

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/86/2014
Identifikačné číslo spisu:	1011201607
Dátum vydania rozhodnutia:	29.02.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:1011201607.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: Krajská prokuratúra Bratislava, so sídlom Vajnorská 47, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, za účasti: JUPITER SK s.r.o., so sídlom Račianska 66, 831 02 Bratislava, IČO: 35 966 254, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/14124-90336/2010/991050-r z 31. augusta 2010, o odvolaní žalobcu a účastníka obchodnej spoločnosti JUPITER SK s.r.o. proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S 151/2011-107 zo 4. júna 2014, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S 151/2011-107 zo 4. júna 2014 p o t v r d z u j e.

Žiaden z účastníkov n e m á p r á v o na náhradu trov odvolacieho konania.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej len ako „krajský súd“ alebo „súd prvého stupňa“) s poukazom na ust. § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len ako „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti v záhlaví uvedeného rozhodnutia a postupu, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011 (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65699/2010 zo dňa 13. mája 2010 (ďalej aj „dodatočný platobný výmer“), ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil platiteľovi JUPITER SK s.r.o., Račianska 66, 831 02 Bratislava, IČO: 35 966 254 rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2006 v sume 4 298,74 €. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že v konaní neúspešnej žalobkyni náhradu trov konania nepriznal.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia odvolávajúc sa na ustanovenia § 2 ods. 1, ods. 3, ods. 6, § 15 ods. 1, § 15b ods. 1 písm. c/, § 15 ods. 2, § 29 ods. 1, ods. 2, ods. 4, ods. 8, § 17 ods. 1, ods. 3,

ods. 5, § 30 ods. 1, ods. 2 písm. d/, § 30 ods. 3, ods. 6, ods. 7, § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní na úvod k žalobnej námietke, že oznámenie o výkone daňovej kontroly č. 602/321/27362/2009 z 25. marca 2009 nebolo doručené v súlade so zákonom uviedol, že správca dane postupom podľa § 17 ods. 5 zákona o správe daní doručoval predmetné oznámenie na adresu splnomocneného zástupcu daňového subjektu. Z administratívneho spisu krajskému súdu vyplynulo, že na predmetnej zásielke nie je uvedený dátum uloženia zásielky na pošte a správca dane aj napriek tomu uplatnil fikciu doručenia písomnosti. Poukázal na to, že skutočnosť, že z návratky nie je možné zistiť dátum uloženia zásielky, predstavuje pochybenie zo strany pošty, avšak takéto pochybenie nemá za následok nezákonnosť rozhodnutia žalovaného. Daňový subjekt totiž nepochybne mal o výkone daňovej kontroly vedomosť, v konaní riadne vystupoval a využíval aktívne svoje práva, o čom svedčí napríklad aj námietka zaujatosti podaná 2. júna 2009, ako aj žaloba o preskúmanie rozhodnutí žalovaného, vedená pod sp.zn. 3S 335/2010, ktorú podal samotný účastník konania. Mal za to, že nejde o prípad, keď sa adresát písomnosti o tejto ani nedozvie, nevie o konaní a v dôsledku vadného postupu by utrpel ujmu na svojich právach napr. tým, že by zmeškal nejaký úkon.

K námietke žalobkyne vo veci nevypočutia svedka Ing. Q. I. uviedol, že ako vyplynulo z administratívneho spisu, žalovaný pôvodne predvolával ako svedka vo veci Ing. Q. I., štatutárneho zástupcu spoločnosti SLOVMONTAN, s.r.o. a následne sa správca dane na základe oznámenia zástupcu daňového subjektu (JUPITER SK) dozvedel, že zástupca daňového subjektu SLOVMONTAN, s.r.o. je dlhodobo v zahraničí. V tejto súvislosti súhlasil s postupom správcu dane, označiac ho za zákonný, ktorý konštatoval, že nevypočutie predmetného svedka nemôže mať vplyv na výrok dodatočného platobného výmeru, nakoľko dodatočne vyrubil daň z dôvodu, že na základe predložených dokladov zistil, že miestom dodania sprostredkovateľskej služby spoločnosťou SLOVMONTAN, s.r.o., ktorej konateľom bol volaný svedok bolo zahraničie a podľa zákona č. 222/2004 Z.z. takáto služba nie je predmetom dane a preto následne od vypočutia tohto svedka upustil, resp. na základe tohto zistenia už nepovažoval svedeckú výpoveď Ing. I. za nevyhnutnú a ďalej už nezisťoval jeho aktuálny pobyt.

K ďalšej námietke, ktorou žalobkyňa poukazovala na skutočnosť, že Daňový úrad Bratislava III nemohol vydať dodatočný platobný výmer, ktorým bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2006 pred tým, než bolo právoplatne rozhodnuté o opätovnej námietke zaujatosti zo 7. apríla 2010 konštatoval, že v preskúmvanej veci nepochybne došlo k procesnému pochybeniu zo strany žalovaného, keď nevyčkal na deň právoplatnosti druhostupňového rozhodnutia konajúceho o opakovane podaných námietkach zaujatosti voči pracovníkom správcu dane a pokračujúc v konaní vydal rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, upriamil pozornosť na ustanovenie § 250i ods. 3 OSP zdôrazniac, že toto procesné pochybenie nemohlo mať vplyv na zákonnosť preskúmvaného rozhodnutia, keďže vyčkanie na právoplatnosť rozhodnutia o zastavení konania o opakovane podaných námietkach zaujatosti by neprivedilo pre účastníkov priaznivejšie rozhodnutie a preto na túto vadu správneho orgánu neprihliadol.

Záverom odvolávajúc sa na ustanovenie § 15 ods. 12 zákona o správe daní poukázal na to, že nakoľko sa daňový subjekt nedostavil na prerokovanie protokolu, daňová kontrola bola v deň určený vo výzve na prerokovanie protokolu ukončená zo zákona.

Z vyššie uvedených dôvodov dospel k záveru, že postupom správcu dane nedošlo k porušeniu práv a právom chránených záujmov daňového subjektu podľa ustanovenia § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. a preto žalobu zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa namietajúc nesprávne právne posúdenie vecí súdom prvého stupňa (§ 205 ods. 2 písm. f/ OSP.)

Nesúhlasiac s právnym posúdením vecí, že oznámenie o výkone daňovej kontroly č. 602/321/27362/2009 z 25. marca 2009 bolo splnomocnenému zástupcovi spoločnosti JUPITER SK s.r.o. doručené v súlade s ustanovením § 17 ods. 3, 5 zákona č. 511/1992 Zb. poukázala na to, že je preukázané, že na návratke doručienky k oznámeniu o výkone daňovej kontroly č. 602/321/27362/2009 z 25. marca 2009 je uvedené, že prvé neúspešné doručovanie do vlastných rúk bolo vykonané 30.

marca 2009, opakované doručovanie bolo vykonané 31. marca 2009 s tým, že v bode 3 na návratke doručenky je odtlačok pečiatky „SPÄŤ“ a deň uloženia zásielky tam uvedený nie je, pričom zásielka sa dňa 22. apríla 2009 vrátila správcovi dane s poznámkou, že si ju adresát v odbernej lehote neprevzal. Upriamiac pozornosť na ustanovenie § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. dôvodila, že ak na návratke doručenky nie je uvedený dátum uloženia zásielky na pošte, doručovanie po právnej stránke nemožno považovať za perfektné dodajúc, že fikcia doručenia písomnosti, ktorá má byť adresátovi doručená do vlastných rúk podľa § 17 ods. 3 citovaného zákona môže nastať iba v prípade, keď sú na to splnené všetky zákonom určené podmienky. Mala za to, že v danom prípade deň uloženia zásielky nie je možné s istotou a objektívne určiť a preto fikcia doručenia nemohla nastať (v proteste bolo poukázané na to, že k danému problému per analogiam existuje početná judikatúra súdov, ktorá sa týka doručovania podľa § 47 ods. 2 OSP v znení platnom a účinnom do 15. októbra 2008). V tejto súvislosti dodala, že ak nebolo správne vykonané doručovanie oznámenia o výkone daňovej kontroly, je spochybiteľná celá vykonaná daňová kontrola, ktorej výsledky boli podkladom pre vydanie napadnutého rozhodnutia.

