

## U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **M., Š.**, právne zastúpený Mgr. S., advokátkou, M. proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, adresa na doručovanie: Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, Oddelenie daňového konania Trenčín, K dolnej stanici 22, Trenčín, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/226/10980-47154/2011/990618-r zo dňa 18.04.2011, č. I/226/10980-47147/2011/990618-r zo dňa 18.04.2011 a č. I/226/10980-47160/2011/990618-r zo dňa 18.04.2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/57/2011-32 z 26. októbra 2011, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/57/2011-32 zo dňa 26. októbra 2011 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na nové konanie a rozhodnutie.

### O d ô v o d n e n i e :

#### I.

Rozsudkom krajského súdu boli zamietnuté žaloby proti rozhodnutiam žalovaného identifikovaným v záhlaví rozsudku spisovou značkou a dátumom rozhodnutia. Výrok rozsudku krajského súdu, ktorý znie „súd žaloby zamietá“ však neobsahuje identifikáciu jednotlivých rozhodnutí, ktoré boli predmetom preskúmania zákonnosti súdom. Krajský súd žaloby zamietol z nasledovných dôvodov:

Predmetom preskúmania sú rozhodnutia žalovaného, ktorými potvrdil DPV zo dňa 12.04.2010 o vyrúbení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie november 2006, september 2006 a január 2007. Z administratívnych spisov krajský súd zistil, že žalovaný vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, ktorú ukončil protokolom a keďže bolo zistené, že žalobcovi vznikla daňová povinnosť z nadobudnutia vajec od poľského dodávateľa, ktorú nepriznal, čím porušil § 11 a § 20 ods. 1 zákona o DPH. Žalobca nemal zaúčtované faktúry, ani ich neevidoval v evidencii DPH od dodávateľa z iného členského štátu, v ďalších prípadoch priznal nižšiu daňovú povinnosť ako uviedol v evidencii DPH, keď si uplatnil odpočítanie DPH z nákupov vajec, ktoré sa neuskutočnili a nemohol si ani uplatniť právo na odpočítanie DPH.

Dodávka vajec od dodávateľa z Poľska bola potvrdená aj dožiadaním o medzinárodnej výmere daňových informácií, dodávateľ vystavil faktúry, tieto boli uhradené, ale žalobca nemal v evidencii DPH tieto faktúry, nemal ich ani zahrnuté v daňovom priznaní. Pre uplatnenie odpočítania dane nesplnil žalobca zákonnú podmienku ustanovenú v § 49 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH, keď kontrolnej skupine nepredložil faktúry, z ktorých mu vznikla daňová povinnosť. V ďalších preskúmaných veciach z dokazovania správcu dane vyplynulo, že nedošlo k uskutočneniu zdaniateľných obchodov dodávateľom F.F., pretože tento nepodnikal a splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie DPH nie je len vo formálnej deklarácii – predložením dokladov, ale obchody musí žalobca aj preukázať.

K námietke žalobcu o tom, že žalovaný po vykonaní daňovej kontroly nemá právomoc vyhotoviť protokol a k zachovaniu dvojinštančnosti daňového konania uviedol, že podľa § 3 ods. 6 písm. d/ a g/ zákona č. 150/2001 Z.z. je oprávnený vykonať daňovú kontrolu a dvojinštančnosť je zachovaná tým, že v prvom stupni rozhoduje správca dane. Nedostatok odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia odstránil žalovaný vlastným rozhodnutím a DPV zo dňa 12.04.2010 potvrdil.

Podstatná námietka sa týka priebehu a výkonu daňovej kontroly, jej ukončenia protokolom a vydanie DPV, ktoré žalobca považuje za rozporné so zákonom. V zmysle § 3 ods. 6 písm. g/ zákona 150/2011 Z.z. daňové riaditeľstvo je oprávnené vykonať daňovú kontrolu (toto oprávnenie vyplýva priamo zo zákona), ale je nesprávny výklad ust. § 4 ods. 3 písm. c/ uvedeného zákona žalobcom, že daňové riaditeľstvo môže daňovú kontrolu vykonať

len na dožiadanie správcu dane (ak by sa prijal tento výklad aj v ust. § 3 ods. 6 písm. g/ by zákonodarca musel uviesť, že daňové riaditeľstvo je oprávnené vykonať daňovú kontrolu len na dožiadanie správcu dane). Zásadne nesprávne je tvrdenie žalobcu, že daňová kontrola je súčasťou daňového konania, pretože daňovým konaním je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov (§ 1a písm. d/ zákona o správe daní a poplatkov) a v priebehu daňovej kontroly sa o právach a povinnostiach daňových subjektov nerozhoduje. Zákon č. 150/2001 Z.z. ako osobitný zákon v § 3 ods. 6 písm. g/ ustanovuje oprávnenie daňového riaditeľstva vykonať daňovú kontrolu podľa § 15 zákona o správe daní a poplatkov, (keďže v ods. 15 sa uvádza, že ustanovenia o výkone daňovej kontroly sa rovnako vzťahujú aj na orgány oprávnené vykonať daňovú kontrolu podľa osobitného predpisu). Výkon daňovej kontroly v zmysle § 15 zákona o správe daní a poplatkov je proces od začatia daňovej kontroly po jej ukončenie vyhotovením protokolu z nej a prerokovaním protokolu s kontrolovaným subjektom (ods. 13). Ak teda daňové riaditeľstvo vykonalo daňovú kontrolu, aby táto bola ukončená zákonným spôsobom, muselo vyhotoviť protokol a tento prejednať so žalobcom. Krajský súd na rozdiel od výkladu ust. § 15 zákona o správe daní a poplatkov žalobcom, je toho názoru, že nemá opodstatnenie tvrdenie žalobcu, že daňové riaditeľstvo nemá oprávnenie vyhotoviť protokol z daňovej kontroly, pretože daňové riaditeľstvo je oprávnené konať len podľa § 15 ods. 1 – 9 uvedeného zákona a následné ust. ods. 10 až 14 sa vzťahujú len na oprávnenia správcu dane. Takéto rozdelenie oprávnení vyplývajúcich z § 15 zákona o správe daní a poplatkov nie je ničím odôvodnené, umelo použité žalobcom s úmyslom vyhnúť sa daňovej povinnosti a nie je ani v súdnej praxi známe. Daňové orgány si správne vykladajú oprávnenia vyplývajúce z § 15 a rozhodne nejde o extenzívny výklad. Pri aplikácii § 3 ods. 6 písm. g/ ods. 15 je priamy odkaz na vzťah ustanovení o daňovej kontrole aj na orgány oprávnené vykonávať daňovú kontrolu podľa osobitných predpisov (zákon č. 150/2001 Z.z.).

Námietka o nezachovaní dvojinštančného konania je nedôvodná, pretože aj keď daňovú kontrolu vykonalo daňové riaditeľstvo a ukončilo ju protokolom, ktorého doručením sa začína vyrubovacie konanie (§ 44), vo vyrubovacom konaní rozhodol správca dane ako prvostupňový orgán DPV a o odvolaní rozhodoval žalovaný (§ 3 ods. 6 písm. d/, § 4 ods. 3 písm. c/ zákona č. 150/2001 Z.z.). Tento zákon *expressis verbis* uvádza, kto je odvolacím orgánom a výklad ust. § 15 ods. 16 zákona o správe daní a poplatkov tak, že odvolacím orgánom je Ministerstvo spravodlivosti Slovenskej republiky je úplne nepochopiteľný a právne irelevantný. Z administratívneho spisu krajský súd zistil, že v danom prípade sa

daňová kontrola vykonávala na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní zo dňa 27.02.2009, i keď tento dôvod bol v zápisnici o začatí daňovej kontroly zo dňa 09.03.2009 uvedený len zákonným ustanovením, avšak dôvod nebol sporný medzi účastníkmi, čo žalobca nenamietal a ani prítomná právna zástupkyňa. Z tohto dôvodu nemožno protokol z daňovej kontroly považovať za dôkaz získaný nezákonne. Žalobca o trestnom konaní vedel, čo uviedol aj v žalobe (domová prehliadka, zabezpečenie účtovných dokladov).

Ďalšia námietka sa týka splnomocnenia na zastupovanie, keď žalobca namieta použitie plnomocenstva zo dňa 10.04.2008 aj pre konanie, ktoré súd preskúmava pod spis. zn. 11S/57/2011. Plnomocenstvo zo dňa 10.04.2008 je v podstate rozdelené na dve časti, keď v prvej časti sa uvádza ... aby ma obhajovala resp. vo všetkých právnych veciach – konaniach zastupovala ... a v ďalšej časti sa uvádza ... najmä ju splnomocňujem na zastupovanie v daňovom konaní vo veci dorubenia dane z príjmov fyzických osôb za rok 2005 a v konaní o uložení pokuty ... . Plnomocenstvo má úradne overený podpis, čím spĺňa náležitosti v zmysle § 9 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov. Žalobca toto plnomocenstvo doručil správcovi dane a keďže aj do zápisnice zo dňa 06.05.2008 uviedol, že ide o všeobecnú plnú moc v zmysle § 9 zákona o správe daní a poplatkov, správne daňové orgány počas daňovej kontroly aj počas daňového konania konali s právnou zástupkyňou žalobcu. Zástupkyňa žalobcu nenamietala, že nie je splnomocnená, zúčastňovala sa rokovaní, prijímala písomnosti, ani žalobca nevzniesol žiadne námietky a nenamietal zastupovanie ani v odvolaní proti DPV. Podľa názoru krajského súdu obsah plnomocenstva je jednoznačný v tom smere, že ide o plnomocenstvo všeobecné (ak by sme ho považovali len za plnomocenstvo pre uvedené daňové konania – daň z príjmov a konanie o pokute, nebolo by možné sa vypoariadať s prvou časťou plnomocenstva – zastupovanie vo všetkých veciach – konaniach ...).

V IV. časti žaloby k právnemu a skutkovému stavu v procese dokazovania žalobca uvádza len ust. § 2 ods. 1, 2, 3, § 15, § 29 zákona o správe daní a poplatkov a ust. § 51 ods. 1, 2 zákona o DPH so záverom, že neuznanie odpočtu je v rozpore so zákonom, keďže je nesporné, že k dodaniu tovaru zo zahraničia došlo. Krajský súd po preskúmaní uvádza, že ide o nekonkrétnu námietku, keď žalobca neuviedol dôkazy, ktoré by závery daňových orgánov vyvrátili. Žalobca nepredložil faktúry od poľského dodávateľa, nemal ich zahrnuté v evidencii DPH, ani v daňovom priznaní, čím nesplnil zákonnú povinnosť v zmysle § 20 zákona o DPH

a zákonnú podmienku pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ a § 51 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH. Z týchto dôvodov krajský súd žaloby ako nedôvodné zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca odvolanie, v ktorom v časti II v zásade opakuje výhrady voči procesnému postupu orgánov daňovej správy a v časti IV. namieta neuznanie odpočtu za nákup vajec od spoločnosti F.F., spol. s r. o. a neuznanie dodania tovaru spoločnosti F. a žiadal zrušiť žalobou napadnuté rozhodnutia.

Žalovaný žiadal prvostupňový rozsudok ako vecne správny potvrdiť.

### III.

Najvyšší súd, ako súd odvolací, preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania a dospel jednomyselne k záveru, že odvolanie žalobcu je čiastočne dôvodné, pretože krajský súd sa v plnom rozsahu nevysporiadal s dôvodmi jednotlivých žalôb, spojených na spoločné prejednanie a rozhodnutie.

Odvolací súd konštatoval, že odvolacie dôvody uvedené v bode II odvolania sú v zásade obsahom všetkých troch konaní, ktoré pred krajským súdom začali pod spis. zn. 11S/57/2011, 11S/58/2011 a 11S/59/2011 a týkajú sa právomoci Daňového riaditeľstva vykonať daňovú kontrolu a s ktorými sa krajský súd podľa názoru odvolacieho súdu dostatočne vysporiadal, okrem tvrdenia žalobcu, že dňa 05.11.2009 došlo k zrušeniu poverenia na výkon daňovej kontroly, takže nie je zrejmé, na základe čoho bol žalovaný oprávnený k vypracovaniu a prerokovaniu protokolu, ak by sa zrušenie poverenia na výkon kontroly preukázalo. Odvolací súd pritom poukazuje na znenie Protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly z 12.02.2010 vyhotoveného Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky – Odborom mimoriadnych kontrol, Oddelenie výkonu mimoriadnych kontrol Nitra – str. 2 ods. 1, z ktorého vyplýva, že dňa 05.11.22009 bolo Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky vydané zrušenie poverenia na výkon daňovej kontroly č. 1/180/136637/2009/LK.

Odvolací súd pritom konštatuje, že samotné vecné zdôvodnenie rozsudku krajského súdu týkajúce sa možnosti výkonu daňovej kontroly Daňovým riaditeľstvom týmto

rozhodnutím nespochybňuje, pričom nespochybňuje ani skutkové a právne dôvody prvostupňového rozsudku vo vzťahu k splnomocneniu právnej zástupkyne žalobcu.

Podľa zápisnice z pojednávania dňa 26. októbra 2011 krajský súd spojil na spoločné konanie a rozhodnutie vecí vedené pod spis. zn. 11S/57/2011, 11S/58/2011 a 11S/59/2011 pod spoločné číslo 11S/57/2011. Odvolací súd konštatoval, že účastníci boli v každej veci spojenej na spoločné prejednanie samostatne predvolaní.

Odvolací súd je však nútený prvostupňovému súdu vytknúť, že v rozsudku spis. zn. 11S/57/2011 rozhodol jedným výrokom napriek tomu, že došlo k spojeniu troch vecí so samostatným skutkovým základom (preskúvanie troch rozhodnutí orgánov finančnej správy, vzťahujúcich sa k trom odlišnými zdaňovacím obdobiam a k rozdielnym dôvodom vyrubenia dane, pričom krajský súd ani v dôvodovej časti svojho rozsudku nerozlíšil dôvody rozhodnutia vo vzťahu ku každému jednotlivému preskúvanému rozhodnutiu). Podľa názoru odvolacieho súdu určitosť a zrozumiteľnosť výroku rozsudku v spojených veciach týkajúcich sa viacerých rozhodnutí orgánov verejnej správy vyžaduje samostatné vyjadrenie rozhodnutia súdu vo výroku a to vo vzťahu ku každému preskúvanému rozhodnutiu.

Odvolací súd z dôvodov procesnej ekonomiky (rovnakí účastníci konania, rovnaký druh dane, jednota protokolu o kontrole) považuje spojenie vecí (preskúvanie troch samostatných rozhodnutí) za dôvodné a vecne správne, avšak zastáva názor, že o každom preskúvanom rozhodnutí mal krajský súd rozhodnúť samostatným výrokom a vo vzťahu ku každému rozhodnutiu uviesť samostatné dôvody zodpovedajúce obsahu žaloby. To by nebránilo krajskému súdu zaoberať sa jednotlivými žalobami tak, aby dôvody, ktoré sa v každej žalobe opakovali, posúdil v rámci jedného zdôvodnenia. Každé z preskúvaných rozhodnutí však má samostatné hmotnoprávne dôvody žaloby a týmito sa krajský súd dostatočne nezaoberal.

Tak napr. vo veci pôvodne vedenej pod spis. zn. 11S/57/2011 týkajúcej sa rozhodnutia I/226/10980-47154/2011/990618-r z 18.04.2011 sa krajský súd nevysporiadal s tvrdeniami žalobcu, že neuznanie odpočtu je v rozpore so zákonom, nakoľko je nesporné, že k dodaniu tovaru zo zahraničia došlo, čo bolo potvrdené aj v rámci výmeny medzinárodných informácií. Odvolací súd nepovažuje uvedenú námietku za nekonkrétnu, ako sa s ňou krajský súd v skutočnosti vysporiadal, pretože vecné súvislosti neuznania odpočtu za dodávku z Poľska

a dôvod vyrubenia dane za november 2006 sú z platobného výmeru správcu dane dostatočne zrejmé. Krajský súd sa pritom vôbec nezaoberal vecnými dôvodmi žaloby vo vzťahu k rozhodnutiam I/226/10980-47147/2011/990618-r (zdaňovacie obdobie september 2006) a k rozhodnutiu I/226/10980-47160/2011/990618-r z 18.04.2011 (zdaňovacie obdobie január 2007).

Z týchto dôvodov odvolací súd podľa § 221 ods. 1 písm. f/ a k/ OSP zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom sa vysporiada s dôvodmi žaloby vo vzťahu ku všetkým trom preskúvaným rozhodnutiam, čo vyjadrí aj vo výroku rozhodnutia.

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

V Bratislave 29. mája 2012

**JUDr. Ida Hanzelová, v.r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Andrea Jánošíková