proces bankrotu, insolventnosť bola anulovaná (zrušená po konečnom rozdelení 08.11.2007) a názov spoločnosti bol odstránený z Obchodného registra z dôvodu nedostatočného majetku (zápis 01.04.2008). Ďalej bolo zistené, že žiadne vozidlá uvedené vo WIES-e neboli použité správcom konkurznej podstaty neexistujú žiadne poznatky o disponovaní s vozidlami v procese likvidácie. Byt, ktorý je uvedený ako sídlo spoločnosti, bol prenajatý dvom slovenským študentkám, nenachádza sa tam kancelária, daňový subjekt má na tejto adrese len adresu na doručovanie písomností.

6. Prepravu vozidiel mala vykonať spoločnosť W.A.T. Winter Auto Transport, Rakúsko, a preto správca dane medzinárodnou výmenou informácií preveroval i túto spoločnosť a zistil, že so spoločnosťou sa napriek niekoľkým pokusom nepodarilo skontaktovať. Pán T. ukončil podnikanie v r. 2008. IČ DPH pridelené nebolo. Sumy v priznaniach DPH z roku 2007 sú totožné so sumami uvádzanými žalobkyňou.

7. Na odvolanie žalobkyne proti dodatočnému platobnému výmeru žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane, pričom sa stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane a s vyhodnotením vykonaného dokazovania, s právnym posúdením veci. Poukázal na to, že správca dane preveroval zdaniteľné obchody prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií a preveril dodanie vozidiel žalobkyňi spoločnosťou MASCHEK Automobile GmbH & Co, Nemecko. Správny súd zistil, že žalobkyňa deklarovala nemeckému daňovému subjektu, že vozidlá budú exportované na Slovensko okamžite po prijatí. Nie je možné zistiť, kto odovzdal a prijal vozidlá z dôvodu, že záznamy z roku 2007 boli zničené pri zaplavení alebo sú nečitateľné, všetky vozidlá boli prihlásené na cestnú prevádzku v deň fakturácie prevodu, boli odhlásené a odovzdané s dočasnými evidenčnými číslami, nemecký dodávateľ nevedel, že existovala reťazová transakcia ani priame následné dodanie, považoval dodania vozidiel ako normálne, od dane oslobodené intrakomunitárne dodania, nie osobitná úprava sadzby dane. Ďalej správca dane preveril dodanie vozidiel spoločnosti GHK Bau & Immobilien GmbH, Rakúsko a z medzinárodnej výmeny informácií bolo zistené, že v uvedenej spoločnosti od 16.05.2007 bol začatý proces bankrotu, spoločnosť bola odstránená z Obchodného registra zápisom z 01.04.2008 a žiadne vozidlá uvedené vo WIES-e neboli použité správcom konkurznej podstaty a nie sú záznamy ani o

disponovaní s vozidlami v procese likvidácie. Žalovaný poukazoval na to, že žalobkyňa na faktúrach uviedla, že sa jedná o trojstranný obchod a faktúra zároveň slúži ako dodací list. Tovar mal byť prevezený z Nemecka do Rakúska osobe identifikovanej pre daň. Na základe zistení z medzinárodnej výmeny informácií žalovaný zhodne s názorom správcu dane dospel k záveru, že došlo len k formálnej fakturácii za účelom uplatnenia oslobodenia od dane v zmysle § 45 zákona o DPH. Zo spisového materiálu je zrejmé, že daňový subjekt sa zapojil do podvodu pri obchodovaní s autami, keď nemecký dodávateľ automobily odhlásil, predal daňovému subjektu bez dane, pričom bol deklarovaný trojstranný obchod, v rámci ktorého automobily mali byť dovezené do Rakúska. Správca dane zistil objektívne skutočnosti, ktoré preukazujú získanie neoprávnenej daňovej výhody daňového subjektu v oblasti DPH, deklarované plnenie daňového subjektu pre odberateľa má čisto umelý charakter s cieľom získať daňovú výhodu.

8. V prejednávanej veci bolo medzi účastníkmi konania sporné, či žalobkyňa dostatočne preukázala uskutočnenie trojstranného obchodu v zmysle § 45 zákona o DPH pri obchodovaní s ojazdenými motorovými vozidlami nadobudnutými z členského štátu EÚ - Nemecko a dodanými do ďalšieho členského štátu EÚ - Rakúsko, príp. či pri zohľadnení „formálnych nedostatkov“ išlo o dodanie tovaru v rámci intrakomunitárnej dodávky podľa § 43 zákona o DPH, ktoré je tiež za splnenia zákonných podmienok oslobodené od dane.

9. Z rozhodnutia správcu dane a žalovaného vyplýva, že správne orgány preverovali uskutočnenie trojstranného intrakomunitárneho obchodu a splnenie podmienok oslobodenia od DPH podľa § 45 zákona o DPH, pričom správne orgány nespochybnili dodanie ojazdených motorových vozidiel žalobkyne z iného členského štátu - z Nemecka, ale spochybnili dodanie týchto ojazdených motorových vozidiel žalobkyňou do ďalšieho štátu EÚ - do Rakúska, a to odberateľovi spoločnosti GHK Bau & Immobilien GmbH.

10. Správca dane a žalovaný vychádzali z daňového priznania žalobkyne na DPH za mesiac október 2007 a z predložených faktúr. Skutkový stav následne ustálili tak, že v mesiaci október 2007 žalobkyňa nadobudla ojazdené motorové vozidlá ako prvý odberateľ pri trojstrannom obchode od dodávateľov:

a) MASCHEK Automobile GmbH & Co.KG, Nemecko
faktúra č. 153455 z 09.10.2007 - VW Sharan 2.0 TDI (WIN....1041)
faktúra č. 153846 z 08.10.2007 - VW Polo 1.2 Tour (WIN....5940)
faktúra č. 153847 z 08.10.2007 - VW Polo 1.2 Tour (WIN....8900)
faktúra č. 154035 z 30.10.2007 - VW Touareg 3.0 (WIN....1965)
faktúra č. 122563 z 30.10.2007 - VW Touareg 3.0 (WIN....1965)

b) Auto Bierschneider GmbH, Nemecko
faktúra č. 17065 z 09.10.2007 - Audi A4 Avant 2.0 (WIN....5852)

Žalobkyňa uvedené motorové vozidlá uvedené ďalej fakturovala odberateľovi, spoločnosti GHK Bau & Immobilien GmbH, Rakúsko týmito faktúrami:

faktúra č. 2710097 z 11.10.2007 - VW Sharan 2.0 TDI (WIN....1041)
faktúra č. 2710098 z 11.10.2007 - VW Polo 1.2 Tour (WIN....8900)
faktúra č. 2710099 z 11.10.2007 - VW Polo 1.2 Tour (WIN....5940)
faktúra č. 2710100 z 11.10.2007 - Audi A4 Avant TDI (WIN....5852)
faktúra č. 2710101 z 31.10.2007 - VW Touareg 3.0 (WIN....1965)

11. Krajský súd poukázal na § 45 ods. 1, 2, 3, 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2007, z ktorého vyplýva, že pri intrakomunitárnom obchode, ktorý deklarovala žalobkyňa v daňovom priznaní, je podstatnou skutočnosťou nielen to, že na obchode sa zúčastňujú tri osoby s identifikačným číslom pre DPH štátu, v ktorom majú sídlo, ale tiež že ide o dodanie toho istého tovaru. Túto skutočnosť daňový subjekt preukazuje faktúrami od dodávateľa žalobkyne a od žalobkyne druhému odberateľovi. Z týchto faktúr musí byť zrejmé, že ide o totožnosť tovaru, t. j. v prejednávanej

veci o tie isté motorové vozidlá, ktoré žalobkyňa zakúpila v Nemecku a predala ich do Rakúska.

