



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD., a členov senátu JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: **F. T., spol. s r.o., D.**, IČO: X., právne zastúpený JUDr. B. N., advokátom so sídlom v B., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.k. I/222/11011-78582/2008/991031-r zo dňa 14. októbra 2008, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 3S 244/2008-37 zo dňa 16. februára 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 3S/244/2008-37 zo dňa 16. februára 2010 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Bratislave napadnutým rozsudkom zrušil rozhodnutie žalovaného uvedené v záhlaví tohto rozsudku, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu a zrušil aj rozhodnutie prvostupňového orgánu Daňového úradu Malacky č.k.606/230/17011/08/Kjn zo dňa 14.05.2008, ktorým bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2004 v sume 437.882,- Sk a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250j ods. 2 písm. e/ Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len O.s.p.). K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu. V prípade, že ide o vydanie dodatočného platobného výmeru (§ 44 ods. 6 písm. b/ zákona o správe daní a poplatkov) je v tomto prípade zrejmé, že daň zistená po daňovej kontrole sa odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní, a preto ide už o vyslovenie právneho názoru správcu dane na sporné skutočnosti medzi daňovým subjektom a správcom dane. Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje Správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubovanej dani. Námietskami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane, a to najneskôr v odôvodnení dodatočného platobného výmeru. Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného.

Z vyjadrenia žalovaného krajský súd zistil, že žalovaný vychádza z právneho názoru, že obsahom vyrubovacieho konania je iba vydanie platobného alebo dodatočného platobného výmeru, a to vo výlučnej závislosti od formálne zaznamenaného výsledku daňovej kontroly.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalovaný dôvodiac tým, že nesprávnosť postupu krajského súdu je najmä v tom, že v intenciách rozsudku Najvyššieho súdu SR č. 3Sžf/39/2007 zo dňa 21.11.2007, keď zrušil pôvodné rozhodnutia daňových orgánov, správca dane v ďalšom konaní akceptoval právny názor vyslovený v uvedenom rozsudku a vydal nový dodatočný platobný výmer č. 606/230/17011/08/Kjn zo dňa 14.05.2008, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2004 v sume 437 882,-- Sk v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. z dôvodu, že nepostupoval v súlade s § 49 ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. Žalovaný ďalej namietal, že vyjadreniami a námietkami daňového subjektu sa správca dane zaoberal už v prvostupňovom konaní a nie až druhostupňový orgán v rámci odvolacieho konania. V novom dodatočnom platobnom výmere prvostupňový orgán – správca dane, zhodnotil skutočnosti zhrnuté v protokole o daňovej kontrole a námietky žalobcu proti protokolu, ktoré sú právne významné pre určenie dane (§ 44 ods. 1, 4 zákona č. 511/1992 Zb.). Podľa názoru žalovaného v konaní daňových orgánov nedošlo k porušeniu zásad zákonnosti, na vydanie rozhodnutia boli splnené procesné aj hmotnoprávne podmienky, pretože daňové orgány vykonali vo veci dostatočné dokazovanie, na základe ktorého správne zistili skutkový stav a vyvodili z neho správny právny názor.

Z uvedených dôvodov žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil a žalobu žalobcu zo dňa 22.12.2008 zamietol a žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania.

Žalobca podal k odvolaniu žalovaného vyjadrenie, v ktorom žiada, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok potvrdil ako vecne správny. Náhradu trov odvolacieho konania si neuplatňoval.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len O.s.p., v spojení ustanovením § 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie mu predchádzajúce (§ 246c ods.1 v spojení s § 212 a nasl. O.s.p.), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá 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 SR www.supcourt.gov.sk a dospel k záveru že odvolanie nie je dôvodné.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Z obsahu pripojených administratívnych a súdnych spisov Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január – december 2004, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č.j. 606/320/131-6897/06 zo dňa 27.02.2006. Protokol bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 27.03.2006. Kontrolou predložených daňových dokladov za zdaňovacie obdobie august 2004 správca dane zistil, že žalobca si ako platiteľ uplatňoval nárok na odpočítanie dane na vstupe z dodávateľských faktúr vystavených v mesiaci august 2004 v celkovej výške 437 882,-- Sk za nákup tovaru (železný šrot) od dodávateľa J. P. M., L., ktorý nebol v čase dodania tovaru platiteľom dane z pridanej hodnoty, čím porušil ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty platného od 01.05.2004. Správca dane neakceptoval podané vyjadrenia žalobcu k protokolom o vykonanej kontrole bez uvedenia dôvodu, čo vyplýva z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 27.03.2006, predmetom ktorého bolo práve prerokovanie protokolu o výsledku daňovej kontroly.

Na základe zistených skutočností správca dane vydal dňa 28.03.2006 dodatočný platobný výmer č.j. 606/230/131-11575/2006-R, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2004 žalobcovi v sume 437.882,- Sk. Proti uvedenému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, v ktorom namietal totožné skutočnosti

ako v žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného. O odvolaní rozhodol žalovaný tak, že potvrdil rozhodnutie správcu dane, z ktorého vyplýva, že žalovaný námietku daňového subjektu, že neprebehlo prvostupňové konanie, a preto nemal možnosť v prvostupňovom daňovom konaní preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, považoval za neopodstatnenú, s poukazom na účel kontroly vyplývajúci z § 15 zákona č. 511/1992 Zb. Proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu platiteľ dane podal žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Bratislave č. k. 1S421/06-40 tak, že žalobu zamietol. Proti tomuto rozsudku podal žalobca odvolanie na Najvyšší súd SR, ktorý rozsudkom sp. zn. 3Sžf/39/2007 zmenil rozsudok Krajského súdu v Bratislave tak, že zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/222/8681-58890/2006/991031-r zo dňa 15.08.2006 z dôvodu, že správca dane po vyhotovení protokolu už neakceptoval a nevysporiadal sa s vyjadreniami daňového subjektu v odôvodnení dodatočného platobného výmeru.

Na základe uvedeného vydal Daňový úrad Malacky dňa 14.05.2008 nový dodatočný platobný výmer č. 606/230/17011/08/Kja, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 437 882,-- Sk za zdaňovacie obdobie august 2004 z dôvodu, že si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočítanie dane z faktúr vystavených neplatiteľom dane z pridanej hodnoty. Proti tomuto rozhodnutiu podal odvolanie žalobca ako platiteľ dane a žalovaný svojím rozhodnutím č. I/222/11011-78582/2008/991031-r zo dňa 14.10.2008 zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa.

Podľa § 15 ods. 13, veta prvá a druhá zákona č. 511/1992 Zb. (v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia), daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začína vyrubovacie konanie (§ 44).

Podľa § 44 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., podľa výsledkov vyrubovacieho konania určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená.

Podľa § 30 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. rozhodnutie, ktorým sa daň vyrubuje odchyľne od priznania, hlásenia, dohody alebo iného oznámenia, musí obsahovať odôvodnenie.

K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu. V tomto prípade ide o vydanie dodatočného platobného výmeru (§ 44 ods. 6 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb.), z ktorého je zrejmé, že daň zistená po daňovej kontrole sa odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní, a preto už ide o vyslovenie právneho názoru správcu dane na sporné skutočnosti medzi daňovým subjektom a správcom dane. Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietkami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane a to najneskôr

v odôvodnení dodatočného platobného výmeru. Pokiaľ tak neurobí, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správca dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného.

Poukazujúc na predchádzajúce závery senátu odvolacieho súdu vyslovené v rozsudku zo dňa 21.11.2007 sp. značka 3Sžf/39/2007, dospel senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k záveru, že v konaní ako aj v preskúvanom rozhodnutí sa správca dane ako aj žalovaný dôsledne neriadili právnym názorom senátu a preto sa stotožnil so závermi vyslovenými v rozsudku Krajského súdu v Bratislave, čo bolo dôvod na jeho potvrdenie.

Z obsahu pripojeného administratívneho spisu považuje senát odvolacieho súdu za preukázanú tú skutočnosť, že J. P. M., dodávateľovi žalobcu rozhodnutím Daňového úradu Bratislava V č.: 604/2101/102919/2001 zo dňa 16.07.2001 správca dane určil posledné zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2001. Rozhodnutie bolo uvedenému daňovému subjektu doručované uložením na pošte. Skutočnosť, či predmetné doručenie bolo zrealizované tak, aby nadobudlo účinky, ktoré predpokladá zákon, prešetrovaná nebola a to aj napriek tomu, že sa v čase doručovania zásielky na uvedenej adrese adresát nezdržiaval (L.). Na strane druhej J. P. do zápisnice o ústnom pojednávaní č.: 600/340/137964/04/Rot zo dňa **06.08.2004** (t.j. z obdobia realizovaných obchodov so žalobcom – august 2004), uviedol, nasledovne: „... *Už nepodnikám v žiadnej oblasti, lebo DÚ V mi zrušil platiteľstvo DPH, ale nakoľko nemám ešte zrušený živnostenský list, preto daňové priznanie ešte podávam.*“ Odvolací súd zistil štetím v živnostenskom registri, že dodávateľ žalobcu aj ku dňu vydania tohto rozsudku naďalej podniká, živnosť zrušenú nemá. Uvedené skutočnosti je podľa názoru odvolacieho súdu potrebné došetriť, aby bolo zrejmé a nespochybniteľné, kedy bolo dodávateľovi žalobcu rozhodnutie Daňového úradu Bratislava V č.: 604/2101/102919/2001 zo dňa 16.07.2001 riadne doručené, keďže z fotokópie doručenky založenej v pripojenom administratívnom spise, vyplýva, že zásielka mu mala byť doručená uložením na pošte, avšak nie je možné preveriť, či založená kópia zadnej strany obálky skutočne prináleží posudzovanej doručenke. Navyiac z predloženej kópie doručenky nevyplýva kedy bola uvedená zásielka vrátená príslušnému správcovi dane a či nastali účinky doručenia s poukazom na znenie ustanovenia § 17 zákona č. 511/1992 Zb. účinného v čase doručovania zásielky. V tomto prípade nie je tieto skutočnosti možné ustáliť v súdnom konaní, keďže žalovaný predložil súdu neúplný administratívny spis, pretože v predložennom spise sa nenachádza originál uvedenej doručenky, len jej kópia (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky R 66/1998).

Senát odvolacieho súdu z prvostupňového rozhodnutia správca dane č. 606/230/17011/08/Kjz zo dňa 14.05.2008 zistil, že správca dane neakceptoval vyjadrenie žalobcu k protokolom o výsledku daňovej kontroly (str. 4 rozhodnutia) bez toho, aby sa zaoberal otázkou, či boli splnené zákonné podmienky doručenia rozhodnutia Daňového úradu Bratislava V č.: 604/2101/102919/2001 zo dňa 16.07.2001, čo možno

považovať za podstatnú otázku, ktorú bolo potrebné vyriešiť pred tým, ako prišlo k dorubeniu dane z pridanej hodnoty za predmetné zdaňovacie obdobie august 2004.

Súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov krajského súdu. Uvedené závery podľa senátu odvolacieho súdu vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát najvyššieho súdu sa s rozsudkom Krajského súdu v Bratislave č.k. 3S244/2008-37 2S/156/2006-29 zo dňa 25.09.2009 stotožnil v celom rozsahu a napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 3S/244/2008-37 podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. ako vecne správny potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 a 2 O.s.p a § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p tak, že náhradu trov odvolacieho konania úspešnému žalobcovi nepriznal, keďže napriek tomu, že bol v odvolacom konaní úspešný si trovy odvolacieho konania neuplatnil a to ani dodatočne v lehote troch pracovných dní odo dňa vyhlásenia rozhodnutia, ani mu z obsahu súdneho spisu žiadne nevyplynuli. Súd preto postupom podľa § 151 ods. 1 a 2 O.s.p. rozhodol tak, že žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 08. októbra 2010

JUDr. Jana Zemková PhD., v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková