

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/82/2015
Identifikačné číslo spisu:	8013200659
Dátum vydania rozhodnutia:	19.10.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:8013200659.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: MAGURA, s.r.o., Vyšné Ružbachy, so sídlom Vyšné Ružbachy č. 307, právne zastúpeného Daliborom Tverďákom, advokátom, so sídlom Krmanova č. 1, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100305/1/161569/2013, č. 1100305/1/161610/2013, č. 1100305/1/161541/2013, č. 1100305/1/161518/2013 zo dňa 5. apríla 2013, v konaní o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/30/2013-103 z 29. októbra 2013 v spojení s opravným uznesením č. k. 1S/30/2013-137 zo dňa 4. júna 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/30/2013-103 z 29. októbra 2013 v spojení s opravným uznesením č. k. 1S/30/2013-137 zo dňa 4. júna 2015 z r u š u j e a vec v r a c i a súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 2 písm. d/, e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/161569/2013, č. 1100305/1/161610/2013, č. 1100305/1/169541/2013, č. 1100305/1/161518/2013 zo dňa 5. apríla 2013 a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne uložil žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania.

Uvedenými rozhodnutiami boli potvrdené dodatočné platobné výmery Daňového úradu Prešov č. 9712401/5/1189929/2012, č. 9712401/5/1200121/2012, č. 9712401/5/1189652/2012, č. 1100305/1/161518/2013, všetky zo dňa 22.06.2012, ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010 v sume 949.335,93€, za apríl 2010 v sume 403.422,95 €, za december 2010 v sume 582.269,71 € a za február 2010 v sume 274.627,11 €.

Opravným uznesením č. k. 1S/30/2013-137 zo dňa 4. júna 2015 krajský súd opravil v záhlaví svojho rozsudku chybu v písaní, ktorá sa týkala nesprávneho označenia v poradí tretieho napadnutého rozhodnutia.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že námietky žalobcu týkajúce sa procesných chýb žalovaného, ktoré vyplývajú z administratívneho spisu vyhodnotil ako dôvodné a konštatoval, že:

„Z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že žalobca Magura, s.r.o., Výšné Ružbachy dňa 11.03.2010 Daňovému úradu Stará Ľubovňa zapísané pod č. 4992 doručil splnomocnenie, ktorým spoločnosť Magura, s.r.o.... zastúpená konateľkou spoločnosti Martou Novákovou... splnomocňuje Ing. Mariana Nováka... zastupovaním konateľa spoločnosti nasledovne: Vo vzťahu k tretím osobám (uzatváranie hospodárskych zmlúv a kontraktov s odberateľmi a dodávateľmi) vo vzťahu k peňažnému ústavu, vo vzťahu k daňovému úradu, vo vzťahu k sociálnej poisťovni, vo vzťahu k zdravotným poisťovniam, vo vzťahu k úradu práce, vo vzťahu k colnému úradu. Plnomocenstvo je datované dňom 25.02.2010. Napriek uvedenej skutočnosti tak, ako namieta v žalobe žalobca, už oznámenie o výkone daňovej kontroly nebolo tomuto zástupcovi doručené ale priamo kontrolovanému daňovému subjektu aj vo vzťahu k ďalším listinám uvedeným žalobcom v žalobe, čo žalovaný ani nespochybňuje“.

Krajský súd sa stotožnil aj so žalobnou námietkou, že dodatočný platobný výmer nebol vydaný v zákonom stanovenej lehote v dôsledku nesprávneho doručovania platobného výmeru nie zástupcovi žalobcu, ale priamo žalobcovi. Poukázal na ustanovenie § 44 ods. 6 písm. b/, § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní v znení neskorších predpisov a uzavrel, že zákon upravuje lehotu vo vzťahu k vydaniu k dodatočného platobného výmeru, ale aj k doručeniu platobného výmeru zákonom upraveným spôsobom. Dodatočný platobný výmer bol síce vydaný v lehote od skončenia kontroly, avšak doručovaný bol v rozpore so zákonom.

Ako dôvodnú hodnotil aj námietku žalobcu o nepreskúmateľnosti dodatočných platobných výmerov („DPV“), nakoľko z tohto rozhodnutia nevyplýva konkrétny matematický výpočet vyrubeného rozdielu dane z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobie. Takéto nedostatočné odôvodnenie dodatočného platobného výmeru súd považuje za procesné pochybenie, pretože zákon č. 511/1992 Zb. v § 30 ods. 1 upravuje, že v daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím. Rozhodnutie je pre adresáta platné, len ak je riadnym spôsobom doručené alebo oznámené, ak tento alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 3 tohto ustanovenia, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo. Podľa názoru súdu v odôvodnení dodatočného platobného výmeru mal byť uvedený presný postup pri výpočte výšky rozdielu dane z pridanej hodnoty.

Súd prvého stupňa považoval napadnuté rozhodnutia za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nevysporiadanie sa s procesnými pochybeniami správcu dane.

II.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie, v dôvodoch ktorého uviedol, že nesúhlasí s právnym názorom súdu ohľadom nezákonnosti začatia daňovej kontroly, ktorá nebola v súlade s písomnou požiadavkou daňového subjektu. V celom procese daňovej kontroly konal za daňový subjekt jeho zástupca, ktorý požiadal telefonicky o posunutie začiatku daňovej kontroly na deň 08.08.2011. Postup správcu dane pri začatí daňovej kontroly daňový subjekt ani jeho zástupca nenamietali.

Ďalším dôvodom zrušenia predmetných rozhodnutí je podľa žalovaného nevydanie dodatočného platobného výmeru v zákonom stanovenej lehote, resp. jeho doručovanie v rozpore so zákonom. Dodatočné platobné výmery boli vydané dňa 22.06.2012 a doručené daňovému subjektu dňa 09.07.2012, ktorý voči nim podal odvolania. Následne boli opätovne doručované zástupcovi daňového

subjektu, ktorý ich prevzal dňa 09.11.2012. Žalovaný aj naďalej trvá na svojom stanovisku, že uvedené skutočnosti nie sú dôvodom na prijatie záveru, že dodatočné platobné výmery sú neplatné, alebo že boli vydané v rozpore so zákonom.

Výtýkal krajskému súdu, že za dôvodnú považoval aj námietku žalobcu, že z dodatočného platobného výmeru nevyplýva konkrétny matematický výpočet vyrubeného rozdielu dane z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobie. Uviedol, že z odôvodnenia dodatočných platobných výmerov je zrejme výška neoprávnene odpočítanie dane, ktorú správca dane zistil z ceny nadobudnutého tovaru ak k nej prislúchajúcej branie, ktorú si sám daňový subjekt vypočítal a uviedol v daňovom priznaní, ktorá bola upravená podľa údajov uvedených v jednotlivých riadkoch daňového priznania, v ktorom daňový subjekt uviedol nesprávnu výšku základu dane pri nadobudnutí tovaru a nesprávne zahrnul do nej aj prepravu tovaru. Akú výšku dane si daňový subjekt neoprávnene uplatnil na odpočítanie, takú výšku dane mu pred tou správca dane nepriznal. Všetky sumy sú riadenie uvedené a vysvetlené a zrejme aj bez matematického výpočtu. Podľa jeho názoru sa riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu. Z administratívnych spisov nie sú pripojené žiadne faktúry, ktoré žalobca predložil a neboli vyhotovené ich kópie. Všetky faktúry však správca dane preveril, zadokumentovalo údaje z nich, čo uviedol v protokole a v dodatočných platobných výmerov. Daňový subjekt tento postup nespochybnil, zistený skutkový stav nebolo v daňovom konaní sporným. Z uvedeného dôvodu žalovaný nepovažoval za nutné zaťažiť spisový materiál fotokópiami faktúr, ktoré neboli sporné.

III.

Žalobca vo svojom vyjadrení k odvolaniu zo dňa 15.01.2014 uviedol, že o existencii úradného záznamu týkajúceho sa žiadosti splnomocneného zástupcu žalobcu o termíne začatia daňovej kontroly sa dozvedel až z vyjadrenia žalovaného k žalobe. Spochybnil jeho relevanciu. Keďže nedošlo k dohode o termíne začatia daňovej kontroly, mala táto začať dňa 29.08.2011.

K prerokovaniu protokolu, t.j. k ukončeniu daňovej kontroly došlo 18.06.2012. Správca dane mal do 03.07.2012 vydať dodatočný platobný výmer, pričom tak urobil (dal dodatočný platobný výmer na poštovú prepravu) až 22.10.2012, viac ako štyri mesiace po skončení daňovej kontroly, čo vyplýva z poštovej podacej pečiatky. Správca dane nedodrжал zákonom stanovenú lehotu pre jeho vydanie, čo má za následok nezákonnosť vydaného rozhodnutia. Lehota ustanovená v § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. je zákonnou lehotou a je pre správcu dane záväzným limitom determinujúcim zákonnosť vydaného rozhodnutia. Podľa krajského súdu z rozhodnutia správcu dane ani z rozhodnutia žalovaného nie je zrejme, ako sa žalovaný dopracoval k sume daňovej povinnosti. V napádanom rozhodnutí nie je vymedzený základ dane ani spôsob ako sa správca dane, resp. žalovaný k základu dopracoval a dokonca ani len sadzba dane. Absencia vymedzenia základu dane, spôsobu výpočtu dane a sadzby dane spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre jeho nezrozumiteľnosť.

Za správne považoval žalobca aj konštatovanie krajského súdu týkajúce sa nezisťovania procesných pochybení správcu dane žalovaným.

Tým, že žalovaný nepredložil súdu doklady tvoriace podklad pre vydané rozhodnutia, spôsobil ich nepreskúmateľnosť. Je zrejme, že správca dane a ani žalovaní nevykonali žiadne dokazovanie, či nadobudnutie dotknutého tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončila preprava tovaru, a žalovaný vec nesprávne právne posúdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky vo veci postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

V danom prípade odvolacie konanie začalo dňa 16.12.2013, doručením odvolania na súd.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie súdu prvého stupňa bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) a napadnutý rozsudok podľa § 221 ods.1 písm. h) O.s.p. zrušil a podľa § 221 ods. 2 O.s.p. vrátil vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Preskúmaním veci najvyšší súd zistil, že na tunajšom súde už prebiehali odvolacie konania v skutkovo totožných veciach, týkajúcich sa len iného zdaňovacieho obdobia a v plnom rozsahu poukazuje na právny názor vyjadrený v odôvodnení uznesení, napr. sp. zn. 3Sžf/109/2015, 3Sžf/144/2014, podľa ktorého: „... spornou právnou otázkou je, či žalovaný mal v rámci odvolacieho konania prihliadať i na tie procesné vady, ktoré žalobca ako daňový subjekt v odvolaní zo dňa 16.11.2012 (doručené Daňovému úradu Prešov, Pobočka Poprad dňa 22.11.2012) proti dodatočnému platobnému výmeru nenamietal. Išlo najmä o doručenie oznámenia o začatí daňovej kontroly iba daňovému subjektu a vydanie platobného výmeru po zákonom ustanovenej lehote. K tomu je potrebné poznamenať, že tieto vady už nie sú odstrániteľné v ďalšom konaní, a preto je žiaduce v spojení so zásadou proporcionality (vyváženosti) vyhodnotiť, či sú tak závažnej povahy, aby spôsobili nezákonnosť daňovej kontroly i celého daňového konania.

Podstatným v tejto súvislosti je vecne správny výklad ustanovenia § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), ktorý upravuje postup odvolacieho orgánu.

Podľa § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňový poriadok v znení neskorších predpisov odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Žalobca v odvolaní zo dňa 16.11.2012 z procesných väd namietal iba, že dodatočný platobný výmer nebol vydaný v zákonnej lehote 15 dní od skončenia daňovej kontroly a z tohto dôvodu ide o nezákonné rozhodnutie. Dôvody odvolania smeroval aj k meritu veci a v doplnení odvolania predložil odborné stanovisko 4/2012 vypracované znalcom Ing. P. T., O. vo veci uplatnenia nároku na odpočítanie dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu.

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že sa vyrovnal so všetkými skutočnosťami, ktoré urobil daňový subjekt spornými v rámci odvolacieho konania. Pokiaľ ide o nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia, táto skutočnosť nemá za dôsledok nezákonnosť rozhodnutia. V týchto prípadoch je ochrana zabezpečovaná v rámci konania proti nečinnosti orgánov verejnej správy podľa § 250t OSP. Právny význam uvedeného ustanovenia je daný iba v súvislosti s lehotami ovplyvňujúcimi samotnú daňovú povinnosť, a to zánik práva vyrubiť daň a rozdiel dane podľa § 69 Daňového poriadku.

Pokiaľ ide o ustanovenie § 74 ods. 2 druhá veta zákona č. 563/2009 Z.z., toto upravuje zásadu, podľa ktorej v priebehu odvolacieho konania neplatí zásada zákazu reformácie in peius (zákaz zmeny k horšiemu) a teda, že odvolací orgán je oprávnený pri zistení nových skutočností zmeniť rozhodnutie v neprospech daňového subjektu. Ide o hmotnoprávne skutočnosti, ktoré majú podstatný vplyv na „výrok“ rozhodnutia.

Podľa § 250i ods. 3 OSP pri preskúmaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého

rozhodnutia.

Pri preskúšaní postupu správneho orgánu je nevyhnutné vyhodnotiť, či procesné vady priamo ovplyvnili ústavný princíp spravodlivého konania a spôsobili daňovému subjektu odňatie možnosti riadne konať pred daňovým orgánom.

V ďalšom konaní súd prvého stupňa vec opätovne preskúma a v konaní sa bude zaoberať aj meritórnymi dôvodmi žaloby.“

Na základe uvedených dôvodov odvolací súd aj v preskúmvanej veci napadnutý rozsudok podľa § 221 ods. 1 písm. h) O.s.p. zrušil a podľa § 221 ods. 2 O.s.p. vrátil vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

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).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.