

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/59/2018
Identifikačné číslo spisu: 3015200452
Dátum vydania rozhodnutia: 28.11.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3015200452.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: Zlatá huta, spol. s r.o., so sídlom Bernolákova 11/3040, Trenčín, IČO: 31 426 964, právne zastúpeného JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom so sídlom kancelárie Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/127350/2015/5201 z 23. marca 2015 a o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/104/2015-106 z 19. septembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/104/2015-106 z 19. septembra 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 13S/104/2015-106 z 19. septembra 2018 podľa ust. § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Trenčín č. 9301402/5/4780051/2014/Bed. z 27. októbra 2014, ktorým nebol priznaný žalobcovi nadmerný odpočet v sume 124.271,46 eura a bola mu určená daňová povinnosť za zdaňovacie obdobie december 2008 v sume 101.200,79 eura. Druhým výrokom rozsudku priznal žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku sa správny súd, po tom čo skonštatoval priebeh administratívneho konania, stotožnil so žalobcovou námietkou zmätočnosti a nezákonnosti vykonaných daňových kontrol, a uviedol, že kroky správcu dane ohľadne preverovania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2008 sú poznačené nekonzistentnosťou a zmätočnosťou. V súvislosti s uvedeným správny súd poukázal na to, že už v samotnom administratívnom konaní odvolací orgán (žalovaný) konštatoval pochybenia ohľadne prerokovania protokolu ako aj nedostatočné zistenie skutkového stavu, čo malo byť

odstránené vykonaním opakovanej daňovej kontroly, ktorá bola aj skutočne realizovaná. Samotný žalovaný však správne vyhodnotil takto nariadenú opakovanú daňovú kontrolu ako nezákonnú a rozhodnutie, ktoré bolo po jej realizácii vydané aj zrušil pre nezákonnosť. Následne správca dane pokračoval v konaní, pričom s poukazom na to, že už v administratívnom konaní bolo zistené a konštatované nezákonné prerokovanie protokolu o výsledkoch daňovej kontroly, ktoré nebolo a nemohlo byť odstránené vykonaním opakovanej daňovej kontroly, zostalo sporné, či v režime zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) došlo k riadnemu a účinnému ukončeniu daňovej kontroly v zákonom stanovenej lehote, pričom len takéto ukončenie má za následok začatie vyrubovacieho konania, v ktorom by mohlo byť vydané rozhodnutie vo veci samej. Správny súd v uvedenom kontexte poukázal na zneniu ust. § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého podmienkou pre riadne ukončenie daňovej kontroly a začatie nadväzujúceho vyrubovacieho konania je riadne prerokovanie protokolu, pričom súčasťou prerokovania protokolu je podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. aj prejednanie riadne a včas uplatnených námietok kontrolovaného daňového subjektu, o čom sa spíše dodatok k protokolu, ktorý je potom jeho súčasťou. Cieľom takéhoto postupu je, aby kontrolovaný subjekt dostal reakciu na svoje námietky ešte pred eventuálnym vydaním rozhodnutia vo veci samej.

3. Správny súd dospel k záveru, že v predmetnej právnej veci síce došlo k určitému formálnemu prerokovaniu protokolu, pri ktorom však v rozpore so zákonom neboli prerokované včas a riadne uplatnené námietky žalobcu. Z tohto pohľadu teda nedošlo ani k naplneniu materiálneho obsahu takéhoto prerokovania, keď nebol naplnený sledovaný cieľ. Uvedené nedostatky nielenže predstavujú porušenie procesných práv kontrolovaného subjektu, ale majú za následok prerokovanie protokolu, ktoré nebolo vykonané v súlade so zákonom. Uvedený nedostatok nebolo podľa názoru správneho súdu možné odstrániť tým, že k námietkam kontrolovaného subjektu zaujal správny orgán stanovisko v rozhodnutí vo veci samej. Pri takomto postupe by bolo možné eventuálne uvažovať len o zmiernení následkov porušenia procesných práv kontrolovaného subjektu, určite ním však nemožno odstrániť nedostatky v prerokovaní protokolu. V tejto súvislosti správny súd poukázal na to, že zákon jednoznačne ukladal správcovi dane, ktorý vykonával daňovú kontrolu, povinnosť realizovať prerokovanie protokolu tak, že dôjde aj k zaujatiu stanoviska k riadne uplatneným námietkam, a to vo forme vydania dodatku k protokolu, čo sa však nestalo. Za tejto situácie neprišlo k naplneniu zákona a riadnemu ukončeniu daňovej kontroly.

4. Ďalšími námietkami žalobcu uplatnenými v žalobe sa potom správny súd nezaoberal, keď mal za to, že ich dôvodnosť či nedôvodnosť nemohla mať vplyv na rozhodnutie vo veci, a to najmä vzhľadom k dôvodom zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného.

5. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa ust. § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal úplnú náhradu trov konania s tým, že o výške trov rozhodne po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie skončilo vyšší súdny úradník.

6. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenie veci a navrhoval, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

7. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že správca dane vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k protokolu z daňovej kontroly a súčasne vo výzve určil dátum prerokovania protokolu na deviaty pracovný deň odo dňa doručenia výzvy, čím bola dodržaná zákonná podmienka, podľa ktorej prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na písomné vyjadrenie sa žalobcu k predmetnému protokolu, pričom žalobca bol oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Žalobca predmetnú výzvu prevzal 15. februára 2010, preto posledný deň na podanie písomného vyjadrenia platiteľa bol 25. február 2010, kedy žalobca aj podal prostredníctvom poštovej prepravy písomné vyjadrenie k protokolu. Správca dane teda nemohol do dňa prerokovania protokolu z riadnej daňovej kontroly vyhotoviť dodatok k protokolu a vysporiadať sa v ňom s písomným

vyjadrením žalobcu k prerokovávanému protokolu, nakoľko predmetné vyjadrenie žalobcu bolo správcovi dane doručené až 1. marca 2010, teda po prerokovaní protokolu. Daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom a dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začína vyrubovacie konanie. Správca dane teda 26. februára 2010 prerokoval so žalobcom protokol z daňovej kontroly, pričom z vyššie uvedených dôvodov nevyhotovil dodatok k predmetnému protokolu. Sťažovateľ však mal za to, že táto skutočnosť (nevyhotovenie dodatku k protokolu z daňovej kontroly, a to z vyššie uvedených dôvodov) nemôže mať za následok neukončenie vykonanej daňovej kontroly a následne teda nezačatie vyrubovacieho konania. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane sa s námietkami žalobcu uvedenými v jeho vyjadrení k protokolu následne dostatočným spôsobom vysporiadal vo vydanom Dodatočnom platobnom výmere číslo 645/230/16779/10/Feč z 5. marca 2010, proti ktorému žalobca následne podal odvolanie, v ktorom reagoval na stanovisko správcu dane k jeho námietkam uplatneným v podanom vyjadrení k protokolu. Žalovaný taktiež zotrval na svojom závere, uvedenom v žalobe napadnutom rozhodnutí (tretí odsek na strane 18), že nevyhotovenie dodatku k protokolu z daňovej kontroly nemá vplyv na správcu dane zistený skutkový stav, nakoľko aj sám žalobca vo svojom odvolaní (bod 9) uviedol, že daňovou kontrolou sa v zmysle ust. § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti. O právach a povinnostiach daňových subjektov sa rozhoduje v následnom daňovom konaní - rozhodnutím, čo správca dane aj vykonal, a to vydaním Dodatočného platobného výmeru číslo 645/230/16779/10/Feč z 5. marca 2010 a následne aj Rozhodnutím číslo 9301402/5/4780051/2014/Bed z 27. októbra 2014. Sťažovateľ teda nesúhlasil so záverom správneho súdu, že nedošlo k riadnemu ukončeniu daňovej kontroly, nakoľko sám žalobca v závere svojho odvolania podaného proti Rozhodnutiu správcu dane číslo 9301402/5/4780051/2014/Bed z 27. októbra 2014 upozornil, že daňová kontrola za mesiac december 2008 bola riadne vykonaná, avšak nebola dodržaná lehota stanovená zákonom. Sťažovateľ mal za to, že predmetná daňová kontrola vykonaná u žalobcu za zdaňovacie obdobie december 2008 bola riadne ukončená prerokovaním protokolu z daňovej kontroly a následne začalo vyrubovacie konanie, v ktorom rozhodol správca dane o daňovej povinnosti platiteľa za kontrolované zdaňovacie obdobie dodatočným platobným výmerom, v ktorom sa dostatočne vysporiadal s námietkami platiteľa uvedenými v jeho písomnom vyjadrení sa k Protokolu.

8. Sťažovateľ mal teda za to, že procesné nedostatky v postupe správcu dane (nevyhotovenie dodatku k protokolu z daňovej kontroly), nie sú takou vadou konanie, ktorá by mala za následok prijatie záveru o nenaplnení zákona v súvislosti s riadnym ukončením daňovej kontroly, ako aj nezákonnosť ďalšieho konania.

9. Záverom kasačnej sťažnosti sťažovateľ poukázal na ustanovenie § 139 ods. 2 predposledná veta S.s.p., podľa ktorého, ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať, pričom mal za to, že uvedenú povinnosť správny súd nespĺnil, keď neuviedol, ako má sťažovateľ po zrušení preskúmaného rozhodnutia vo veci ďalej postupovať.

10. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje povinné náležitosti podľa § 445 odsek 1 písm. c) S.s.p., keď sťažovateľ v kasačnej sťažnosti iba duplicitne uvádza skutočnosti uvedené vo vyjadrení k žalobe, na ktorých zotrúva, pričom ale nikde neuvádza právne posúdenie vecí, ktoré pokladá za nesprávne, a tiež neuvádza, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia, a preto navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako neprípustnú odmietol.

11. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.), a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu.

Rozsudok bol verejne vyhlásený 28. novembra 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

12. Medzi účastníkmi konania bola podľa kasačného súdu tá skutočnosť, či mohol správca dane vyrubiť žalobcovi rozdiel dane za predmetné zdaňovacie obdobie, a či predmetný Protokol mohol byť podkladom na vyrubenie dane. V tejto súvislosti kasačný súd poznamenáva, že v zhode so svojou doterajšou rozhodovacou činnosťou, ako aj rozhodovacou činnosťou ústavného súdu je účelom zákona č. 511/1992 Zb. to, aby boli daňové povinnosti daňovníkov pri platení daní riadne naplnené a uplatnené.

13. Žalobca sa prostredníctvom svojho zástupcu a konateľov zúčastnil u správca dane dňa 26.02.2010 prerokovania Protokolu č. 645/320/9156/2010/Mik, pričom zo zápisnice o prerokovaní protokolu nevyplýva, že by správcovi dane predložili námietky k protokolu ktoré podľa ich tvrdenia zaslali poštou (doklad o podaní na poštovú prepravu v deň prerokovania protokolu správcovi dane neposkytli) a ktoré boli správcovi dane aj doručené dňa 01.03.2010. Ústne do zápisnice žiadne námietky k protokolu a ani tie ktoré zaslali poštou neposkytli.

14. Kasačný súd v tejto veci poznamenáva, že daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu o vykonaní daňovej kontroly, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 15.02.2010. Protokol bol so zástupcom žalobcu a jeho konateľmi prerokovaný dňa 26.02.2010 pričom nenámietali a správcu dane ani nežiadali, aby bol protokol prerokovaný až po doručení ich písomných námietok ktoré zaslali na poštovú prepravu, ale vedome sa prerokovania tohto protokolu, čo potvrdili aj svojimi podpismi pod zápisnicu z ústneho pojednávania dňa 26.02.2010 zúčastnili. Preto neobstojí argumentáciu správneho súdu, že daňová kontrola nebola riadne ukončená.

15. Kasačnému súdu sa skôr správanie žalobcu a jeho právneho zástupcu javí ako zneužitie práva. Hoci pojem zneužitie práva nie je v slovenskom právnom poriadku explicitne definovaný, preto je pri podozrení zo zneužitia práva potrebné vždy posudzovať individuálne okolnosti toho-ktorého prípadu. Najvyšší správny súd Českej republiky judikoval, že zneužitím práva je situácia, keď niekto spôsobí výkonom svojho subjektívneho práva neodôvodnenú ujmu inému alebo spoločnosti; takéto správanie, ktorým sa dosahuje nedovolený výsledok, je len zdanlivo dovolené. Výkonu práva, ktorý je vlastne jeho zneužitím, preto súd neposkytne ochranu (rozsudok Nejvyššího správného soudu č. k. 1 Afs 107/2004-48 z 10. novembra 2005).

15. Podľa kasačného súdu je preto konanie daňovníka o tom, že sa zúčastnil prerokovania protokolu o vykonaní daňovej kontroly dňa 26.02.2010 chápať a vykladať tak, že súhlasil s jeho prerokovaním, hoci ním vznesené písomné námietky neboli správcovi dane ešte doručené. Iný výklad by znamenal, že konanie žalobcu v tom smere, že námietky ktoré zaslal poštou nepredložil aj pri osobnej účasti na jeho prerokovaní, sledovalo iba jeden cieľ, ktorým bola snaha zmiast' správcu dane a dosiahnuť v prípadnom súdnom spore znehodnotenie výsledkov daňovej kontroly. Takéto správanie daňovníka by potom nepochybne malo znaky zneužitia práva.

16. Kasačný súd na základe vyššie uvedeného dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g/ Správneho súdneho poriadku, a preto rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/104/2015-106 z 19. septembra 2018 zrušil a vec mu vrátil podľa ustanovenia § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu postupovať pri preskúmaní rozhodnutia žalovaného vo vyššie naznačenom smere. V novom rozhodnutí vo veci samej rozhodne správny súd aj o náhrade trov konania v konaní o kasačnej sťažnosti (ustanovenie § 467 ods. 3 Správneho súdneho poriadku).

17. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol 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 rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.