

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/43/2012
Identifikačné číslo spisu:	1009200253
Dátum vydania rozhodnutia:	18.06.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Ida Hanzelová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:1009200253.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: Generali Slovensko poisťovňa, a.s., Lamačská cesta 3/A, 841 04 Bratislava, zast. JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, Gelnická č. 33, 040 11 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná ul. č. 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/221/15031-84931/2008/990390-r zo dňa 04.12.2008, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/25/2009-41 z 11.05.2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/25/2009-41 zo dňa 11. mája 2012 m e n í tak, že rozhodnutia žalovaného č. I/221/15031-84931/2008/990390-r zo dňa 4. decembra 2008 vydané Daňovým riaditeľstvom SR 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 ť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 132 Eur titulom súdneho poplatku a v sume 1 793,56 Eur titulom trov právneho zastúpenia na účet JUDr. Eugena Kostovčíka, advokáta v Košiciach do 30 dní odo dňa doručenia tohto rozsudku.

Odôvodnenie

Rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie - dodatočný platobný výmer daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/230/21345/08/Adač zo dňa 21.08.2008, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2005 v sume 165 771,29 Eur podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov.

Krajský súd dôvodil tým, že daňový subjekt si v zmysle ustanovení § 34 ods. 2 a ods. 4 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o daniach z príjmov“) a ust. § 52 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) uplatňoval dodatočným daňovým priznaním za zdaňovacie obdobie 2005 odpočet daňovej straty vykázananej súhrnne za roky 2000-2002. Daňová strata za uvedené zdaňovacie obdobia predstavovala úhrnnú výšku 54 498 122,-Sk. Žalobca o sumu 10 899 620,-Sk (1/5 z úhrnnej

straty) znížil základ dane na zdaňovacie obdobie 2005. Pre určenie výšky odpočítavanej daňovej straty sa postupuje podľa § 34 ods. 4 zákona o daniach z príjmov. Žalobca však nepostupoval pri určení daňovej straty, ktorú mohol odpočítať od základu dane v roku 2005 v súlade s ust. § 34 ods. 4 zákona o daniach z príjmov, nakoľko daňovú stratu za roky 2000-2002 neupravil o príjmy zdaňované osobitnou sadzbou dane, tak ako to prikazuje ust. § 34 ods. 4 písm. c/. Z dikcie odseku 4 citovaného ustanovenia zákona vyplýva, že odpočítavaná daňová strata sa neupravuje okrem iného aj o príjmy, o ktorých daňovník účtuje, ak sú zdaňované osobitnou sadzbou dane. To znamená, že odpočítavaná daňová strata zahŕňa v sebe príjmy, o ktorých daňovník účtuje a sú súčasťou hospodárskeho výsledku, ktoré sa inak vylučujú zo základu dane z dôvodu ich zdanenia osobitnou sadzbou dane. Žalobca daňovú stratu, ktorú možno odpočítať, určil v rozpore s ust. § 34 ods. 4 zákona o daniach z príjmov. Žalobca bol na túto skutočnosť ešte pred vydaním dodatočného platobného výmeru a dokonca aj pred podaním dodatočného daňového priznania niekoľkokrát správcom dane upozornený po tom, čo sa sám listom zo dňa 10.11.2006 obrátil na Ministerstvo financií SR so žiadosťou či musí daňovú stratu spätne upraviť o príjmy zdaňované osobitnou sadzbou dane. Napriek jednoznačnej odpovedi žalobca nepostupoval podľa daného usmernenia.

Žalobca v správnej žalobe uviedol okrem iného aj nové námietky, ktoré neboli predmetom odvolacieho konania, resp. žalovaný sa nimi vôbec nezaoberal. Podľa názoru krajského súdu sa so vznesenými námietkami nemohol zaoberať, pretože nekorešpondovali s dôvodmi podaného odvolania voči rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu a úlohou správneho súdu nie je nahrádzať odvolací správny orgán, takýto postup by bol podľa krajského súdu v rozpore so zásadou trojdelenia moci. Pre úplnosť veci však krajský súd napriek vyššie uvedenému poukazuje, že právne názory žalobcu vyjadrené v nových námietkach nie sú správne a žalobu žalobcu zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca odvolanie v ktorom žiadal, aby odvolací súd prvostupňový rozsudok zmenil a žalobe vyhovel a súčasne rozhodol o trovách konania, ktoré žalobca vyčísliť. Podľa názoru žalobcu rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 4S/25/2009 z 11.05.2012 nie je v súlade so zákonom a napadol ho v celom rozsahu.

V súvislosti s tvrdením súdu, že súd sa vznesenými námietkami nemohol zaoberať, pretože nekorešpondovali s dôvodmi podaného odvolania voči rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu žalobca poukazuje na uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/8/2010 z 31.05.2011. V uvedenom uznesení NS SR okrem iného uvádza, že procesnému právu účastníka konania vznášať v žalobe námietky nezákonnosti voči postupu a rozhodnutiu správneho orgánu zodpovedá povinnosť správneho súdu preskúmať rozhodnutie správneho orgánu v rozsahu žalobných námietok, o vznesených námietkach rozhodnúť a pokiaľ ich nepovažoval za dôvodné, vysvetliť a vyložiť, z akých dôvodov. Ak tak správny súd neurobí zaťaží svoje rozhodnutie nielen vadami spočívajúcimi v porušení všeobecných procesných princípov - podriadiateľných pod vadu konania v zmysle § 221 ods. 1 písm. f/ OSP - ale súčasne postupuje aj v rozpore so zásadami vyjadrenými v druhej hlave, siedmom oddiele Ústavy SR (predovšetkým čl. 46 ods. 1, čl. 48 ods. 2 a v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane základných ľudských práv a slobôd (ďalej aj „Dohovor“). Pre porovnanie žalobca uvádza II. ÚS 9/00, I. ÚS 35/01, I. ÚS 26/94, IV. ÚS 156/03. Žalobca poukazuje aj na uznesenie NS SR sp. zn. 5Sžf/69/2011 z 30.04.2012, v ktorom Najvyšší súd, okrem iného, uvádza, že: „... v správnom súdnictve vykonávanom podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku sa neuplatňuje vo vzťahu k zákonu o správe daní koncentračná zásada, majúca za následok nemožnosť uplatnenia žalobných námietok prv neuvedených v odvolaní proti prvostupňovému správnenému rozhodnutiu. Koncentračná zásada, predstavujúca výrazné obmedzenie procesných práv účastníka konania, sa uplatní iba v prípade, ak to zákon výslovne pre daný prípad ustanovuje, za prísneho režimu poučenia účastníka, či už správnym orgánom alebo súdom. Preto, pokiaľ žalobca v žalobe oponoval aj námietkami skôr neuplatnenými v rámci odvolacieho správneho konania, bola povinnosť prvostupňového súdu sa týmito náležite vysporiadať.“ Preskúmanie námietok uplatnených až v správnej žalobe žalobca podložil aj uznesením rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 7 Afs 54/2007 z 26.08.2008, v ktorom súd rozhodol, že žalobca je oprávnený uviesť v žalobe všetky dôvody, pre ktoré považuje napadnuté správne rozhodnutie za nezákonné. Tomu nebráni skutočnosť, že niektoré z nich neuplatnil už v odvolacom konaní, napriek tomu, že ich uplatniť mohol. Žalobca uvádza, že keďže sa krajský súd odmietol zaoberať všetkými

relevantnými námietkami účastníka konania, jeho rozsudok je nepreskúmateľný. A odôvodnenia, ktoré k vzneseným námietkam podal krajský súd, sú len púhou reprodukciou právnych názorov žalovaného.

Žalobca sa ďalej odvoláva na nález Ústavného súdu sp.zn. PL./ÚS 16/95 v súvislosti s čl. 1 ods. 1 Ústavy SR: „Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Neoddeliteľnou súčasťou právneho štátu je aj princíp právnej istoty. Obsahom princípu právneho štátu je vytvorenie istoty, že na určitú právne relevantnú otázku sa pri opakovaní v rovnakých podmienkach dáva rovnaká odpoveď“. Právny zástupca žalobcu v danej veci opätovne poukazuje na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/42/2007 zo 14.02.2008, kde spor medzi účastníkmi bol podľa žalobcu analogický a spočíval vo výklade ustanovenia § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.. Žalobca ďalej uvádza, že správca dane v dodatočnom platobnom výmere okrem iného uviedol, že predmetom daňovej kontroly za rok 2005 bolo okrem preverenia odpočtu daňovej straty v roku 2005 aj overenie výšky úhrnu daňových strát za roky 2000 až 2002. Správca dane dospel k záveru, že žalobcovi daňová strata za roky 2000 až 2002 vo výške 54 498 122,- Sk nevznikla. Na základe zisteného rozdielu správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítateľnú položku od základu dane vo výške 1/5 vykázaného úhrnu strát. Podľa ustanovenia § 44 ods. 5 písm. a/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. za deň vyrubenia dane, pri ktorej sa podáva daňové priznanie alebo hlásenie, považuje sa posledný deň lehoty na podanie daňového priznania alebo hlásenia, ak daňové priznanie alebo hlásenie bolo podané v lehote podľa osobitných zákonov. Podľa ustanovenia § 30 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím. Jediným právne relevantným titulom k zmene výšky strát za roky 2000 až 2002 mohli byť len rozhodnutia. Takéto rozhodnutia vydané neboli. Keďže správca dane v lehote pre vyrubenie dane nevykonával daňovú kontrolu, za právoplatne vyrubenú daň sa podľa § 44 ods. 5 písm. a/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb, považuje strata uvedená v daňovom priznaní.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaní len uviedol, že sa stotožňuje so závermi krajského súdu, pričom k dôvodom odvolania sa vecne nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v 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), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a senát najvyššieho súdu dospel jednomyselne k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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). Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, u ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami ako ten o koho práva v konaní ide.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) po oboznámení sa so spisovým materiálom ako aj obsahom predložených častí administratívneho spisu dospel k záveru, krajský súd žalobu zamietol bez náležitého vysporiadania sa s námietkami žalobcu, ako aj bez náležitého oboznámenia sa s obsahom úplného administratívneho spisu, ktorý mu nebol kompletne a žurnalizovaný predložený. Predložené fragmenty spisu nedávajú ucelený podklad pre preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, najmä z hľadiska priebehu vyrubovacieho konania, osobitne vykonávania dôkazov vo vyrubovacom konaní, t.j. aj so zreteľom na skutočnosti týkajúce sa ustálenia výšky straty vykázanej v daňových priznaniach za roky 2000-2002, ktoré ani nie sú súčasťou predložených dokladov.

Odvolací súd nezdiera názor krajského súdu, podľa ktorého sa nemohol zaoberať námietkami, ktoré neboli predmetom odvolacieho konania (v administratívnom konaní). Predovšetkým krajský súd nedostatočne špecifikoval predmet týchto námietok, aj keď v predposlednom odseku rozsudku na str. 6 sa vyjadruje k „žalobcovej námietke premlčania“. Podľa názoru odvolacieho súdu, ak dôvodom žaloby (časť II bod. 2) bol zánik práva vyrubiť daň za roky 2000 - 2002, v kontexte s rozsudkom NS SR sp. zn. 3Sžf/42/2007 zo 14.02.2008, potom bolo nepochybné, že krajský súd sa mal zaoberať obsahom žaloby bez ohľadu na to, či námietka o zániku práva vyrubiť daň bola v odvolacom daňovom konaní uplatnená alebo nie, pretože otázkou zániku práva vyrubiť daň sa mal ex offo zaoberať už žalovaný (správca dane a žalovaný druhostupňový správny orgán.). Krajský súd mal preto rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Ak totiž došlo k zániku práva vyrubiť daň, resp. ustáliť výšku daňovej straty, potom žalovaný mal uvedenú právnu skutočnosť brať na zreteľ, najmä ak v čase rozhodnutia odvolacieho orgánu (04.12.2008) už bol známy rozsudok NS SR 3Sžf/42/2007 zo 14.02.2008 (v ktorom konaní bolo Daňové riaditeľstvo SR účastníkom konania).

Odvolací súd s poukazom na § 250j ods. 7 OSP na potvrdenie relevantnosti dôvodov žaloby uvádza dôvodú časť rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžf/42/2007: „K vyrubeniu dane dochádza na základe kumulatívneho súhrnu skutočností, ktoré daňový subjekt uvedie v daňovom priznaní a ktorých súhrn sa prejavuje v určení základu dane. Ide o kumuláciu skutočností. Uvedené ustanovenie je nevyhnutné vykladať tak, že jednotlivé skutočnosti, ktoré sú podkladom pre určenie základu dane a ktoré daňový subjekt deklaroval možno pre účely vyrubenia dane, či už v podobe vyrubenia dane alebo daňovej straty použiť a využiť len v rámci zákonom určenej prekluzívnej lehoty, ustanovenej v § 45 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. Účelom ustanovenia § 45 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. je zabezpečiť stabilitu právnych vzťahov po uplynutí lehoty na vyrubenie dane. V dôsledku toho nemožno po uplynutí lehoty na vyrubenie dane ani vykonávať daňovú kontrolu na tieto skutočnosti. Z hľadiska použitého výkladu najvyšší súd poukazuje na čl. 152 ods. 4 Ústavy SR v spojení s čl. 13 ods. 1, 4 Ústavy SR, zásadu proporcionality a čl. 2 ods. 2 Ústavy SR.“

Odvolací súd ustálil, že pokiaľ ide o vykázanú daňovú stratu za obdobie rokov 2000-2002 v prejednávanej veci, táto bola predmetom daňovej kontroly a rozhodovania v roku 2008 bez toho, aby správca dane ex offo skúmal v súlade s § 45 ods. 1 otázku zániku práva vyrubiť daň po overení výšky daňových strát za uvedené roky 2000-2002. Nie je preto podľa názoru odvolacieho súdu podstatné, či dôvod podľa § 45 ods. 1 zákona o zániku práva vyrubiť daň žalobca uviedol v odvolaní proti platobnému výmeru, podstatné je, že namietať zistenie daňovej kontroly o nesprávnej výške vykázaných a odpočítateľných daňových strát v daňových priznaniach za roky 2000-2002, pričom posúdenie každého z uvedených rokov je treba pre účely § 45 ods. 1 zákona vykonať samostatne.

Podľa názoru odvolacieho súdu nemá podklad v obsahu spisov konštatovanie krajského súdu, uvedené na str. 6 ods. 2 rozsudku týkajúce sa ignorovania stanovísk daňových orgánov pri podávaní dodatočného daňového priznania za rok 2005 žalobcom, v ktorom výšku vypočítanej daňovej straty nesprávne vyčíslil. V predmetnej veci boli vydané viaceré stanoviská daňových orgánov, ktoré nemajú podľa názoru odvolacieho súdu charakter jednotného a jednoznačného usmernenia žalobcu.

Z týchto dôvodov odvolací súd prvostupňový rozsudok zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. d/ a e/ OSP .

Podľa § 250k ods. 1 OSP žalobcovi patrí náhrada trov konania v rozsahu, ako to žalobca vyčíslil v písomnom podaní právneho zástupcu , kde uplatnil:

1. Vykonané úkony: Tarifná odmena Režijný paušál

- prevzatie a príprava zastupovania

vrátane prvej porady s klientom 20.01.2009 .115, 90 € 6,95€

- písomné podanie na súd (žaloba) 10.02.2009 .115, 90 € 6,95 €

- stanovisko žalobcu k vyjadreniu žalovaného 23.05.2012 127, 16 € 7,63 €

- odvolanie proti rozsudku KS v Bratislave 25.06.2012 127, 16 € 7,63 €

- účasť na vyhlásení rozsudku NS SR
v Bratislave 18.06.2013 [§ 14 ods. 5 písm. b) vyhl.] 32, 54 € 7,81 €
Spolu 518,66 € 36,97 €

Spolu trovy právneho zastupovania konania za 5 úkonov spolu - 555,63 €.

2. Právny zástupca na pracovnú cestu 20.01.2009 použil vozidlo Audi A8, evid. číslo B., priemerná spotreba 9,61/100 km, t. j. 0,0961/1km (technický preukaz vozidla v prílohe). Náhrada hotových výdavkov podľa vyhlášky č. 655/2004 Z. z. na úkon

- prevzatie a príprava zastupovania vrátane prvej porady s klientom 20.01.2009 (Košice - Bratislava - Košice - 810 km), cena nafty k 20. 01. 2009 - 1, 08 €, cena nafty za 1 km (1,08 € x 0,096) = 0,104 €, náhrada za spotrebované pohonné látky (810 km x 0,104 €) = 84, 24 €. Sadzba paušálnej náhrady (810 x 0,183 €) = 148,23 €. Náhrada hotových výdavkov podľa vyhlášky č. 655/2004 Z. z. - cestovné výdavky za pracovnú cestu predstavuje spolu 232,47 €.

3. Náhrada výdavkov za premeškaný čas podľa § 17 ods. 1 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. Košice - Bratislava - Košice za pracovnú cestu 20.01.2009 (10 hodín, 20 polhodín). Suma za každú aj začatú polhodinu za čas strávený na ceste je (11,59 €), suma za 20 polhodín predstavuje 231,80 €.

4. Náhrada hotových výdavkov podľa vyhlášky č. 655/2004 Z. z. - cestovné výdavky za pracovnú cestu 18.06.2013 (použité vozidlo Audi A8, B., priemerná spotreba 9,61/100 km). Náhrada hotových výdavkov podľa vyhlášky č. 655/2004 Z. z.

- účasť na vyhlásení rozsudku 18.06.2013 (Košice - Bratislava - Košice - 810 km), cena nafty k 18.06.2013 - 1,36 €, cena nafty za 1 km (1,36 € x 0,096) = 0,13056 €, náhrada za spotrebované pohonné látky (810 km x 0,13056 €) = 105,75 €. Sadzba paušálnej náhrady (810 x 0,183 €) = 148,23 €. Ubytovanie a parkovanie v Bratislave = 90,65 €. Náhrada hotových výdavkov podľa vyhlášky č. 655/2004 Z. z. - cestovné výdavky za pracovné cesty predstavuje spolu 344,63 €.

5. Náhrada výdavkov za premeškaný čas podľa § 17 ods. 1 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. Košice - Bratislava - Košice za pracovnú cestu 18.06.2013 (10 hodín, 20 polhodín). Suma za každú aj začatú polhodinu za čas strávený na ceste je (13,01 €), suma za 20 polhodín predstavuje 260,20 €. V zmysle § 17 ods. 2 vyhláška č. 655/2004 Z. z. uplatnená pomerná časť 50 % - 130,10 €. (pozn. druhá časť uplatnený pri sp. zn. 4Sžf/42/2012)

6. Daň z pridanej hodnoty 20 % zo základu 1 494,63 € predstavuje 298,93 €. Pozn.: JUDr. E. Kostovčík je platiteľom DPH - IČ DPH SK1020653249

7. Vyčíslenie trov konania - súdne poplatky 2 x 66 €, spolu 132 €.

Rekapitulácia:

Tarifná odmena a režijný paušál 555,63 €

Náhrada hotových výdavkov za pracovné cesty 232,47 €

Náhrada výdavkov § 17 ods. 1 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. 231,80 €

Náhrada hotových výdavkov za pracovné cesty 344,63 €

Náhrada výdavkov za premeškaný čas 130,10 €

Daň z pridanej hodnoty 298,93 €

Vyčíslenie trov konania 132,00 €

Spolu 1925,56 €

Odvolací súd priznal žalobcovi náhradu trov v uplatnenom rozsahu, pretože trovy boli uplatnené a vyčíslené v súlade s uvedenými predpismi. Vo výroku rozsudku súd rozlíšil trovy, ktoré vznikli

zaplacením súdnych poplatkov a trovy právneho zastúpenia.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.