



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: **F. T., s.r.o.**, zastúpený: JUDr. B. N., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/8681-58897/2006/991031-r zo dňa 15.08.2006, a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/422/2006-39 zo dňa 15.02.2007, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/422/2006-39 zo dňa 15. februára 2007 **mení** tak, že **ruší** rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/222/8681-58897/2006/991031-r zo dňa 15.08.2006 a rozhodnutie Daňového úradu Malacky č. 606/230/131-11581/2006 zo dňa 28.03.2006 podľa § 250j ods.2 písm. e/ O.s.p a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 50.896,- Sk na účet advokáta JUDr. B. N. v lehote 30 dní od doručenia rozsudku.

### O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného zo dňa 15.08.2006, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2004 vo výške 182 929 Sk žalobcovi. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd rozhodol o žalobe po zistení,

že sa nestotožnil s námietkami a právnym názorom žalobcu uvedenými v žalobe, nezistil také vady konania, ktoré by mohli mať z procesného hľadiska vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Žalovaný zásady daňového konania rešpektoval, v konaní sa zameril na zistenie skutočností pre posúdenie plnenia podmienok pre priznanie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Krajský súd je názoru, že každý platiteľ dane si môže overiť, či jeho dodávateľ je v čase dodávky tovarov a služieb platiteľom dane a to u miestne príslušného správcu dane. V danom prípade žalobca bol riadne oboznámený o začatí a výkone daňovej kontroly a bol s ním prerokovaný protokol o daňovej kontrole.

Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalobca dôvodiac tým, že nesprávnosť postupu krajského súdu je najmä v tom, že úplne ignoroval námietku žalobcu týkajúcu sa platnosti doručenia údajného rozhodnutia o zrušení registrácie dane z pridanej hodnoty dodávateľovi žalobcu – M. Naďalej tvrdí, že rozhodnutie nebolo právoplatne doručené dodávateľovi žalobcu. Žalovaný podľa žalobcu zamĺčal jednoznačne skutočnosť, že dodávateľ žalobcu v čase, keď údajne už nemal byť registrovaným platcom dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH), obchodoval s ďalšími subjektmi a jeho obrat niekoľkonásobne prevyšoval výšku obratu stanoveného podľa § 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH ako podmienku povinnej registrácie. Žalobca ďalej namietal, že krajský súd neprihliadol na vady daňového konania, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia podľa § 250i ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) a to napriek tomu, že na takéto vady bol povinný prihliadať z úradnej povinnosti a túto skutočnosť aj žalobca v žalobe namietal. Podľa žalobcu, s poukazom na ustanovenia § 1a písm. d/ a § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len zákon 511/1992Zb.), je zrejmé, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, keďže sa v ňom nerozhoduje o hmotnoprávných právach a povinnostiach daňových subjektov. K ukončeniu daňovej kontroly došlo dňom doručenia protokolu o daňovej kontrole žalobcovi, a začalo sa vyrubovacie konanie podľa § 44 citovaného zákona, z obsahu ktorého je zrejmé, že ukončením daňovej kontroly (§ 15 ods. 13) začalo vyrubovacie konanie, teda postup pred vydaním rozhodnutia vo veci samej. Uvedené konanie malo teda žalobcovi umožniť využiť a použiť všetky jemu zákonom priznané práva a malo byť vykonané najmä dokazovanie podľa § 29 citovaného zákona a to s poukazom na to, že žalobca namietal závery uvedené v protokole o kontrole nadmerného odpočtu DPH. Podľa žalobcu za daňové – vyrubovacie prvostupňové konanie, nemožno považovať jediný úkon správcu dane a to vydanie prvostupňového rozhodnutia.

Žalobca v súlade s uvedeným je názoru, že prvostupňový súd vo veci dostatočne nezdôvodnil svoje rozhodnutie, neuviedol z akých úvah vychádzal, pri čom sa mal zaoberať všetkými vykonaným dôkazmi s ich skutočným obsahom. Správnosť svojich záverov a dôvodnosť námietok, ktoré žalobca uvádzal počas

súdneho konania, zdôvodnil aj s poukazom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. I ÚS.269/05-34 zo dňa 20.12.2006.

S poukazom na uvedené žiadal žalobca Najvyšší súd SR, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/222/8681-58897/2006/991031-r zo dňa 15.08.2006 a rozhodnutie Daňového úradu Malacky č. 606/230/131-11581/2006 zo dňa 28.03.2006 zruší a vec vráti Daňovému úradu Malacky na ďalšie konanie. Zároveň si žalobca uplatnil nárok na náhradu trov konania.

Žalovaný sa k podanému odvolaniu nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) prejednal vec podľa § 212 ods. 1 O.s.p. v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní a rozhodol podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. s tým, že dospel k záveru, že námietka žalobcu poukazujúca na ukrátenie jeho procesných práv je dôvodná, a preto napadnutý rozsudok podľa § 250ja ods. 4 O.s.p. zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

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 žalobcovi doručený dňa 06.03.2006. K jeho obsahu sa žalobca písomne vyjadril dňa 16.03.2006. Žalobca vyjadrenie doručil správcovi dane dňa 20.03.2006. Protokol bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 27.03.2006, pričom na základe daňových dokladov za zdaňovacie obdobie december 2004 správca dane zistil, že žalobca si ako platiteľ uplatňoval nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na vstupe z daňových dokladov od neplatiteľa dane z pridanej hodnoty v celkovej výške 182 929 Sk. Správca dane neakceptoval podané vyjadrenie 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. 606/230/131-11581/2006, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2004 žalobcovi v sume 182 929 Sk, dôvodiac a poukazujúc na § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. Správca dane sa v odôvodnení dodatočného platobného výmeru vôbec nezaoberal argumentmi obsiahnutými vo vyjadrení žalobcu zo dňa 16.03.2006.

Proti platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, v ktorom namietal totožné skutočnosti ako v predmetnej žalobe. O odvolaní rozhodol žalovaný tak, že potvrdil rozhodnutie správcu dane. Ako vyplýva z napadnutého rozhodnutia, 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. Podľa odôvodnenia napadnutého rozhodnutia „... *pri výkone vyrubovacieho konania, odvolací orgán uvádza, že sa jedná o proces v rámci ktorého správca dane v lehote do 15 dní od ukončenia daňovej kontroly (§ 15 ods.3 cit. zákona) vydáva platobný alebo dodatočný platobný výmer, a to v závislosti od výsledku daňovej kontroly. V rámci vyrubovacieho procesu už správca dane nevykonáva ďalšie dokazovanie, nakoľko všetky skutočnosti pre správne určenie dane zistil už v rámci daňovej kontroly a tieto následne uviedol v protokole o daňovej kontrole. Súčasne aj dôkazná povinnosť daňového subjektu má byť splnená v rámci daňovej kontroly. Ustanovuje to § 15 ods. 6 zákona o správe daní, v zmysle ktorého kontrolovaný daňový subjekt má povinnosť predkladať všetky dostupné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia v priebehu daňovej kontroly*“.

Z citovaného odôvodnenia rozhodnutia žalovaného je zrejmé, 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 (v protokole).

Najvyšší súd preto ustálenie obsahu vyrubovacieho konania považoval za zásadnú právnu otázku. Najvyšší súd zistil, že procesný postup správcu dane vo vyrubovacom konaní v danom prípade doslovne zodpovedal právnomu názoru žalovaného, pretože odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia (doslovne) zodpovedá odôvodneniu v protokole č. 606/320/131-6897/2006, strana 16 zdaňovacie obdobia december 2004. Z uvedeného vyplýva zásadný procesný problém, že správca dane po vyhotovení protokolu už neakceptoval a nevysporiadal sa s vyjadreniami žalobcu k protokolu, v odôvodnení dodatočného platobného výmeru. Tie boli potom až predmetom odvolacieho konania pred žalovaným.

Podľa § 15 ods.13, veta prvá a druhá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (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 o správe daní a poplatkov podľa výsledkov vyrubovacieho konania určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená.

Podľa § 30 ods.7 zákona o správe daní a poplatkov 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 prípade, že ide o vydanie dodatočného platobného výmeru (§ 44 ods. 6 písm. b/ zákona o správe daní a poplatkov), je 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 vyrubenej dani. Námietkami 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.

Keďže ide o pochybenie, ktoré má za následok nezákonnosť rozhodnutia, napadnutý rozsudok, ktorý vychádzal z opačného názoru, odvolací súd preto zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu, že v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia podľa § 250j ods. 2 písm. e/ O.s.p.

S poukazom na uvedené sa odvolací súd ďalšími námietkami obsiahnutými v odvolaní nezaoberal, nakoľko by to bolo vzhľadom na dôvod zmeny napadnutého rozsudku ako aj na dôvod zrušenia správneho rozhodnutia žalovaného, predčasné.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania a to trovy konania pozostávajúce zo zaplateného súdneho poplatku za žalobu vo výške 10.000,-- Sk, súdny poplatok za podané odvolanie 10.000,-- Sk a trovy právneho zastúpenia za štyri úkony právnej služby: príprava a prevzatie veci zo dňa 04.04.2005, podanie žaloby zo dňa 06.11.2006, pojednávanie na prvostupňovom súde dňa 15.02.2007, odvolanie zo dňa 05.04.2007 podľa § 14 ods. 1 písm. a/, c/ (2x), d/ (1x) vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb vo výške podľa § 10 ods. 1 citovanej vyhlášky a za režijný paušál podľa § 16 ods. 3 citovanej vyhlášky a to za úkon zrealizovaný v roku 2005 – 150,-- Sk, za úkon zrealizovaný v roku 2006 – 164,-- Sk, za dva úkony zrealizované v roku 2007 – 2x 178,-- Sk = 356,-- Sk, celkom 4x 6350,--

Sk = 25.400,-- Sk + DPH, celkom = 30.226,-- Sk + režijný paušál 670,-- Sk, celkom  
30.896,-- Sk + 20.000,-- Sk = 50.896,-- Sk.

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

V Bratislave dňa 6. decembra 2007

**JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.**  
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:  
Alena Augustiňáková