



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: **R. R., L., X. H.**, zastúpenej advokátom **J. E. K.** so sídlom v K., G., proti žalovanému: **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná ul. č. 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/223/18780-118218/2010/999541-r z 18. novembra 2010, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/17/2011-95 z 15. decembra 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/17/2011-95 zo 15. decembra 2011 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/18780-118218/2010/999541-r z 18. novembra 2010 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume **132 eur** titulom súdneho poplatku na účet J. E. K., advokáta v K. **do troch dní od právoplatnosti tohto rozsudku.**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/223/18780-118218/2010/999541-r

z 18. novembra 2010 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“). Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Spišská Nová Ves č. 732/230/17888/09/Šim zo dňa 19. mája 2009, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za rok 2006 v sume 28.311,42 euro. Napadnuté rozhodnutie odôvodnil žalovaný tým, že žalobca si neoprávnene uplatnil výdavky od svojich dodávateľov v sume 4 489 000 Sk zaúčtovaných na základe dodávateľskej faktúry č. X. z 19. septembra 2006 od dodávateľa G. K. - U., X. H. č. X. a to z dôvodu, že uvedený výdavok nebol daňovým subjektom na daňové účely dostatočne preukázaný.

Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“, alebo „zákon o DzP“) ako aj z ustanovenia § 2 ods. 1 až 3, § 2 ods. 6 § 29 ods. 1, 2 a 8 a § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) a dospel k záveru, že námietky žalobcu dôvodné nie sú. Krajský súd vyslovil, že napadnuté rozhodnutie bolo sporné iba v otázke, či si žalobca oprávnene uplatnil výdavky na úhradu faktúry č. X. z 19. septembra 2006 od dodávateľa G. K. -U., X. H. č. X. v sume 4 489 000 Sk a vzhľadom na nepresnosť a nejednoznačnosť predložených dodacích listov na výrobu 35 ks billboardov a prenájom billboardov (20 ks január, 35 ks február a september 2006) každý za 8700 Sk, ako aj na predloženie zoznamu billboardov od subdodávateľa C. I. a to aj s ohľadom na faktúru č. X. vystavenú spoločnosťou C. I. P., S. pre G. K. – U. H. na prenájom billboardov v období 1. až 9. septembra 2006 v náklade 12 ks za mesiac spolu so zoznamom billboardov. Nepredložil však žiadne doklady preukazujúce výrobu 35 ks billboardov a prenájom 20 ks billboardov v januári 2006 a 35 ks vo februári až septembri 2006. Nepreukázal dostatočne ani výdavky v súvislosti s realizáciou školení v dĺžke 69 školiacich dní a nepreukázal podľa súdu dostatočne ani fakturáciu propagačných materiálov v počte 565 000 ks a letákov v počte 25 000 ks za 62 500 Sk. Žalovaný sa dostatočne vysporiadal s námietkami žalobcu a jeho právo v zmysle čl. 38 ods. 2 listiny základných práv a slobôd a čl. 48 Ústavy Slovenskej republiky porušené nebolo. Žalobca bol na sporné tvrdenia predložiť dôkazy a svoje práva si mohol uplatniť v ktorejkoľvek fáze daňového konania nielen po doručení protokolu o kontrole. Krajský súd ďalej uviedol, že názor žalobcu, že dodatočný platobný výmer z 13. augusta 2010 treba považovať za nulitné

rozhodnutie, nemajúce právne účinky, keďže vyrúbenie dane po opakovanej daňovej kontrole oproti daňovému priznaniu je v priamom rozpore s ustanovením § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní sa s touto námietkou nezaoberal dôvodiac § 249 ods. 2 OSP, že predmetom súdneho prieskumu môžu byť len tie námietky vznesené v žalobe, ktoré boli už uplatnené v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu. Krajský súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že, ak pri opakovanej daňovej kontrole by sa zistená daň neodlišovala oddane zistenej v rámci výkonu riadnej daňovej kontroly a na základe nej by bolo vydané právoplatné rozhodnutie, nebolo by nožné daň vyrúbiť žiadnym spôsobom. Úkon správcu dane označený, ako opakovaná daňová kontrola, je potrebné hodnotiť podľa obsahu to, ako preverenie výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o opravných prostriedkoch, čo nie je opakovanou daňovou kontrolou (§ 15 ods. 3 písm. a/ zákona o správe daní). Z uvedených dôvodov podľa názoru krajského súdu dodatočný platobný výmer nemožno hodnotiť, ako nulitný právny akt. Pokiaľ ide o predloženie usmernenia DR SR č. 1/3/2001 zo 17. januára 2001 neznamená to, že takéto usmernenie je záväzné aj pre súd.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Namietal, že rozsudok krajského súdu je nepreskúmateľný a účastníkovi konania sa postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom.

