

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/21/2016
Identifikačné číslo spisu: 2014200600
Dátum vydania rozhodnutia: 20.09.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:2014200600.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: CHR, s.r.o., so sídlom Hlavná 52, Šamorín, IČO: 36 679 534, právne zastúpený: VALIŠ LEGAL, s.r.o., so sídlom Mostová č. 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/271497/2014/4884 zo dňa 11. 06. 2014, v konaní o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/145/2014-81 zo dňa 21. januára 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/145/2014-81 zo dňa 21. januára 2016 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 2 písm. a) a e) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/271497/2014/4884 zo dňa 11. 06. 2014. Žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 9210401/5/3372003/2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len daňový poriadok), vyrubený rozdiel v sume 41.217,66 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie december 2010.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že obe rozhodnutia daňových orgánov boli vydané na základe nesprávneho právneho predpisu. Daňové orgány mali postupovať podľa 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). Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola sa u žalobcu začala dňa 28. 10. 2011 v zmysle zákona o správe daní a bola ukončená

dňom prerokovania protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9210401/5/969974/2012 zo dňa 15. 06. 2012. Napriek tomu, že žalovaný rozhodnutím zo dňa 04. 10. 2012 zrušil platobný výmer Daňového úradu Trnava č. 9210401/5/1784452/2012 zo dňa 16. 07. 2012 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie, nejednalo sa o nové konanie, ale o pokračovanie v už začatej daňovej kontrole, ktorá nebola ukončená pred účinnosťou daňového poriadku. V preskúmvanej veci teda došlo k nesprávnej aplikácii daňového poriadku vo vyrubovacích konaniach, ako aj pri vydaní napadnutých rozhodnutí, pretože vyrubovacie konanie, ktoré sa začína dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu, malo byť podľa § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku vykonané podľa dovtedajších predpisov, zákona o správe daní. Postup správcu dane, ktorý v konaní postupoval podľa daňového poriadku, spôsobil nezákonnosť všetkých dôkazov získaných správcom dane v rámci vyrubovacieho konania.

Súd neprihliadal na námietky žalobcu smerujúce k nesprávnemu vyhodnoteniu dôkazov, pretože tieto boli získané nezákonným postupom podľa daňového poriadku.

O trovách konania rozhodol prvostupňový súd podľa § 250k v spojení s ustanovením § 246c ods. 1 O.s.p. a žalobcovi priznal náhradu súdneho poplatku.

II.

Voči rozsudku Krajského súdu v Trnave podal v zákonom určenej lehote žalovaný odvolanie, v ktorom uviedol, že nesúhlasí s argumentáciou krajského súdu. Podľa jeho názoru, daňová kontrola bola začatá za účinnosti zákona o správe daní, avšak ukončená bola za účinnosti daňového poriadku. Vzhľadom na ustanovenie § 165 ods. 2 daňového poriadku, sa daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona, dokončia podľa doterajších predpisov.

Rozhodnutie správcu dane zo dňa 16. 07. 2012 bolo zrušené a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie. Oznámením zo dňa 12. 12. 2012 správca dane daňovému subjektu oznámil, že začal vyrubovacie konanie a uviedol, že vydá rozhodnutie podľa § 44 ods. 6 zákona o správe daní. V danom čase, ku dňu 12. 12. 2012 ešte nebolo účinné ustanovenie § 165b ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého daňové konanie, zahrňujúce aj vyrubovacie konanie, začaté podľa zákona o správe daní sa dokončí podľa daňového poriadku. Do predmetného oznámenia preto musel správca dane uviesť, že rozhodnutie vo vyrubovacích konaniach bude vydané podľa zákona o správe daní. Žalovaný zdôraznil, že vydanie predmetného oznámenia nebolo upravené zákonom, a teda ho správca dane nebol povinný vydať, čiže nemohlo mať žiadne právotvorné účinky, keďže sa jednalo len o informovanie daňového subjektu.

Poukázal na ustanovenie § 165b ods. 1 daňového poriadku, účinného od 30. 12. 2012, podľa ktorého sa daňové konania začaté do 30. 12. 2012 dokončia podľa daňového poriadku.

Žalovaný odmietol názor krajského súdu o nezákonnosti zabezpečených dôkazov, pretože v rámci vyrubovacieho konania vykonával dokazovanie správca dane až v roku 2013, teda za účinnosti prechodného ustanovenia § 165b ods. 1 daňového poriadku. Správca dane teda postupoval v súlade so zákonom, keď v rámci vyrubovacieho konania predvolával osoby za účelom podania svedeckej výpovede a upovedomoval žalobcu za aplikácie ust. § 165b ods. 1 daňového poriadku. Poukázal na zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 18. 02. 2013, ktorá bola spísaná podľa § 19 daňového poriadku. Podľa jeho názoru bolo dokazovanie vo vyrubovacích konaniach vykonané zákonným spôsobom a dôkazy mohli a mali byť použité pri vydaní zrušených rozhodnutí.

Žalovaný žiadal odvolací súd, aby zmenil rozsudok Krajského súdu v Trnave tak, že žalobu zamietne, prípadne rozsudok krajského súdu zruší a vráti mu vec na ďalšie konanie.

III.

Žalobcovi bolo doručené odvolanie žalovaného dňa 08. 03. 2016, ku ktorému sa nevyjadril.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 1.7.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), 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 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania, rozhodol v zmysle ustanovenia § 223 spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p., pričom jednomyseľne dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné.

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 O.s.p.).

Podľa § 250i ods. 3 O.s.p. na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 165 ods. 2 daňového poriadku, účinného od 01.01.2012 do 30.12.2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011 (ďalej len zákon o správe daní), ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

Podľa § 165b ods. 1 a 2 daňového poriadku v znení účinnom od 30. decembra 2012, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

§ 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužívajú.

Podľa § 2 písm. c) daňového poriadku, sa na účely tohto zákona rozumie daňovým konaním konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

Najvyšší súd z obsahu spisu zistil, že v prejednávanom prípade správca dane vykonával u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január až september 2010 a november a december 2010 v čase od 28. 10. 2011 do 12. 07. 2012. Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu č. 9210401/5/969974/2012 zo dňa 15. 06. 2012 vrátane jeho dodatku zo dňa 11. 07. 2012, ktoré bolo určené na deň 12. 07. 2012. V súlade s úpravou podľa § 15 ods. 13 zákona číslo 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), dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu, začalo vyrubovacie konanie.

Daňová kontrola bola realizovaná správcom dane postupom podľa zákona o správe daní účinného do 31. 12. 2012. Vyrubovacie konanie začalo dňom 13. 07. 2012 v súlade s ust. § 165 ods. 5 daňového

poriadku, podľa ktorého vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov, t .j. podľa zákona o správe daní (511/1992 Zb.).

Dňa 16. 07. 2012 vydal správca dane platobný výmer č. 9210401/5/1784452/2012, ktorým žalobcovi znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie december 2010 zo sumy 41.310,59 eur na sumu 92,93 eur. Odvolací orgán rozhodnutím zo dňa 04. 10. 2012 uvedený platobný výmer zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nespoľahlivo zisteného skutkového stavu s tým, aby v rámci vyrubovacieho konania vykonal ďalšie dokazovanie. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 9210401/5/3372003/2013, ktorým žalobcovi znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie december 2010 zo sumy 41.310,59 eur na sumu 92,93 eur.

Súd z obsahu spisu ďalej zistil, že správca dane listom zo dňa 24. 01. 2013 upovedomil žalobcu o vypočutí svedka na pojednávaní nariadenom na deň 18. 02. 2013 s tým, že v oznámení uviedol § 15 ods. 5 zákona o správe daní, v zmysle ktorého ho upozornil na právo klásť predvolanému svedkovi otázky pri ústnom pojednávaní. Predmetného pojednávania sa zúčastnil svedok, ako aj daňový subjekt, ktorí však už počas pojednávania boli poučení o svojich právach v zmysle účinného právneho predpisu po 30.12.2012, podľa ktorého bol správca dane v tom čase povinný konať, a to podľa príslušných ustanovení daňového poriadku. Uvedený postup po 30.12.2012 určuje pre správcu dane, pre všetky daňové konania, ustanovenie § 165b ods. 1 a 2 daňového poriadku. Ako to vyplýva z uvedeného ustanovenia, podľa zákona o správe daní (zákon č. 511/1992 Z. z.) sa postupuje po 30.12.2012 len v prípade ukladania sankcií, čo nie je daný prípad.

Daňový poriadok je procesným predpisom, upravujúcim postupy (procesy), pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu správcov dane pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. Je nesporné, že v zmysle definície podľa § 2 písm. c) daňového poriadku, je potrebné vyrubovacie konanie považovať za daňové konanie.

Podľa jednej zo základných zásad teórie práva sa v procesnom práve aplikuje procesnoprávna norma účinná v čase rozhodovania. Aplikácia uvedenej zásady spôsobuje nepriamu retroaktivitu procesných noriem, ktorá však v konečnom dôsledku nepôsobí do minulosti, pretože akceptuje stav, ktorý nastal za skôr platnej a účinnej právnej úpravy a tento stav rieši až v čase účinnosti novej právnej úpravy. Účinnosť procesného predpisu môže byť odlišne upravená len v rozsahu určenom v prechodných ustanoveniach, pričom novšia úprava vylučuje aplikáciu staršej úpravy. Účinnosť daňového poriadku na daňové konania, t. j. aj na vyrubovacie konanie, začaté a neukončené pred 30.12.2012, vyplýva z vyššie citovaného ust. 165b ods. 1 a 2 daňového poriadku. Dňom nadobudnutia jeho účinnosti došlo k vylúčeniu aplikácie predchádzajúcich prechodných ustanovení obsiahnutých v ust. § 165, vo vzťahu k daňovým konaniam prebiehajúcim, t.j. neukončeným do 30.12.2012.

Z uvedeného teda vyplýva, že nadobudnutím účinnosti § 165b ods. 1 a 2 daňového poriadku došlo k zrušeniu účinnosti prechodného ustanovenia § 165 na daňové konania, ktoré boli začaté podľa zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a neboli ukončené do 30. 12. 2012, pričom tieto sa dokončia podľa zákona č. 563/2009 Z.z., t. j. podľa daňového poriadku.

Správca dane a žalovaný preto postupovali vo vyrubovacích konaniach od 30.12.2012 v súlade s účinným procesným predpisom, ktorým bol od uvedeného dátumu zákon č. 563/2009 Z.z.

Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedených dôvodov dospel k záveru, že Krajský súd v Trnave danú vec nesprávne právne posúdil, pričom sa zároveň nezaoberal skúmaním skutkového stavu tak, ako bol zistený správcovi dane, nevysporiadal sa v dôsledku uvedeného s námietkami žalobcu, a preto bolo potrebné rozsudok súdu prvého stupňa zrušiť podľa ustanovenia § 221 ods. 1 písm. h) O.s.p. a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

Úlohou Krajského súdu v Trnave v ďalšom konaní bude preskúmať žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu v zmysle účinných právnych predpisov, v rozsahu žalobných námietok, s ktorými sa vo svojom rozhodnutí dostatočným spôsobom vysporiada.

Podľa ustanovenia § 226 O.s.p. je súd prvého stupňa viazaný právnym názorom odvolacieho súdu.

V novom rozhodnutí vo veci rozhodne Krajský súd v Trnave aj o trovách konania (§ 175 S. s. p.).

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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.