K nevypočutiu svedka Ing. Q. I. poukázala na ustanovenie § 27 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., z ktorého vyplýva, že správca dane predvolá osobu, ktorej osobná účasť v daňovom konaní je nevyhnutná, a v predvolaní súčasne upozorní na právne dôsledky nedostavenia sa. V súvislosti s touto námietkou odvolávajúci sa na odôvodnenie dodatočného platobného výmeru, odvolanie Ing. Bc. N. G., v ktorom namieta nesprávny postup správcu dane pri predvolaní svedka Ing. Q. I. (zmarenie tohto úkonu nesprávnym postupom správcu dane) mala za to, že žalovaný vo svojom rozhodnutí č. I/222/14124-90336/2010/991050-r z 31. augusta 2010, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer správcu dane, sa s námietkami Ing. Bc. N. G. relevantne nevysporiadal a v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nie je uvedené, či a prečo nevykonanie tohto úkonu mohlo mať vplyv na určenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2006. Nakoľko si v zmysle dodatočného platobného výmeru daňový subjekt JUPITER SK, s.r.o. za kontrolované zdaňovacie obdobie neoprávnene uplatnil odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 511/1992 Zb. na základe faktúry č. 1/5/06 vystavenej spoločnosťou FM AGRO, spol. s r.o., ktorá v čase deklarovaného zdaniteľného obchodu nebola platiteľom DPH, nie je správne tvrdenie, z ktorého vychádzal krajský súd, keďže v konaní, ktoré predchádzalo vydaniu žalobou napadnutého rozhodnutia, išlo o dodanie sprostredkovateľskej služby spoločnosťou SLOVMONTAN, spol. s r.o.. Zamietnutie žaloby na základe stanoviska správcu dane, týkajúceho sa inej právnej veci, preto žalobkyňa považovala za neodôvodnené.

Poukazujúc na ustanovenie § 24 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. dôvodila, že rozhodnutím č. 602/321/50469/2010 zo 16. apríla 2010 bolo konanie o námietkach zaujatosti Ing. Bc. N. G. voči Ing. H. I. a Ing. N. S. z 2. júna 2009 a zo 7. apríla 2010 zastavené, ak by však daňový subjekt opakovanie uviedol v námietkach zaujatosti proti zamestnancom správcu dane rovnaké dôvody na ich vylúčenie, ako v námietkach, o ktorých bolo už prv rozhodnuté, mohol by správca dane postupovať podľa § 25 ods. 1 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb., avšak takéto porovnanie námietok zaujatosti Ing. Bc. N. G. voči Ing. H. I. a Ing. N. S. z 2. júna 2009 a zo 7. apríla 2010 v rozhodnutí Daňového úradu Bratislava III č. 602/321/50469/2010 zo 16. apríla 2010 absentuje doplniac, že Daňový úrad Bratislava III zastavil konanie o námietkach zo 7. apríla 2010 nezaoberajúci sa s nimi po vecnej stránke.

Upriamiac pozornosť na ustanovenie § 250j ods. 2 písm. e/ OSP dôvodila, že vydanie dodatočného platobného výmeru č. 602/232/65699/2010 z 13. mája 2010, ktorý bol potvrdený žalobou napadnutým rozhodnutím, pred právoplatným rozhodnutím o námietke zaujatosti zo 7. apríla 2010 je takou vadou konania, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Záverom poukázala na to, že s vyššie uvedeným právnym posúdením veci sa stotožnil aj iný senát Krajského súdu v Bratislave v konaní sp.zn. 3S/188/2011, kde v podstate na tom istom skutkovom základe, ako v tejto veci bol vydaný rozsudok č.k. 3S/188/2011-84 z 30. októbra 2012, ktorým súd podľa § 250j ods. 2 písm. e/ OSP zrušil napadnuté rozhodnutie správneho orgánu, ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Na základe uvedeného navrhol najvyššímu súdu, aby napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/222/14124-90336/2010/991050-r z 31. augusta 2010

zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobkyne zotrval na svojich argumentoch uvedených v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, ako aj vo vyjadrení k žalobe, pričom sa plne stotožnil s dôvodmi uvedenými v odvolaní napadnutom rozsudku krajského súdu a s odôvodnením rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžf/49/2013, ktorým bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/188/2011-125, týkajúci sa daňovej kontroly spoločnosti JUPITER SK s.r.o za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2006.

Uviedol, že oznámenie o výkone daňovej kontroly č. 602/321/27362/2009 z 25. marca 2009 bolo doručované na adresu splnomocneného zástupcu daňového subjektu JUPITER SK s.r.o. Ing. Bc. N. G. s tým, že na poštovej zásielke, ktorá sa dňa 22.04.2009 vrátila na daňový úrad, bol vyznačený dátum neúspešného pokusu o doručenie 30.03.2009, dátum opakovaného doručenia 31.03.2009, pečiatka späť a pečiatka v odbernej lehote neprevzaté. Žalovaný podotkol, že na akejkoľvek inej korešpondencii počas daňovej kontroly, ktorú si adresát neprevzal v odbernej lehote, a ktorú má správca dane k dispozícii, sú vyznačené dátumy opakovaného doručenia a deň uloženia zásielky vždy totožné, preto nie je dôvod predpokladať, že by pošta práve v tomto prípade zvolila iné kritérium. Nakoľko zásielka bola daňovému úradu doručená 22. apríla 2009, je zrejmé, že sa nevrátila pred dňom 18. apríla 2009, do ktorého trvala úložná doba zásielky. Na základe uvedeného je podľa žalovaného nepochybné, že zásielka - oznámenie o začatí daňovej kontroly bola uložená na pošte a zákonným spôsobom podľa § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. bola doručená.

K upusteniu od výsluchu svedka Ing. Q. I. uviedol, že po zaslaní predvolania Ing. I., konateľovi spoločností SLOVMONTAN spol. s r.o. a FM AGRO spol. s r.o., bolo správcovi dane zistené, že daňový subjekt JUPITER SK s.r.o. si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane na základe faktúry č. 1/5/06, vystavenej spoločnosťou FM AGRO spol. s r.o., pretože podľa vyjadrenia t.č. miestne príslušného správcu dane - Daňového úradu Bratislava I, FM AGRO spol. s r.o. nebola platiteľom DPH, nakoľko registrácia jej bola ukončená ku dňu 31. marca 2002 a voči daňovým orgánom sa aj správala ako neplatiteľ dane, daňové priznanie nepodala a daň z predmetnej faktúry nepriznala a neodviedla do štátneho rozpočtu. Na základe uvedeného mal za to, že svedecká výpoveď Ing. Q. I. nebola potrebná, nakoľko zistenia správcu dane boli jednoznačné a vychádzali z údajov evidovaných v daňovom systéme.

K námietke, ktorou žalobkyňa poukazovala na to, že dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65704/2009 z 13. mája 2010 bol vydaný pred tým, ako bolo právoplatne rozhodnuté o námietkach zaujatosti zo 7. apríla 2010 uviedol, že o námietke zaujatosti a nevyklúčení menovaných kontrolórov v tej istej daňovej kontrole bolo právoplatne rozhodnuté, o opätovnej námietke bolo zastavené konanie, pričom rozhodnutie bolo daňovému subjektu riadne doručené. Nakoľko splnomocnený zástupca spoločnosti JUPITER SK s.r.o. oznámil 11. mája 2010 správcovi dane, že sa prerokovania protokolu nezúčastní pre vznesenú námietku zaujatosti, správca dane postupujúc podľa ustanovenia § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb., ktoré nepredpokladá určenie iného dňa na prerokovanie protokolu, ako je uvedený vo výzve správcu dane, považoval napriek tomu, že sa daňový subjekt, ani jeho splnomocnený zástupca nedostavil na prerokovanie protokolu, daňovú kontrolu, v deň určený vo výzve na prerokovanie protokolu, t.j. 11. mája 2010 ukončenú zo zákona.

Z vyššie uvedených dôvodov tvrdil, že rozhodnutia správcu dane, ako aj odvolacieho orgánu sú riadne odôvodnené, je z nich jednoznačne zrejmé, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutí, na základe akých právnych predpisov bolo rozhodnuté a sú v súlade s obsahom predloženého spisu, preto navrhol najvyššiemu súdu napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta druhá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu podaných odvolaní, odvolanie žalobkyne a účastníka prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 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 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie je nedôvodné.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. č. I/222/14124-90336/2010/991050-r z 31. augusta 2010, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava III (ďalej aj ako „správca dane“) č. 602/232/65704/2010 zo dňa 13. mája 2010, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2006 v sume 4 298,74 € platiteľovi JUPITER SK s.r.o.

Krajská prokuratúra v Bratislave na základe podnetu platiteľa dane obchodnej spoločnosti JUPITER SK s.r.o. podala dňa 2. mája 2011 proti rozhodnutiu žalovaného protest prokurátora, ktorým žiadala rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (právneho predchodcu žalovaného) číslo I/222/14124-90336/2010/991050-r z 31. augusta 2010 ako nezákonné zrušiť a aby bolo vo veci opätovne konané. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky prípisom z 30. mája 2011 číslo I/222/10821-55278/2011 oznámilo, že protestu prokurátora nevyhovelo a spolu so spisovým materiálom protest prokurátora predložilo na rozhodnutie Ministerstvu financií Slovenskej republiky, ktoré svojím rozhodnutím č. MF/17783/2011-71 z 29. júna 2011 protestu nevyhovelo. Toto rozhodnutie bolo žalobkyni doručené dňa 4. júla 2011. Následne podala žalobkyňa žalobu v súlade s ustanovením § 35 ods. 1 písm. b/OSP v spojení s § 250b ods. 5 OSP.

Z obsahu žalobných a odvolacích dôvodov najvyšší súd zistil, že medzi účastníkmi konania vyvstali sporné dve dôležité procesné otázky, od vyriešenia ktorých závisí posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného. Tou prvou je posúdenie splnenia zákonných podmienok pre uplatnenie fikcie doručenia pri doručovaní oznámenia o výkone daňovej kontroly podľa § 17 ods. 3 zákona o správe daní a tou druhou je vydanie dodatočného platobnému výmeru pred právoplatnosťou rozhodnutia o námietke zaujatosti voči zamestnankyniam správcu dane, ktoré daňovú kontrolu na základe poverenia zo dňa 26. februára 2009 vykonávali.

Z pripojeného spisového materiálu ako aj z rozhodnutia správcu dane vyplýva, že správca dane vykonal u daňového subjektu JUPITER SK s.r.o. daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia I. - IV. 2006. Daňová kontrola bola začatá dňa 14. mája 2009, v deň určený v Oznámení o výkone daňovej kontroly č. 602/321/27362/2009 z 25. marca 2009, ktoré bolo zaslané správcovi dane splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu Ing. Bc. N. G. do vlastných rúk s tým, že neúspešný pokus o doručenie tejto zásielky bol vykonaný dňa 30. marca 2009, opakované doručenie bolo uskutočnené dňa 31. marca 2009 s tým, že zásielka sa vrátila správcovi dane 22. apríla 2009 s poznámkou, že si ju adresát v odbornej lehote neprevzal. Na návratke doručienky však nebol uvedený deň uloženia zásielky na pošte, ale odtlačok pečiatky „späť“.

Ďalšou relevantnou skutočnosťou v nadväznosti na namietané procesné pochybenie bolo vznesenie námietky zaujatosti, ktorú daňový subjekt uplatnil dňa 2. júna 2009 voči Ing. I., Ing. S. a Ing. C.. Daňový úrad Bratislava III rozhodnutím č. 602/100/72550/2009 z 2. júla 2009 rozhodol podľa § 24 ods. 5 zákona o správe daní tak, že podnetu obchodnej spoločnosti JUPITER SR s.r.o. na vylúčenie Ing. V. C. nevyhovelo a Ing. V. C., vedúcu oddelenia kontroly II z ďalšieho konania a rozhodovania vecí súvisiacich s výkonom daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia I - IV. štvrtrok 2006 nevylúčil. Následne Daňový úrad Bratislava III rozhodnutím č. 602/321/82701/2009 z 22. júla 2009 opäť rozhodol podľa § 24 ods. 5 zákona o správe daní tak, že podnetu obchodnej spoločnosti JUPITER SR s.r.o. na vylúčenie Ing. H. I. a Ing. N. S. nevyhovelo a Ing. H. I. a Ing. N. S., kontrolórky oddelenia kontroly II z ďalšieho konania a rozhodovania vecí súvisiacich s výkonom daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia I - IV. štvrtrok 2006 nevylúčil.

Dňa 19. marca 2010 bol vyhotovený a zaslaný protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. - IV. štvrtrok 2006 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k

protokolu a na jeho prerokovanie splnomocnenému zástupcovi obchodnej spoločnosti JUPITER SK s.r.o. Ing. N. G., ktorý zásielku prevzal 8. apríla 2010.

Dňa 3. apríla 2010 bolo elektronickou formou Daňovému úradu Bratislava III daňovým subjektom JUPITER SK s.r.o. oznámené prebiehajúce súdne konanie vedené na Krajskom súde v Bratislave pod sp.zn. 1S/117/2010 a ďalej vzhľadom na zistenia Krajskej prokuratúry v Bratislave bola zo strany daňového subjektu podľa § 24 ods. 1 zákona o správe daní vznesená námietka zaujatosti voči Ing. I. a Ing. S. pre hrubé a vedomé porušovanie zásady zákonnosti. O námietke zaujatosti rozhodol Daňový úrad Bratislava III rozhodnutím číslo 602/321/5469/2010 z 16. apríla 2010 v súlade s § 25 ods. 1 písm. e/ zákona o správe daní tak, že zastavil daňové konanie vo veci podnetu spoločnosti JUPITER SK s.r.o. doručeného dňa 3. apríla 2010 elektronickou formou a dňa 7. apríla 2010 osobným podaním a to z dôvodu, že išlo o opätovne vznesenú námietku zaujatosti, o ktorej už bolo právoplatne rozhodnuté rozhodnutím Daňového úradu Bratislava III číslo 602/321/82701/2009 z 22. júla 2009, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 14. augusta 2009. Proti rozhodnutiu o zastavení daňového konania vo veci vznesenia námietky zaujatosti voči Ing. I. a Ing. S. sa daňový subjekt odvolal. Rozhodnutím Daňového úradu Bratislava III číslo 602/321/20450/2010 z 16. augusta 2010 bolo konanie vo veci odvolania daňového subjektu podľa § 46 ods. 5 zákona o správe daní zastavené z dôvodu, že odvolanie, napriek poučeniu, v akej lehote a v akom smere má byť odvolanie doplnené, ako aj o následkoch nevyhovenia výzvy, doplnené v naznačenom smere nebolo.

Daňový subjekt 11. mája 2010 elektronickou formou a osobne dňa 12. mája 2010 správcovi dane oznámil, že sa na prerokovaní protokolu č. 602/321/36112/2010 zo dňa 19. marca 2010 nezúčastní jednak z dôvodu vznesenej námietky zaujatosti a rovnako z dôvodu nezákonnosti predmetnej daňovej kontroly od jej počiatku pre prekážku veci rozhodnutej. Dňa 13. mája 2010 vydal Daňový úrad Bratislava III dodatočný platobný výmer, ktorým vyrubil platiteľovi dane - obchodnej spoločnosti JUPITER SK s.r.o. rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2006 v sume 4 298,74 €.