Žalobca poukázal na uznesenie NS SR č. 6Sžf/8/2010 z 31. mája 2011 v ktorom Najvyšší súd Slovenskej republiky okrem iného uviedol, že procesnému právu účastníka konania vznášať žalobné námietky nezákonnosti voči postupu a rozhodnutiu správneho orgánu zodpovedá povinnosť správneho súdu preskúmať rozhodnutie správneho orgánu v rozsahu žalobných námietok a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. Poukázal na judikatúru NS ČR 7Afs 54/2007 z 28. júna 2008, ako aj Ústavného súdu Slovenskej republiky č. II. ÚS 9/00, I. ÚS 35/01, I. ÚS 26/94 a IV.ÚS 156/03 a II. ÚS 48/97.

Podľa žalobcu odôvodnenie rozsudku krajského súdu nezodpovedá požiadavke vyplývajúcej z čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej aj „Dohovor“), v zmysle, ktorej je aj s ohľadom na

ustanovenie § 157 ods. 2 OSP, je povinnosťou súdov uviesť v rozhodnutí dostatočné a relevantné dôvody, na ktorých svoje rozhodnutie založili.

Žalobca poukazoval na to, že v žalobe v čl. II. bod 8 uviedol, že citoval ustanovenie § 44 ods. 6 písm. b/ bod. 1 zákona o správe daní a namietal, že na vydanie dodatočného platobného výmeru nebol právny základ. Uvedenému plne zodpovedá aj usmernenie DR SR č. 1/3/2001, pričom z tohto usmernenia je zrejmé, že správca dane mal postupovať po zrušení dodatočného platobného výmeru tak, že bude pokračovať vo vyrubovacom konaní.

Ďalšia námietka žalobcu spočívala v tom, že v správnom súdnictve sa podrobuje prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia správneho orgánu vo všetkých jeho častiach, teda nielen vo výroku, ale aj odôvodnenia, čím sa však krajský súd neriadil, nakoľko rozsudok je v prvej časti len opisom skutkových zistení správnych orgánov, následne je časť venujúca sa námietke žalobcu o zákonnosti pričom sporným okruhom dodávok sa krajský súd vyjadril len v druhej polovici, pričom prevzal plne argumentáciu žalovaného bez bližšieho logického vysvetlenia. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane a žalovaný sa nezamerali na čo najúplnejšie zistenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, ale na zistenie rozporov, ktoré sa nepokúsil odstrániť, pretože na základe týchto rozporov prijali záver o neunesení dôkazného bremena. Pokiaľ išlo o označenie budovy, kde mali prebehnúť školenia ide o zaužívaný výraz pre budovu oproti B. (I.).

V závere svojho odvolania žalobca uviedol, že krajský nepostupoval v súlade s ust. § 157 ods. 2 OSP a nepresvedčivé odôvodnenie rozsudku znamená odňatie možnosti konať pred súdom.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení na odvolanie žalobcu navrhol napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. Skonštatoval, že žalobca v odvolaní uvádza tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho pojednávania na krajskom súde a preto sa pridrižiava v celom rozsahu svojho písomného stanoviska k žalobe zo dňa 18. marca 2011 a napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutia správcu dane považuje za vydané v súlade s právnymi predpismi. Poukázal na ust. § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. pokiaľ išlo o predloženie dokladov od spoločnosti C. I. P., S. a § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Uviedol, že pokiaľ išlo o školenia v budove I., tak žalobca predložil len tri prezenčné listiny, pričom jedna z 10. februára 2006 nebola ani predmetom fakturácie. Pokiaľ išlo o nezákonnosť opakovanej daňovej kontroly tak, že žalovaný poukázal na ust. § 15b ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. a na úmysel zákonodarcu, ktorý určite nespočíval v tom, že ust. § 44 ods. 6

písm. b/ bod 1. zákona č 511/1992 Zb. je potrebné vykladať tak, ako sa domnieva žalobca. Zrušením dodatočného platobného výmeru zostal rozdiel dane nevyrúbený a teda po opakovanej daňovej kontrole mohol správca dane vyrúbiť len rozdiel oproti dani uvedenej v daňovom priznaní.

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 dospel 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.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutie žalovaného č. I/223/18780-118218/2010/999541-r z 18. novembra 2010, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Spišská Nová Ves č. 732/230/17888/09/Šim zo dňa 19. mája 2009, ktorým bol žalobcovi vyrubný rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za rok 2006 v sume 28 311,42 euro. Napadnutým rozhodnutím bol potvrdený dodatočný platobný výmer vydaný podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod. 1 zákona

511/1992 Zb. a teda rozhodujúcim pre posúdenie veci je predovšetkým posúdenie, či bol tento postup správcu dane v súlade so zákonom.

Ďalšou rozhodujúcou skutočnosťou pre posúdenie veci je posúdenie, či žalobca splnil podmienky ustanovenia § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 zákona o dani z príjmov, a teda, či v konaní preukázal, že výdavky uhradené na základe faktúry č. X. od dodávateľa G. K. – U., H. X., a či žalobca v konaní uniesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) po oboznámení sa so spisovým materiálom, ako aj obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že rozhodnutie správneho orgánu nie je v súlade so zákonom, a že pokiaľ krajský súd žalobu zamietol, rozhodol tak bez náležitého vysporiadania sa s námietkami žalobcu, ako aj bez náležitého oboznámenia sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu.

