

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/44/2015
Identifikačné číslo spisu: 3012200489
Dátum vydania rozhodnutia: 25.10.2016
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:3012200489.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a zo sudkyň JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu: Ing. Peter Sagan, miesto podnikania Potočná 121/35, Trenčín, IČO: 345 960 89, zastúpený advokátkou: JUDr. Iveta Ďurčateľová, sídlom Kollárova 35, Martin, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/994135/2012/5041-r, zo dňa 22. mája 2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/101/2012-83 zo dňa 15. apríla 2015, jednomyseľne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/101/2012-83 zo dňa 15. apríla 2015 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1020506/1/994135/2012/5041-r zo dňa 15. apríla 2015 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 206,- € k rukám žalobcu, do 3 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd rozsudkom č.k.13S/101/2012-83 zo dňa 15.04.2015 postupom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/994135/2012/5041-r zo dňa 22.5.2015 zamietol. Žalobcovi podľa § 250k ods. 1 O.s.p. náhradu trov konania nepriznal.

2. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že predmetom konania je posúdenie otázky, či úbytok tovaru - drevnej hmoty možno posudzovať ako zdaniteľný príjem a ak áno, či tento žalobcom nezaevidovaný príjem žalovaný resp. prvostupňový orgán správne vyčíslili na daňové účely.

3. Krajský súd mal za preukázané, že žalobca v roku 2009 predal celý objem v danom roku nakúpenej

drevenej hmoty (na sklade mu nezostalo nič). Konkrétne žalobca nakúpil drevenú hmotu v objeme 10 311,28 m³ a predal drevenú hmotu v objeme 9 697,71 m³, pričom rozdiel 613,57 m³ zdôvodňoval žalobca percentom strát na hmote pri výrobe sortimentov surového dreva, ktoré má žalobca uvedené v internej smernici v intervale od 0% do 12%. Z dokazovania správca dane však vyplýva, že k stratám na drevenej hmote mohlo dôjsť len pri nákupe a predaji guľatiny, kmeňov a výrezov, s ktorými sa manipulovalo a nebolo v rovnakom objeme predané, t.j. konkrétne pri manipulácii drevenej hmoty v objeme 1 998,35 m³, ktoré podľa vystavených faktúr bolo predané len v objeme 1 385,72 m³.

4. Správca dane prípustné percento strát na drevnej hmote porovnával s drevnou hmotou v objeme 1 998,35 m³ a nie s drevnou hmotou nakúpenou za celý kalendárny rok 2009 v objeme 10 311,28 m³. Námietku žalobcu o nesprávnom postupe žalovaného, keď porovnával stratu pri predaji drevnej hmoty len s vybranými obchodnými prípadmi krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. V tejto súvislosti uviedol, že odborné stanovisko Doc. Ing. Y. U., Csc., podľa ktorého je potrebné vychádzať z celkového množstva žalobcom nakúpeného a predaného objemu drevnej hmoty v roku 2009 by bolo možné akceptovať len za podmienky, že pri určitých konkrétnych obchodoch realizovaných za kontrolované obdobie ku žiadnej strate nedošlo. Keďže žalobcovi nevznikli straty drevnej hmoty v roku 2009 na všetkých obchodoch, nebolo možné pri percentuálnom výpočte straty prihliadnuť na obchodné prípady, v ktorých nebola vykázaná žiadna resp. minimálna strata. Pokiaľ išlo o žalobcom namietanú cenu, ktorou správca dane vynásobil drevenú hmotu v objeme 462,63 m³, ktorú vynásobil priemernou predajnou cenou palivového dreva, t.j. 39,76 €/m³ (žalobca tvrdí, že správca dane mal nezaevidované príjmy za objem 462,63 m³ drevnej hmoty oceniť cenou odpadového dreva), žalovaný za rozhodujúcu skutočnosť pri oceňovaní považoval to, že žalobca neevidoval vo svojej účtovnej evidencii odpadové drevo, t.j. odrezky, hnilobou poškodené časti kmeňov, atď. Preto žalovaný vyčíslený rozdiel drevnej hmoty v objeme 462,63 m³ ocenil cenou palivového dreva, t.j. najnižšou priemernou predajnou cenou, ktorú žalobca používal pri predaji dreva v roku 2009, pričom žalovaný zdôraznil, že tento chýbajúci objem drevnej hmoty mohol byť tak na palivovom dreve, ale aj na inom druhu kvalitnejšieho a drahšie predávaného dreva.