Podľa § 17 ods. 3 zákona o správe daní ak nebol adresát písomnosti, ktorá má byť doručená do vlastných rúk, zastihnutý, hoci sa v mieste doručenia zdržuje, upovedomí ho doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určitý deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte alebo na obecnom úrade a adresáta o tom vhodným spôsobom vyrozumie. Ak si nevyzdvihne adresát písomnosť do pätnástich dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa adresát o uložení nedozvedel.

Citované ustanovenie zákona o správe daní prísne upravuje zákonné podmienky, splnenie ktorých sa vyžaduje na stanovenie fikcie doručenia, ako následku nevyzdvihnutia písomnosti v zákonom určenej pätnásťdňovej lehote. Poslaním inštitútu fikcie doručenia je zabrániť obštrukcii účastníkov konania, ktorým nevyzdvihnutie písomnosti, dôležitej pre splnenie atribútu zákonnosti samotného konania, môže byť na prospech. Na strane druhej však možno s istotou určiť, že zásielka bola adresátovi doručená na základe fikcie doručenia, len v prípade splnenia zákonného postupu, ktorý pozostáva z troch na seba následne nadväzujúcich medzistupňov. Prvý medzistupeň je reprezentovaný skutočnosťou, že adresát písomnosti, ktorá má byť doručená do vlastných rúk nebol zastihnutý, hoci sa v mieste doručenia zdržuje. V takom prípade ho doručovateľ vhodným spôsobom upovedomí, že písomnosť príde doručiť znovu v určitý deň a hodinu. Druhým medzistupňom je bezvýslednosť nového pokusu o doručenie, ktorý je následne príčinou nástupu tretieho medzistupňa v podobe skutočnosti, že doručovateľ písomnosť uloží na pošte alebo na obecnom úrade a adresáta o tom vhodným spôsobom vyrozumie. Splnenie všetkých medzistupňov má za následok doručenie písomnosti posledným dňom pätnásťdňovej lehoty plynúcej od uloženia písomnosti za predpokladu, že si adresát písomnosť v tejto lehote neprevezme.

Z návratky doručenky mal najvyšší súd preukázané, že doručovateľ uskutočnil neúspešný pokus o doručenie oznámenia o výkone daňovej kontroly s výzvou o opakované doručenie dňa 30. augusta 2009, následne sa dňa 31. marca 2009 uskutočnilo opakované doručenie. Pokiaľ ide o vyznačenie dňa uloženia

zásienky, na doručení je uvedené „späť“. Zároveň však z doručení jasne vyplýva, že zásielka bola doručená Daňovému úradu Bratislava III dňa 22. apríla 2009. Taktiež z obálky pre najvyšší súd vyplýva, že úložná doba trvala do 18. apríla 2009, teda zásielka sa nevrátila „späť“ pred uvedeným dňom. Podľa názoru najvyššieho súdu uloženie zásielky sa uskutoční v deň, v ktorý opakované doručenie zásielky zostane bezvýsledné, keďže doručovateľ už písomnosť následne adresátovi nedoručuje. Pokiaľ v danom prípade doručovateľ vyznačil namiesto dňa uloženia zásielky po jej opakovanom doručení, ktoré sa uskutočnilo dňa 31. marca 2009, slovný výraz „späť“, nemožno vzhľadom na už uvedené argumenty vyhodnotiť toto doručovanie vo vzťahu k stanoveniu fikcie doručenia ako vadné, majúce v konečnom dôsledku na následok nedoručenie oznámenia o výkone daňovej kontroly daňovému subjektu. Podmienky splnenia fikcie doručenia je potrebné skúmať vždy v závislosti od konkrétnosti toho ktorého prípadu a nie je možné ich paušalizovať. Z uvedeného dôvodu preto odvolací súd túto námietku vyhodnotil za irelevantnú.

Podľa § 24 ods. 1 zákona o správe daní zamestnanec správcu dane je z daňového konania vylúčený, ak so zreteľom na jeho pomer k veci, k daňovým subjektom alebo k ich zástupcom možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti.