Z obsahu žaloby, ako aj vyjadrenia žalovaného vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z príjmov fyzických osôb za rok 2006. Výsledkom daňovej kontroly bolo dodatočné vyrúbenie dane z príjmov za rok 2006 dodatočným platobným výmerom. Platobný výmer napadol žalobca odvolaním a žalovaný, ako odvolací orgán tento dodatočný platobný výmer zrušil a správcovi dane zaslal podnet na vykonanie opakovanej daňovej kontroly, ktoré boli priložené v administratívnom spise správcu dane, resp. žalovaného. (Toto konštatovanie vychádza z totožného tvrdenia žalobcu, ako aj žalovaného, pričom túto skutočnosť najvyšší súd preveril z pripojeného administratívneho spisu, v ktorom sa nachádzal dodatočný platobný výmer č. 732/230/17888/09/ŠIM z 19. mája 2009 a rozhodnutie žalovaného č. I/223/12930-99821/2009/999541-r z 27. augusta 2009, ktorým bol tento dodatočný platobný výmer zrušený a podnet na vykonanie opakovanej daňovej kontroly zo dňa 24. septembra 2009). Na základe tohto podnetu žalovaného vykonal správca dane opakovanú daňovú kontrolu, ktorú ukončil protokolom o opakovanej daňovej kontrole č. 732/320/23994/2010/Pir z 9. júla 2010. Následne vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 732/230/43623/10/ŠIM zo dňa 13. augusta 2010, ktorým vyrúbil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za rok 2006 v sume 28 311,42 euro podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod. 1 zákona o správe daní.

Z ustanovenia § 15 ods. 13 zákona o správe daní nepochybne vyplýva, že daňová kontrola je ukončená prerokovaním protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začína vyrubovacie konanie podľa § 44 ods. 1 zákona o správe daní. Je tiež nepochybné, že vyrubovacie konanie musí byť ukončené právoplatným rozhodnutím vo veci. V danom prípade, ako to vyplýva zo zhodných tvrdení oboch účastníkov správca dane vo veci dodatočný platobný výmer vydal, tento však bol rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky na základe odvolania žalobcu zrušený. Z tejto nepochybnéj skutočnosti teda vyplýva, že vyrubovacie konanie po ukončení riadnej daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty za rozhodujúce zdaňovacie obdobie nebolo ukončené právoplatným platobným ani dodatočným platobným výmerom (v pôvodnom konaní o riadnej daňovej kontrole).

Podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní, ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo, **ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrúbenej správcom dane po daňovej kontrole**, alebo, ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

Vychádzajúc z citovaného ustanovenia, podľa názoru najvyššieho súdu, správca dane, po zrušení dodatočného platobného výmeru, resp. výmerov a po vrátení veci na ďalšie konanie v prípade riadnej daňovej kontroly, mal pokračovať vo vyrubovacom konaní preverení výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o opravných prostriedkoch a toto vyrubovacie konanie ukončiť vydaním právoplatného platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru. Pokiaľ žalovaný v danom prípade vydal po zrušení dodatočného platobného výmeru pokyn na vykonanie opakovanej daňovej kontroly, tak svojím konaním porušil zákon o správe daní. Správca dane nemohol vykonať opakovanú daňovú kontrolu v zmysle § 15b zákona o správe daní a pokiaľ správca dane vydal na základe tejto opakovanej daňovej kontroly dňa 13. augusta 2010 dodatočný platobný výmer na daň z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie rok 2006, možno toto rozhodnutie považovať za nezákonné a rovnako nezákonné je aj žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného z 18. novembra 2010, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer správcu dane z 13. augusta 2010.

Na základe uvedeného dospel najvyšší súd k záveru, že rozsudok Krajského súdu v Košiciach treba podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP zmeniť a rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť na nové konanie a rozhodnutie, pretože rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, v konaní bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250j ods. 2 písm. a/ a ods. 3 OSP). Správny orgán súc viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP) v ďalšom konaní, rešpektujúc príslušné procesnoprávne i hmotnoprávne predpisy, znova vo veci rozhodne tak, aby jeho rozhodnutie zodpovedalo zákonu a to vrátane riadneho odôvodnenia rozhodnutia.

O náhrade trov celého súdneho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 1, 2 a 5 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP vo výške 132 euro, ktorá suma pozostáva zo zaplatených súdnych poplatkov za návrh a odvolanie 2 x 66 eur. Právny zástupca v zákonnej trojdňovej lehote náhradu trov právneho zastúpenia nevyčíslil a preto ich súd podľa § 151 ods. 2 OSP žalobcovi nepriznal. Náhradu trov celého konania je žalovaný povinný zaplatiť na účet J.. E. K., advokáta v K. do troch dní v zmysle § 149 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica č. 63, 974 01 Banská Bystrica, odvolací súd podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná z vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

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).

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave 21. februára 2013

JUDr. Eva Babiaková, CSc., v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská