

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/137/2013
Identifikačné číslo spisu:	7012201269
Dátum vydania rozhodnutia:	31.03.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Gabriela Gerdová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:7012201269.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: AUTOSTARKO, s.r.o., Komenského 11, Moldava nad Bodvou, právne zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom Gelnická č. 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020503/1/557732-1159708/2012/4897 zo dňa 12.09.2012, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/201/2012-77 zo dňa 02. októbra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/201/2012-77 zo dňa 02. októbra 2013 m e n í t a k, že rozhodnutie žalovaného č. 1020503/1/557732-1159708/2012/4897 zo dňa 12.09.2012 a dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice č. 9800402/5/692897/2012 zo dňa 04.06.2012 z dôvodov podľa § 250j ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku z r u š u j e a v e c v r a c i a n a ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 140,- Eur za zaplatený súdny poplatok a náhradu trov právneho zastúpenia vo výške 654,62 Eur, všetko do 30 dní od právoplatnosti rozsudku, na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Eugena Kostovčíka, advokáta so sídlom Košiciach.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného, ako aj zrušenia dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Košice (ďalej aj „správca dane“) č. 9800402/5/692897/2012 zo dňa 04.06.2012, ktorým správca dane 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 o správe daní“) v spojení s § 165 ods. 2 a 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 žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2007 v sume 20 007,20 Eur.

Dôvodom dodatočného vyrubenia daňovej povinnosti bolo správcom dane konštatované porušenie ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) a § 49 ods. 2 v spojení s § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2007 (ďalej len „zákon o DPH“) v súvislosti s odpočítaním dane žalobcom z desiatich faktúr vystavených v zdaňovacom období november 2007 dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou MARTIS s.r.o., Drienovec. Zistený skutkový stav správca dane vyhodnotil tak, že faktúry vystavené uvedeným dodávateľom žalobcu nemajú reálny základ vo vzťahu k uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľom nimi deklarovaným. Z uvedeného dôvodu obchodnej spoločnosti MARTIS s.r.o. nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a následne žalobcovi ako deklarovanému odberateľovi nevzniklo právo na odpočítanie DPH.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1020503/1/557732-1159708/2012/4897 zo dňa 12.09.2012, vydaným podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní v spojení s § 165 ods. 2 daňového poriadku, uvedené prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Krajskému súdu z výsledkov dokazovania správcu dane a z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplynulo, že žalobné procesnoprávne a hmotnoprávne námietky žalobcu nemajú opodstatnenie, pretože nebol preukázaný reálny základ fakturovaných dodávok opravárenských služieb vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi žalobcu MARTIS, s.r.o., ani k jeho subdodávateľom, a teda nebola splnená zákonná podmienka podľa § 19 ods. 2 a § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH na uplatnenie práva na odpočet DPH u žalobcu.

Náhradu trov konania neúspešnému žalobcovi krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal.

K žalobnej námietke nezákonnosti výkonu opakovanej daňovej kontroly správcom dane a následného nezákonného vydania dodatočného platobného výmeru krajský súd uviedol, že aj keď protokol napádaný žalobcom je označený ako protokol o výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly, z obsahu uvedeného protokolu vyplýva, že nešlo o opakovanú daňovú kontrolu, ale na základe rozhodnutia Ministerstva financií Slovenskej republiky došlo k vráteniu vecí do odvolacieho konania, po ktorom žalovaný následne zrušil dodatočný platobný výmer a vrátil vec správcovi dane do vyrubovacieho konania. Podľa krajského súdu vyrubovacie konanie nebolo ukončené na základe zrušovacieho rozhodnutia ústredného orgánu štátnej správy, preto ho bolo potrebné ukončiť. Z uvedeného vyplýva, že zrušením dodatočného platobného výmeru po riadnej daňovej kontrole sa proces predmetnej veci vrátil do vyrubovacieho konania, ktoré nebolo ukončené právoplatným rozhodnutím. Dôkazy teda správca dane zisťoval v prebiehajúcom vyrubovacom konaní, v rámci ktorého bola spísaná zápisnica dňa 11.04.2012 a daňový subjekt bol o zistených skutočnostiach (dôkazoch) v tomto vyrubovacom konaní oboznámený. Podľa krajského súdu protokol z opakovanej daňovej kontroly nebol správcom dane použitý ako dôkaz. Podkladom pre vydanie rozhodnutia správcu dane boli zistenia, výsledky dokazovania, o čom bol žalobca riadne oboznámený, ako to vyplýva zo zápisnice zo dňa 11.04.2012.

S poukazom na ustanovenia § 29 ods. 1, ods. 4 a ods. 8 zákona o správe daní krajský súd dodal, že správca dane počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní preveroval opodstatnenosť odpočítania dane zo sporných faktúr od spoločnosti MARTIS, s.r.o., namiesto toho, aby sám žalobca tieto skutočnosti preukazoval. Správca dane zistil, že spoločnosť MARTIS, s.r.o. nedodala žalobcovi vyfakturované služby a vyplýva to z rozsiahleho dokazovania, ktoré v daňovom konaní vykonal sám správca dane. Prvostupňový súd bral do úvahy i skutočnosť, že správca dane preverovanie dodávateľských prác vykonal aj u ďalších subdodávateľov, ktorí taktiež nevedeli preukázať deklarované obchodné transakcie. Poukázal na skutočnosť, že sám konateľ žalobcu sa nevedel vyjadriť, kde spoločnosť MARTIS, s.r.o. sídli, kde boli práce vykonané a uvádzal rozporuplné skutočnosti, ktoré sa nezakladali na pravde.

Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu o nezávažnosti dôkazov, zistených správcou dane vo VOP 016, š.p. V tejto súvislosti poukázal na dôvody napadnutého rozhodnutia, že ako dôkazy slúžili faktúry, došlé od žalobcu, vymenované v odôvodnení rozhodnutia správcu dane, ako aj faktúry od deklarovaného dodávateľa žalobcu - MARTIS, s.r.o., kde nekorešpondovali dátumy výdajok pre objednávateľa prác VOP 016, š.p. a nesúhlasili ani údaje o opravených častiach vozidiel v knihách vjazdu a výjazdu dotknutých motorových vozidiel. Je nepochybné, že žalobca mal takmer voľný vstup do objektu VOP 016, š.p., keďže neskôr predložené povolenie na vstup do objektu, ktoré správca dane vyhodnocoval a ktoré žalobca predložil až po doručení protokolu, preukazujú, že uvedené povolenie na vstup nebolo identifikované konkrétnym vozidlom ani osobou, ktorá má vykonať prepravu.

Podľa krajského súdu prijatie, zaúčtovanie a zaevidovanie došlých faktúr žalobcom od dodávateľa MARTIS, s.r.o., ani ich úhrada, nepreukazuje skutočné prijatie fakturovaných služieb od tohto subjektu. Krajský súd vyhodnotil, že správca dane vykonal dokazovanie v súlade s § 29 zákona o správe daní, zistil na základe výpovedí svedkov, vyjadrenia žalobcu a odpovedí na dožiadania, že obchodná spoločnosť MARTIS, s.r.o. v novembri 2007 nedodala opravárenské práce pre žalobcu, t.j. nedošlo k uskutočneniu zdaniteľných obchodov podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a následne nevzniklo právo na odpočet dane podľa § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH.

K zisteným nezrovnalostiam v účtovných dokladoch krajský súd vyslovil záver, že nie je možné, aby žalobca v zdaňovacom období november 2007 preukazoval prijatie zdaniteľných plnení od dodávateľa MARTIS, s.r.o. dokladmi, ktoré sa vzťahujú na iné obdobia uvedeného roka, ako boli z časového hľadiska neskôr vystavené odberateľom poskytovanej služby, VOP 016, š.p., výdajky na súčiastky, ktoré dodával k opravám. Uvedené skutočnosti potvrdzuje aj kniha vjazdu a výjazdu motorových vozidiel, kde jednotlivé motorové vozidlá boli presunuté do opravy až koncom novembra, resp. začiatkom decembra a odsunuté až v nasledujúcom roku 2008 (január, február, marec 2008).

Tieto dôkazy krajský súd považuje za riadne získané podľa ust. § 29 ods. 4 zákona o správe daní.

Ohľadne poukazu žalobcu na aplikovateľnosť právnych záverov rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“) v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen, sa krajský súd stotožnil s dôvodmi žalovaného a uviedol, že v tomto prípade nie je uvedený rozsudok Súdneho dvora EÚ použiteľný, pretože súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet dane nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca, alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Súdny dvor v týchto spojených prípadoch vychádzal z toho, že plnenie, o ktoré ide vo veci samej, predstavuje dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcej dani a ide o hospodársku činnosť, ako ju definuje Šiesta smernica, ak spĺňajú objektívne kritériá na to, aby plnenie, o ktoré ide vo veci samej, bolo posúdené ako dodávky tovarov. V tomto prípade podľa krajského súdu neboli uskutočnené dodávky, čiže nebola splnená zákonná podmienka podľa ustanovenia § 19 ods. 2 zákona o DPH, a preto správca dane správne konštatoval, že uvedené rozsudky nie sú použiteľné pre prípad, ktorý sa riešil v daňovom konaní u žalobcu za zdaňovacie obdobie november 2007. Obdobne to platí podľa krajského súdu aj pre žalobcom uvádzaný prípad „Peter Dávid“.

K podnetu podanému na Ministerstvo financií SR na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania krajský súd uviedol, že z uvedeného podnetu vyplýva len skutočnosť, že Ministerstvo financií SR rozhodnutím č. MF/25330/23012-71 zo dňa 28.11.2012 dospelo k záveru, že napadnuté rozhodnutie č. 1020503/1/557732-1159708/2012/4897 zo dňa 12.09.2012 nie je v rozpore s platnou právnou úpravou.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. d) a f) OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vráti mu vec na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby odvolací súd rozhodol o trovách konania.

Podľa žalobcu nie je pravdivé tvrdenie prvostupňového súdu, že správca dane nepoužil protokol z opakovanej daňovej kontroly ako dôkaz. Z preskúmaného rozhodnutia správcu dane vyplýva, že tento okrem dôkazov zistených pri prvej daňovej kontrole, argumentuje zisteniami vo VOP 016, š. p., zistenými len pri opakovanej daňovej kontrole a uvedenými len v protokole zo dňa 21.06.2010, pričom správca dane do predmetného rozhodnutia zo dňa 04.06.2012 opísal celé state z rozhodnutia zo dňa 20.09.2010. To podľa žalobcu znamená, že okrem dôkazov zistených pri (prvej) daňovej kontrole, argumentuje zisteniami z (druhej) opakovanej daňovej kontroly.

Preto žalobca považuje tvrdenie žalovaného o doplnení dokazovania vo vyrubovacom konaní správcom dane, a nie počas opakovanej daňovej kontroly, za účelové a zároveň vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu za mechanicky prevzaté prvostupňovým súdom. Protokol Daňového úradu Moldava nad Bodvou o opakovanej daňovej kontrole č. 711/320/15140/2010/Rsn zo dňa 21.06.2010 má podľa žalobcu povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v preskúmanom daňovom konaní nebolo možné použiť a keďže bol použitý, celé daňové konania je zaťažené vadou nezákonnosti a rovnako nezákonné sú aj rozhodnutia daňových orgánov, ktoré vychádzali zo skutočností zistených počas nezákonnej kontroly.

V prípade, že odvolací súd dospeje k záveru, že sa nejednalo o opakovanú daňovú kontrolu, resp. že dôkazy získané pri opakovanej kontrole sú zákonné, je podľa žalobcu potrebné posúdiť, či krajský súd postupoval podľa ustanovenia § 157 ods. 2 OSP, či v odôvodnení rozsudku okrem iného uviedol, z ktorých dôkazov vychádzal, akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, ako vec právne posúdil a či odôvodnenie rozsudku je presvedčivé.

Podľa žalobcu dôkazy vykonané správcom dane po 27.08.2009 vo vzťahu k dodávateľovi (22.12.2009 opätovne vypočul B. Borodáča, konateľa spoločnosti ABOTIP, s.r.o., subdodávateľa spoločnosti MARTIS s.r.o., ktorý potvrdil svoju predchádzajúcu výpoveď zo dňa 12.11.2008), nepredstavujú žiadnu zmenu už zisteného skutkového a právneho stavu a nie sú takého charakteru, aby viedli k záveru vylučujúcemu akékoľvek pochybnosti, že práce uvedené na predmetných faktúrach neboli žalobcovi dodávateľskou spoločnosťou dodané. Žalobca poukázal na to, že uvedené zistenia sa bezprostredne netýkajú obchodného vzťahu medzi žalobcom a dodávateľom MARTIS s.r.o. a nepredstavujú ani nepriamy dôkaz, že práce spoločnosť MARTIS, s.r.o. pre žalobcu nevykonala. Podľa žalobcu tieto zistenia spochybňujú len obchodné vzťahy medzi spoločnosťou MARTIS, s.r.o. a jej dodávateľmi, ku ktorým sa dôkazné bremeno žalobcu nevzťahuje.

Žalobca má za to, že zistenia správcom dane získané vo VOP 016, š.p. nie sú dôkazom, že spoločnosť MARTIS, s.r.o. nevykonala opravy pre žalobcu. Podľa žalobcu tento záver odporuje aj vecnej logike, pretože za daného stavu by ani žalobca nemohol vykonať opravy pre VOP 016, š.p. Správca dane aj napriek uvedeným zisteniam vo VOP 016, š.p. nespochybňuje to, že žalobca opravy vykonal a za odberateľa opravenú techniku preberali technici VOP 016, š.p. na základe protokolu o odovzdaní opravy. Správca dane nežiadal od VOP 016, š.p. vysvetlenie toho, ako bolo možné, že časť materiálu na opravy podľa výdajok bola vydaná po vykonaných opravách, ale účelovo ukončil v tomto štádiu dokazovanie, aby uvedenú nezrovnalosť pripočítal na ťarchu žalobcu. Žalobca namietá, že krajský súd sa s tvrdením žalobcu, že tento dôkaz nie je logický, vysporiadal len formálne tak, že prevzal argumentáciu daňových orgánov.

Ďalej žalobca poukázal na aplikovateľnosť právnych záverov rozsudkov Súdneho dvora EÚ vo veciach Optigen a Dávid, pretože aj v týchto prípadoch správca dane spochybňoval uskutočnenie dodávok. Z rozsudku Optigen vyplýva, že správne orgány založili svoje rozhodnutia na predpoklade, že Optigen a Fulcrum dodávky nedostali, resp. že cieľom reťazcov dotknutých dodávok bol podvod a všetkým plneniam, ktoré ich tvorili, chýbala hospodárska podstata (Optigen bod 14,18). Súdny dvor EÚ prijal záver, že každé plnenie sa musí posúdiť samo osebe a povaha určeného plnenia v dodávateľskom reťazci nemôže byť zmenená z dôvodu predchádzajúcich alebo nasledujúcich udalostí. Podľa právneho názoru Súdneho dvora EÚ nie je možné nepriznať odpočítanie dane z dôvodu, že osoba vystavujúca faktúru alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby správny orgán objektívne

preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

K tvrdeniu krajského súdu, že Ministerstvo financií SR dospelo k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného nie je v rozpore s platnou právnou úpravou, žalobca uviedol, že nejde o prvý prípad, keď ministerstvo potvrdilo zákonnosť rozhodnutia, no nestranný a nezávislý súd dospel k inému záveru.

Najvyššiemu súdu bola dňa 29.07.2014 doručená žiadosť žalobcu zo dňa 25.07.2014 na podanie návrhu Súdnemu dvoru EÚ na začatie konania o prejudiciálnej otázke podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

Žalobca v krátkosti zhrnul závery zistení správcu dane na základe výsledkov dokazovania o nevykonaní sporných fakturovaných prác pre žalobcu dodávateľom MARTIS s.r.o. a poukázal na to, že napriek tomuto záveru, vyplývajúcejmu zo zistení najmä u odberateľa žalobcu, VOP 016, š.p., daňové orgány nespochybňujú vykonanie predmetných opráv žalobcom pre VOP 016, š.p., pričom za tohto odberateľa opravenú techniku preberali technici VOP 016, š.p. na základe protokolu o odovzdaní opravy.

Podanie žiadosti Súdnemu dvoru EÚ na rozhodnutie o prejudiciálnej otázke právny zástupca žalobcu dôvodil výslovnou požiadavkou žalobcu, ako aj tým, že Súdny dvor EÚ v posledných rozhodnutiach čoraz častejšie uvádza, že nezákonné konanie dodávateľov nemôže mať vplyv na odpočítanie dane, ak platiteľ dane nevedel alebo nemohol vedieť o nezákonom konaní. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach C-384/04 Federation of Technological Industries, bod 32, C-271/06 Netto Supermarkt, bod 23 a v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagébenkft a Peter Dávid bod 48, C-18/13 Maks Pen EOOD. Podľa Súdneho dvora EÚ odopretím nároku na odpočítanie dane by išlo o založenie systému zodpovednosti bez zavinenia, ktorý prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií. Súdny dvor EÚ v mnohých rozhodnutiach zdôrazňuje, že dôsledné skúmanie reálnosti obchodov pre odpočet DPH v súvislosti s bojom proti daňovým podvodom nie je možné založiť na systéme zodpovednosti bez zavinenia, ktorý prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií. Ak daňová povinnosť v reťazci dodávateľov a ich subdodávateľov nebola splnená, dôsledky takeého konania nie je možné prenášať na platiteľov, ktorí nevedeli alebo nemohli vedieť o nezákonom konaní v reťazci dodávateľov a ich subdodávateľov a ktorí dane riadne platia.

Podľa názoru žalobcu skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky uvedených rozsudkov Súdneho dvora EÚ a predložené otázky by boli vecne takmer identické alebo úplne zhodné s otázkami, o ktorých sa už rozhodlo v prejudiciálnom konaní (uplatnenie teórie „act éclairé“). Z uvedených dôvodov žalobca nepovažuje za potrebné predložiť prejudiciálne otázky Súdnemu dvoru EÚ a preto ich znenie ani nenavrhuje. Ak však najvyšší súd dospeje k záveru, že skutkový stav daňovej transakcie žalobcu nemá prvky uvedených rozsudkov Súdneho dvora EÚ, alebo z iných dôvodov mieni napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť, žalobca žiada najvyšší súd o predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu zo dňa 18.12.2013 navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil, pričom, vzhľadom na totožné odvolacie dôvody so žalobnými dôvodmi žalobcu, sa v plnom rozsahu pridržiava svojho vyjadrenia k žalobe.

Doplnil, že v danom prípade síce bola vykonaná opakovaná daňová kontrola, ale predmetom odvolania bol dodatočný platobný výmer, ktorý bol vydaný vo vyrubovacom konaní po „riadnej“ daňovej kontrole. Dôkazy získané v opakovanej daňovej kontrole, správca dane využil vo vyrubovacom konaní - žalobca bol s uvedenými dôkazmi oboznámený dňa 11.04.2012. Z uvedeného vyplýva, že správca dane vo vyrubovacom konaní nevyužil samotný protokol z opakovanej daňovej kontroly, ale v danej zápisnici zo dňa 11.04.2012 spísal všetky dôkazy správcu dane získané v stále prebiehajúcom vyrubovacom konaní (výpovede svedkov, skladová evidencia, záznam z Ministerstva obrany SR). Správca dane s obsahom tejto zápisnice oboznámil žalobcu a tým aj so závermi vyrubovacieho konania vo veci vyrubenia DPH za predmetné zdaňovacie obdobie. Na základe predmetnej zápisnice bol vydaný dodatočný platobný výmer

(zo dňa 04.06.2012), ktorý je predmetom tohto súdneho prieskumu zákonnosti, a ktorý bol v rámci odvolacieho konania potvrdený napadnutým rozhodnutím žalovaného zo dňa 12.09.2012.

Procesné nedostatky namietané žalobcom v súvislosti s vykonaním opakovanej daňovej kontroly žalovaný považuje za odstránené, správca dane postupoval v súlade so zákonom, pričom žalobca bol oboznámený so všetkými vykonanými dôkazmi a mal možnosť vyjadriť sa k nim, ktorú aj využil. V súvislosti s uvedeným žalovaný poukázal na rozhodnutie MF SR, ktorým potvrdil správnosť procesného postupu žalovaného, ako aj správcu dane.

Žalovaný dodal, že v dodatočnom platobnom výmere zo dňa 04.06.2012 bol vyčíslený rozdiel dane oproti podanému daňovému priznaniu za zdaňovacie obdobie november 2007, pričom správca dane vychádzal z pôvodného protokolu, ako aj z novo vykonaných dôkazov. Žalovaný má za to, že správca dane nepoužil protokol z opakovanej daňovej kontroly ako dôkaz tak, ako sa to snaží namietat žalobca. Podkladom pre rozhodnutie správcu dane boli zistenia, výsledky dokazovania, o čom bol žalobca riadne oboznámený dňa 11.04.2012.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a po tom, ako bol deň verejného vyhlásenia rozhodnutia zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP).

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250j ods. 3 OSP 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 bolo rozhodnutie vydané na základe neúčinného právneho predpisu alebo rozhodnutie je nepreskúmateľné pre neúplnosť spisov správneho orgánu alebo z dôvodu, že spisy neboli predložené. Súd zruší rozhodnutie správneho orgánu a konanie zastaví, ak rozhodnutie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený. Rozsahom a dôvodmi žaloby v týchto prípadoch nie je súd viazaný.

Podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP, ak odvolací súd dospel 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.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní; správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatiek a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

- a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

Podľa § 15 ods. 6 písm. d) a písm. e) zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia a predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

Dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní).

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Najvyšší súd preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok, napadnuté daňové rozhodnutia a konania predchádzajúce ich vydaniu a dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je založený na nedostatočne zistenom skutkovom stave veci potrebnom pre posúdenie zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov a je nepreskúmateľný pre nezrozumiteľnosť a neúplnosť spisov.

Podľa ustálenej súdnej praxe je povinnosťou žalovaného predložiť súdu kompletný, žurnalizovaný administratívny spis, na základe ktorého súd môže posúdiť postup správneho orgánu a všetky podklady rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia.