12. Z pripojeného administratívneho spisu žalovaného však správny súd zistil, že v administratívnom spise sa nachádzajú tieto odberateľské faktúry žalobkyne: faktúra č. 153846, č. 153847, č. 154035 a č. 153848. V spise sa teda nenachádza faktúra č. 153455 (týkajúca sa vozidla VW Sharan 2.0 TDI) od spoločnosti MASCHEK Automobile GmbH a tiež faktúra č. 17065 (týkajúca sa Audi A4 Avant) od spoločnosti AUTO Bierschneider GmbH. Ďalej sa v spise nachádzajú dodávateľské faktúry žalobkyne pre odberateľa GHK Bau & Immobilien GmbH, Rakúsko č. 2710097, č. 2710098, č. 2710099, č. 2710100, č. 2710101. Totožnosť predmetu trojstranného obchodu z pripojených dokladov potom vyplýva len u motorových vozidiel VW Polo 1.2 Tour (dve vozidlá) a VW Touareg 3.0, t. j. odberateľská faktúra č. 153846 a dodávateľská faktúra č. 2710099, odberateľská faktúra č. 153847 a dodávateľská faktúra č. 2710098, odberateľská faktúra č. 154035 a dodávateľská faktúra č. 2710101. Na základe uvedeného skutkový stav, z ktorého vychádzali správne orgány, nepreukazujú dôkazy nachádzajúce sa v administratívnom spise žalovaného.

13. Ďalej správny súd poukázal na neúplnosť administratívneho spisu žalovaného pre nedostatky uvedené bod bodom 10 je námietka žalobkyne týkajúca sa nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného a správcu dane a námietka, že zistený skutkový stav nemá oporu vo vykonaných dôkazoch, dôvodná a správny súd, keďže nemohol preskúmať skutkový stav, rozhodnutie žalovaného i správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

14. Záverom správny súd uviedol, že v ďalšom konaní bude úlohou správneho orgánu skompletizovať administratívny spis tak, aby sa v ňom nachádzali všetky dôkazy a doklady, ktoré preukazujú skutkový stav pre zdaňovacie obdobie október 2007. V pripojenom administratívnom spise sa nachádzajú dôkazy, ktoré sa rozhodného zdaňovacieho obdobia vôbec netýkajú, a preto nie je zrejmé, z akých dôvodov boli do administratívneho spisu zaradené. I keď daňová kontrola sa vykonávala za zdaňovacie obdobie celého roku 2007, a z tohto dôvodu protokol z daňovej kontroly obsahuje skutočnosti, ktoré sa nevzťahujú na kontrolované zdaňovacie obdobie mesiaca október 2007, správca dane napadnutým rozhodnutím vyrubil DPH za mesiac október 2007, a preto sa v rozhodnutí mal vyporiadavať so skutočnosťami a dôkazmi, ktoré sa týkajú obchodovania žalobkyne len v tomto mesiaci. Uvedeným postupom sa tým rozhodnutie stáva neprehľadným a sťažuje to jeho preskúmateľnosť súdom. Správca dane následne opätovne vyhodnotí dôkazy, posúdi deklarované obchodovanie žalobkyne podľa príslušných ustanovení zákona o DPH, pričom sa vysporiada s tým, či skutočne došlo k trojstrannému intrakomunitárnemu obchodu a či boli splnené zákonom stanovené podmienky oslobodenia od dane.

II.

15. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ riadne a včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že sa s rozhodnutím krajského súdu nestotožňuje, nesúhlasí so závermi krajského súdu obsiahnutými v napadnutom rozsudku a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

16. V prvom sťažnostnom bode uviedol sťažovateľ, že ak správny súd vyhodnotil predložený spisový materiál prvostupňovým orgánom ako neúplný, mal postupovať podľa § 59 ods. 2 SSP a uložiť žalovanému chýbajúce dve faktúry doplniť. Nesprávnym procesným postupom znemožnil správny súd žalovanému, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, naplnil dôvody na podanie kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Sťažovateľ mal za to, že ak by správny súd požadoval predložiť sporné faktúry, prípadne účtovníctvo žalobkyne v origináli, mal a mohol si ho vyžiadať od žalobkyne, pretože originálnymi dokladmi disponuje len ona.