5. Krajský súd nezistil pochybenia v postupe žalovaného ani v súvislosti s námietkou žalobcu, že žalovaný nepostupoval v súlade s opatrením MF SR č. MF/27076/2007-74, keď namiesto zníženia výdavkov žalobcu rozhodol o zvýšení jeho základu dane za rok 2009, nakoľko žalobcovi bol zvýšený základ dane z dôvodu, že do svojich príjmov z podnikania nezahrnul príjem z predaja dreva, pričom medzi účastníkmi konania výška výdavkov nebola sporná. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti krajský súd dospel k záveru, že žalovaný a prvostupňový orgán zistili skutkový stav v dostatočnom rozsahu, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili, vyvodili z nich správny právny záver a preto rozhodli v súlade so zákonom.

II.

6. Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

7. Žalobca v odvolaní namietal nesprávnosť napadnutého rozsudku z dôvodu jeho nedostatočného odôvodnenia, nakoľko krajský súd vychádzal z nedostatočne zisteného skutkového stavu, vec nesprávne právne posúdil, pričom vzal do úvahy len tvrdenia žalovaného, s ktorými sa stotožnil. Poukázal na to, že jeho vyjadrenie v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 17.05.2011, v ktorom uviedol, že mohlo dôjsť k rozdielom medzi nákupom a predajom do 150 m³, si správca dane bez ďalšieho osvojil a následne o túto stratu nesprávne znížil rozdiel medzi nakúpeným a predaným množstvom drevnej hmoty. Zdôraznil, že v danom prípade išlo len o príkladné určenie časti možných manipulačných strát z úkonov pri výrobe sortimentov surového dreva. Nákup a predaj nie je možné po dielčom spracovaní presne napárovať vzhľadom na manipulačný rozdiel, pretože tento sa prejaví až po vyexpedovaní poslednej dodávky.

8. Rozdiel vo výške 1 998,35 m³, ku ktorému nie je možné priradiť faktúry vznikol ako súčet množstva dreva, ktoré žalobca predal s odstupom času, pričom poukázal na to, že nie je možné manipulovať s

manipulačnou stratou. Žalovaný ani krajský súd neprihliadol na skutočnosť, že drevná hmota je nakupovaná s vadami, často aj skrytými, ktoré sa objavujú až po zmanipulovaní, čím výrazne ovplyvňujú zaradenie do akostnej triedy a s tým spojené straty na množstve. Z uvedeného vyplýva, že predaj drevné hmoty sa nemôže realizovať v rovnakom objeme ako jej nákup. Krajský súd sa nevysporiadal s tým, že správca dane nesprávne nazýva manipulačný rozdiel odpadom, keďže manipulačný rozdiel medzi drevnou hmotou na vstupe a hotovými výrobnými sortimentmi na výstupe predstavuje inventarizačný rozdiel. Žalobca opätovne namietal nesprávny postup žalovaného, keď posudzoval stratu drevné hmoty z hľadiska jednotlivých obchodných prípadov a nevychádzal z percenta stratovosti v rozsahu od 0% do 12% určeného z celoročných číselných údajov tak, ako to upravuje jeho interná smernica. Argumentoval tým, že každý konkrétny kmeň, guľatina či výrez sú individuálne - pri niektorých je minimálna manipulačná strata a pri iných značne vyššia.

9. K aplikácii ustanovenia § 6 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. o daní z príjmov žalobca uviedol, že svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k výdavkom ovplyvňujúcim základ dane v zmysle § 21 ods. 2 písm. e/ zákona č. 595/2003 Z.z. uniesol, naopak správca dane svoje tvrdenie o nezaevidovanom príjme nepreukázal.

III.

10. Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril.

IV.

11. 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 odvolanie žalobcu je dôvodné. Preto rozsudok krajského súdu zmenil a rozhodnutie žalovaného podľa § 250j ods. 2 písm. a/, d/ O.s.p. a § 250ja ods. 3 O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. 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.

12. V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.). Sú v intenciách § 244 ods. 1 O.s.p. preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi.

13. Odvolací súd v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

14. Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie č. 1020506/1/994135/2012/5041-r zo dňa 22.05.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer č. 9300402/1/167464/2012 zo dňa 20.02.2012, ktorým Daňový úrad Trenčín 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 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 3 795, 92 €.

15. Odvolací súd z obsahu pripojeného spisového materiálu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2009, na základe ktorej mal za preukázané, že žalobca v roku 2009 nakúpil drevenú hmotu v objeme 10 311,28 m³ a predal drevenú hmotu v objeme 9 697,71 m³. Správca dane z predložených faktúr zistil, že žalobca z objemu nakúpeného dreva v objeme 1 998,35 m³ predal 1 385,72 m³, pričom z vykonaného dokazovania vyplynulo, že k stratám dochádzalo

len pri drevnej hmote, s ktorou sa manipulovalo t.j. v objeme 1 998,35 m³. V súvislosti s objasňovaním strát v objeme nakúpeného a predaného dreva žalobca na ústnom pojednávaní dňa 17.05.2011 uviedol, že bonifikáciou dreva, akými sú hrče, praskliny a rôznym spôsobom preberania dreva konečným spotrebiteľom mohlo dôjsť k rozdielom do 150 m³ dreva. Správca dane následne žalobcom uvedenú stratu v objeme 150 m³ odrátal od straty drevnej hmoty v objeme 612,63 m³ a rozdiel v objeme 462,63 m³ vynásobil cenou palivového dreva 39,76 €/m³, čím bola stanovená suma 18 394,16 €, o ktorú sumu bol žalobcovi zvýšený základ dane. Na základe takto upraveného základu dane správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 3 795, 92 €.

16. Každý účastník správneho konania má procesné právo na to, aby každé rozhodnutie bolo riadne odôvodnené. Pokiaľ je takéto rozhodnutie nepreskúmateľné nie je procesnou zárukou práva na spravodlivé konanie. Odôvodnenie rozhodnutia je jeho dôležitou obsahovou náležitosťou, ktorá musí plniť niekoľko funkcií. Predovšetkým musí presvedčiť účastníkov o správnosti postupu správneho orgánu a o zákonnosti jeho rozhodnutia, čím sa napĺňa jedno zo základných pravidiel konania posilňovanie dôvery účastníka správneho konania v správnosť rozhodovania, ktoré následne vedie k tomu, aby fyzické resp. právnické osoby dobrovoľne plnili svoje povinnosti vyplývajúce z vydaného rozhodnutia. Nemenej dôležitou funkciou je aj kontrolná funkcia spočívajúca v tom, že každé rozhodnutie je možné preskúmať, pričom presvedčivé odôvodnenie môže zamedziť zbytočnému uplatňovaniu opravných prostriedkov.

17. Odvolací súd dospel k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie vyššie uvedené kritériá nespĺňa. V súvislosti s otázkou posúdenia straty drevnej hmoty a následného určenia daňovej povinnosti žalobcu, bolo povinnosťou žalovaného v odôvodnení rozhodnutia zrozumiteľne a presvedčivo uviesť všetky skutočnosti, z ktorých pri vyrubení rozdielu dane vychádzal. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného (ale aj rozsudku krajského súdu) nie je zrejmé, na základe čoho žalovaný dospel k záveru o strate drevnej hmoty v objeme 150 m³. V rámci zisťovania straty drevnej hmoty žalobca do zápisnice na ústnom pojednávaní dňa 17.5.2011 uviedol, že straty drevnej hmoty sa pohybujú do 150 m³, pričom objemy dreva si musí odkontrolovať v skladovej evidencii. Z uvedeného vyjadrenia žalobcu vyplynulo, že ide len o príkladné určenie straty dreva.