Z obsahu administratívneho spisu odvolaciemu súdu vyplýva, že dôvodom zrušenia prvého dodatočného platobného výmeru správcu dane č. 711/230/7048/09/Hro zo dňa 14.05.2009 a vrátenia mu veci na ďalšie konanie odvolacím orgánom bol nedostatočne zistený skutkový stav, ktorý bolo potrebné podľa názoru odvolacieho daňového orgánu doplniť vykonaním ďalšieho dokazovania, a to predovšetkým vo vzťahu k záverom odôvodňujúcim tvrdenie, že sporné služby pre žalobcu neboli vykonané platiteľom DPH uvedeným na faktúrach deklarujúcich tieto zdaniteľné obchody. Z obsahu rozhodnutia právneho predchodcu žalobcu č. I/223/12676-99935/2009/990057-r zo dňa 27.08.2009 vyplýva, že správca dane mal vykonať doplnenie dokazovania v rámci opakovanej daňovej kontroly (str. 7 uvedeného rozhodnutia).

V nadväznosti na vyššie uvedený právny názor žalovaného správcu dane doplnil dokazovanie okrem iného i preverení súvisiacich dokladov u odberateľa žalobcu. V tejto súvislosti správca dane v preskúvanom rozhodnutí uviedol, že z dôvodu neúplných údajov na faktúrach vystavených dodávateľom žalobcu, spoločnosťou MARTIS s.r.o., ako i žalobcom pre odberateľa VOP 016, š.p., a to vo vzťahu ku konkretizácii vozidiel, na ktorých mali byť opravárenské práce vykonané, preveroval u daňového subjektu VOP 016, š.p. identifikáciu opravovaných vozidiel. Popri tom z listinných záznamov a údajov evidovaných uvedeným odberateľom fakturovaných služieb zistil závažné nezrovnalosti spochybňujúce hodnovernosť účtovnej evidencie, faktúr deklarujúcich sporné zdaniteľné plnenia ako dodávateľom žalobcu, tak i samotným žalobcom. Ide predovšetkým o zistenia ohľadne dátumov výdajok na materiál potrebný na vykonané opravy, ktoré poskytoval odberateľ opráv, v porovnaní s dátumami odovzdania vykonaných opráv a zistené záznamy o pohybe vjazdu a výjazdu motorových vozidiel z areálu VOP 016, š.p. v deň odovzdania opravených častí vojenskej techniky. Zistenia, vážne spochybňujúce tvrdenia žalobcu o vykonaní sporných opravárenských prác jeho dodávateľom MARTIS s.r.o., ako i o ich odovzdaní samotným žalobcom odberateľovi VOP 016, š.p., sú uvedené v protokole o výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly zo dňa 21.06.2010 a v zápisnici správcu dane zo dňa 11.04.2012 na (str. 6 až 13), ktorou tento oboznámil žalobcu s postupom správcu dane so záverom vyrubovacieho konania vo veci DPH za predmetné zdaňovacie obdobie. Tieto zistenia ako skutkový podklad správcu dane prevzal do napadnutého dodatočného platobného výmeru č. 9800402/5/692897/2012 zo dňa 04.06.2012 (str. 7 až 14), pričom tieto si osvojil aj žalovaný a vychádzal z nich pri vydaní preskúvaného druhostupňového rozhodnutia (str. 8 až 10, 15 a 16).

Avšak po vzhľadnutí celého obsahu administratívneho spisu odvolací súd konštatuje, že vykonanie dokazovania obsahom listinných dôkazov - daňových dokladov a evidencie odberateľa žalobcu, VOP 016, š.p., okrem samotného konštatovania ich obsahu vo vyššie spomenutej zápisnici a preskúvaných rozhodnutiach daňových orgánov oboch stupňov, nevyplýva z obsahu administratívneho spisu. Nenachádzajú sa v ňom relevantné doklady a evidencie, prípadne ich overené kópie, ani zápisnica z miestneho zisťovania vykonaného vo VOP 016, š.p., prípadne úradné záznamy správcu dane osvedčujúce spôsob a priebeh vykonania dôkazu zisťovaním obsahu predmetných dokladov a evidencií odberateľa žalobcu.