17. Druhým sťažnostným bodom vyjadril sťažovateľ nesúhlas so závermi správneho súdu týkajúcimi sa chýbajúcich fotokópií faktúr žalobkyne, ktorých absencia v spise, podľa sťažovateľa nemôže zakladať nezákonnosť rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu, ako ani žalovaného, ak sú v rozhodnutiach

podrobne popísané. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na princíp právnej istoty zakotvený v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, ktorý determinuje aj činnosť finančných orgánov, zabezpečujúcich fiškálne záujmy štátu. Zároveň poukázal na zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov a v ňom zakotvenú zásadu zákonnosti. Správca dane postupoval podľa § 15 predmetného zákona, ktorý neukladá správcovi dane povinnosť vyhotovovať fotokópie z predložených faktúr. Ani podľa § 29 tohto zákona nemá povinnosť správca dane vyhotovovať fotokópie daňovým subjektom predložených dokladov, rovnako to neukladá ani zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní. Žalobkyňa správcovi dane predložila originály faktúr, bankové výpisy a evidencie DPH za zdaňovacie obdobia január 2007 až december 2007 dňa 27. apríla 2011, ktoré boli v origináli vrátené splnomocnenej zástupkyňi žalobkyne 19. júna 2013, čo správca dane zaznamenal v Potvrdení o vrátení dokladov č. 9312401/5/2903394/2013. Správca dane si urobil vzorové fotokópie faktúr výberovým spôsobom, neprekopíroval celé účtovníctvo žalobkyne. Žalovaný mal za to, že nie je v súlade so zásadou hospodárnosti kopírovať celé účtovníctvo daňových subjektov a považoval za postačujúce ak sú zo sporných faktúr vyhotovené fotokópie v takom množstve, aby bolo možné si o zdaniteľných obchodoch urobiť úsudok.

18. Sťažovateľ zastával názor, že vyhotovenie fotokópií faktúr výberovým spôsobom nemôže mať za následok nezákonnosť rozhodnutia prvostupňového orgánu, pokiaľ sú v ňom všetky faktúry zaznamenané a dostatočne popísané. Spis žalovaného ako aj spis prvostupňového orgánu boli predložené kompletne, sťažovateľ preto nesúhlasil s názorom, že zistený skutkový stav nepreukazujú dôkazy nachádzajúce sa v administratívnom spise žalovaného.

19. Prípadné zaradenie fotokópií faktúr do spisu, nebude mať vplyv na výrok rozhodnutia správcu dane ani žalovaného. Podľa sťažovateľa je rozhodnutie správcu dane ako aj sťažovateľa s prihliadnutím na zásadu efektívnosti a hospodárnosti a vzhľadom na iné konania krajského súdu, v ktorých rozhodol o zamietnutí žaloby žalobkyne, zákonné.

III.

20. Žalobkyňa sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa nevyjadřila.

IV.

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti sťažovateľa (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

22. Predmetom kasačného konania v danej veci je preveriť správnosť právneho posúdenia veci krajským súdom z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

23. Pod pojmom „spisy žalovaného správneho orgánu“ sa rozumie úplný, žurnalizovaný a originálny spisový materiál správneho orgánu vrátane originálu dokladov o doručení rozhodnutí (R 66/1998). V prípade, že žalovaný správny orgán vôbec nepredloží svoj administratívny spis, prípadne predloží neúplný spis alebo len fotokópiu spisu, súd nemôže náležite preskúmať, či správny orgán postupoval a rozhodol v súlade alebo v rozpore so zákonom. Súdu v takomto prípade chýbajú základné informácie o rozhodujúcich skutočnostiach majúcich vplyv na rozhodnutie o veci. Za takejto situácie súd v správnom súdnictve nemôže posúdiť, či rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo zo správneho alebo nesprávneho posúdenia veci, či zistenie skutkového stavu žalovaným zodpovedá obsahu spisu, či je dostačujúce pre posúdenie veci. Preto je pri nepredložení administratívneho spisu, pri predložení nekompletného administratívneho spisu rozhodnutie žalovaného správneho orgánu nepreskúmateľné, čo

samo osebe zakladá dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia správneho orgánu a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie pre nepreskúmateľnosť.

24. Súd má pri preskúvaní rozhodnutia správneho orgánu nielen oprávnenie, ale najmä povinnosť poznať všetky skutočnosti vyplývajúce z administratívneho spisu, pretože zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia alebo postupu správneho orgánu posudzuje z pohľadu skutkového stavu, ktorý existoval v čase vydania napadnutého rozhodnutia.

25. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

26. Kasačný súd poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky sťažovateľa vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

27. O výške náhrady trov konania rozhodne krajský súd samostatným uznesením v súlade s § 175 ods. 2 a nasledujúce SSP.

28. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.