18. Žalovaný ani krajský súd použitie tejto straty pri určení daňovej povinnosti nezdôvodnili napriek tomu, že určenie jej výšky má podstatný vplyv na výšku základu dane, z ktorej bol následne určený rozdiel z dane príjmu žalobcu.

19. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný (taktiež krajský súd, ktorý sa stotožnil so závermi žalovaného) uviedol, že interval prípustných strát do 12% je možné použiť len ak sa vezme do úvahy celoročné hľadisko, no dostatočne nezdôvodnil vylúčenie tohto intervalu z hľadiska jednotlivých obchodných prípadov, keď uviedol, že ročný limit úbytkov pri výrobe sortimentov surového dreva nemožno použiť, keďže žalobca nakúpenú drevnú hmotu nespracovával. Za nezrozumiteľnú považuje odvolací súd aj argumentáciu krajského súdu, keď uviedol, že odborné stanovisko Doc. Ing. Y. U., Csc., by bolo možné použiť na celkové žalobcom nakúpené a predané množstvo dreva v roku 2009 len za podmienky, že pri určitých konkrétnych obchodoch ku žiadnej strate nedošlo. Žalovaný na jednej strane tvrdí, že limit prípustných strát stanovený odborným stanoviskom sa uplatňuje z celoročného hľadiska a to v prípade, ak by žalobca spracovával drevnú hmotu, no na strane druhej uvádza, že odborné stanovisko by bolo možné použiť iba za podmienky, že pri určitých konkrétnych obchodoch ku žiadnej strate nedošlo. Takéto konštatovanie žalovaného je podľa názoru odvolacieho súdu nezrozumiteľné.

20. Z uvedeného vyplýva, že žalovaný sa uspokojil bez ďalšieho overenia údajov len s odhadom žalobcu, ktorý v konaní poukazoval na internú smernicu (vypracovanú v súlade s týmto stanoviskom), ktorá stanovuje percento strát na hmote v intervale od 0% do 12%. Podľa názoru odvolacieho súdu pokiaľ mal žalovaný k dispozícii podklady na stanovenie rozsahu prípustných strát drevnej hmoty, na ktoré neprihliadol a bez akéhokoľvek zdôvodnenia akceptoval vyjadrenie žalobcu.

21. Vzhľadom k tomu, že v danom prípade by s prihliadnutím na zásadu hospodárnosti konania nebolo účelným napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie, odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

22. Podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a d/ O.s.p. súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby došiel k záveru, že rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci a rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov.

23. Podľa § 250ja ods. 2 O.s.p. odvolací súd rozhodne o odvolaní spravidla bez pojednávania, ak to nie je v rozpore s verejným záujmom. Na prejednanie odvolania nariadi pojednávanie, ak to považuje za potrebné, alebo ak vykonáva dokazovanie. Ustanovenia § 214 ods. 1, 4 a 5 sa v konaní podľa tejto časti nepoužívajú.

24. Podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. ak odvolací súd došiel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie.

25. Senát najvyššieho súdu po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu došiel k záveru, že správny orgán sa v tomto konaní citovanými ustanoveniami zákona č. 511/1992 Zb. ako aj zákona o dôsledne neriadil. Senát odvolacieho súdu má za to, že rozhodnutie správneho orgánu je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (§ 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p.).

Podľa § 250j ods. 7 O.s.p. sú správne orgány viazané právnym názorom súdu.

26. Vzhľadom na uvedené, senát najvyššieho súdu rozsudok krajského súdu zmenil a rozhodnutie žalovaného zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

27. O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1, 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal úspech v konaní priznal náhradu trov konania len za zaplatené súdne poplatky za žalobu a 2x odvolanie (66,- + 70,- + 70,- €), pretože advokátka žalobcu si trovy právneho zastúpenia nevyčísľila.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.