Vzhľadom na požiadavku zákonnosti daňového konania a zákonnosti dokazovania je neprijateľné, aby správca dane rozhodnutie o dodatočnom určení dane dôvodil skutkovými zisteniami, ktoré nevyplývajú z obsahu spisu, ale len z jeho tvrdení. Takto nie je možné preveriť vierohodnosť správcu dane tvrdených zistení, hoci získaných pri výkone jeho činnosti v rámci správy daní, ani zákonnosť postupu pri vykonaní predmetného dôkazu. Zároveň z takto neúplného administratívneho spisu nie je možné preveriť, či s prihliadnutím na zásadu súčinnosti uplatňovanú v daňovom konaní boli v súvislosti so získavaním predmetných dôkazov dodržané práva kontrolovaného žalobcu, predovšetkým vyplývajúce z ustanovení § 15 ods. 5 písm. d) a písm. f) zákona o správe daní a § 15 ods. 8 veta prvá citovaného zákona.

Bez úplnej spisovej dokumentácie, z ktorej bude tiež zistiteľná aj miera a spôsob súčinnosti správcu dane so žalobcom pri výkone dokazovania a jeho oboznámenia sa s podkladmi preskúvaného rozhodnutia, nie je možné posúdiť ani vecnú stránku rozhodnutia (skutkovú a právnu). Odvolací súd sa preto v danom štádiu konania vecnou stránkou sporu ani nezaoberal.

Vzhľadom na nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí z dôvodu neúplnosti predloženého administratívneho spisu, a to vo vzťahu k relevantným skutkovým zisteniam, z ktorých daňové orgány pri vydávaní preskúmaných rozhodnutí vychádzali, v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov, Najvyšší súd Slovenskej republiky postupom podľa § 250ja ods. 3 vety prvej OSP z dôvodu podľa § 250j ods. 3 OSP zrušil rozhodnutie žalovaného a aj správcu dane a vec vrátil na ďalšie konanie.

O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 a 2 v spojení s § 246c veta prvá OSP tak, že žalobcovi, ktorý mal v odvolacom konaní úspech, priznal právo na ich náhradu.

Právny zástupca v lehote podľa § 151 ods. 1 OSP predložil tunajšiemu súdu vyčíslenie trov konania v sume 965,07 Eur.

Odvolací súd priznal žalobcovi na náhradu trovy konania vo výške 794,62 Eur, pozostávajúce z náhrady hotových výdavkov v sume 140 Eur za zaplatené súdne poplatky za podanie žaloby a odvolania proti rozsudku krajského súdu a trov právneho zastupovania v sume 654,62 Eur. Trovy právneho zastupovania zahŕňajúce tarifnú odmenu a režijný paušál odvolací súd priznal podľa § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších v platnom znení (ďalej len „vyhláška“) v spojení s § 14 ods. 1 písm. b) vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu a podľa § 16 ods. 3 vyhlášky vo výške 1/100 výpočtového základu, a to za dva úkony právnej služby v roku 2012 (prevzatie a príprava zastupovania dňa 28.09.2012 a podanie žaloby na súd dňa 31.10.2012 a 127,16 Eur + 2 x 7,63 Eur) a za dva úkony právnej služby v roku 2013 (zastupovanie na pojednávaní pred súdom dňa 02.10.2013 a podanie odvolania dňa 20.11.2013 a 130,16 Eur + 2 x 7,81 Eur). Právny zástupca žalobcu je platiteľom DPH, preto mu bola priznaná uplatnená DPH zo základu 545,52 Eur vo výške 20%, v sume 109,10 Eur.

Náhradu trov právneho zastúpenia vrátane DPH za návrh na podanie prejudiciálnej otázky zo dňa 25.07.2014, doručený tunajšiemu súdu dňa 29.07.2014, odvolací súd nepriznal z dôvodu neúčelnosti tohto podania v prejednávanej veci, ako i z dôvodu, že žalobca žiadne znenie prejudiciálnych otázok nenavrhoval a sám s poukazom na príslušnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie konštatoval ich nepotrebnosť.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.