Podľa § 24 ods. 3 zákona o správe daní zamestnanec, o ktorého nezaujatosti sú pochybnosti, smie do doby, než bude rozhodnuté o jeho nezaujatosti, vykonať vo veci len nevyhnutné úkony.

Podľa § 24 ods. 5 zákona o správe daní o vylúčení zamestnanca z daňového konania rozhodne jeho priamo nadriadený vedúci zamestnanec, ktorý môže rozhodnúť o vylúčení i z vlastného podnetu. Pri námietke zaujatosti vedúceho zamestnanca správcu dane rozhodne o vylúčení jeho najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec. Pri námietke zaujatosti vedúceho zamestnanca správcu dane, ktorý nemá nadriadeného vedúceho zamestnanca, rozhodne o vylúčení orgán najbližšie nadriadený správcovi dane.

Podľa § 24 ods. 6 zákona o správe daní proti rozhodnutiu o vylúčení zamestnanca podľa odseku 5 nie je prípustné odvolanie.

Relevantnou pre posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia je námietka zaujatosti vznesená daňovým subjektom elektronickou formou dňa 2. apríla 2010 a osobným podaním dňa 7. apríla 2010, v ktorej uviedol, že: „... vznáša námietku zaujatosti podľa § 24 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov proti Ing. I. a Ing. S. pre hrubé a vedomé porušenie zásady zákonnosti. ...“

Pre porovnanie daňový subjekt dňa 2. júna 2009 vzniesol námietku zaujatosti s návrhom na vylúčenie Ing. I., Ing. S. a Ing. C. z dôvodu, že sú podľa jeho názoru zaujaté, nie sú garantom dodržiavania zákonnosti a nezaujatosti, a to všetko s akcentom na fiktívnu Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 602/321/122036/2007. O námietke zaujatosti voči Ing. C. bolo rozhodnuté rozhodnutím č. 602/100/72550/2009 z 2. júla 2009 a o námietke zaujatosti voči Ing. S. a Ing. I. bolo rozhodnuté rozhodnutím č. 602/321/82701/2009 z 22. júla 2009.

Najvyšší súd nespochybňuje skutočnosť, že by daňový subjekt nebol oprávnený kedykoľvek v priebehu daňového konania vzniesť námietku zaujatosti voči zamestnancovi správcu dane, ak so zreteľom na jeho pomer k veci, k daňovým subjektom alebo k ich zástupcom možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti.

Zákon o správe daní neobsahuje ustanovenie, ktoré by upravovalo postup správcu dane pri opakovane vznesenej námietke zaujatosti z toho istého dôvodu, ako je tomu napríklad v Občianskom súdnom poriadku (§ 15a ods. 4 OSP). V zmysle zákona o správe daní postupujú správcovia dane pri opakovane vznesenej námietke zaujatosti podľa § 25 ods. 1 písm. e/ tak, že zastavia daňové konanie vo veci vznesenej námietky zaujatosti, o ktorej už bolo právoplatne rozhodnuté. Proti tomuto rozhodnutiu, na rozdiel od rozhodnutia o námietke zaujatosti vydaného v súlade s § 24 ods. 5 zákona o správe daní, je prípustné odvolanie (§ 25 ods. 3).

Je pravdou, že v danom prípade bol dodatočný platobný výmer vydaný dňa 13. mája 2010, teda pred

dňom právoplatnosti rozhodnutia č. 62/321/50469/2010 zo 16. apríla 2010, ktorým bolo daňové konanie vo veci opätovne vznesenej námietke zaujatosti zastavené.

Porovnávajúc obsah podaní z 2. júna 2009 a 2. apríla 2010, ktorými daňový subjekt vzniesol námietky zaujatosti voči zamestnancom správcu dane Ing. I. a Ing. S., nevzhliadol najvyšší súd, na rozdiel od žalobkyne, ich odlišnosť. Inak povedané, obe námietky zaujatosti sú založené na totožnom tvrdení daňového subjektu, že namietané osoby nie sú „garantom dodržiavania zákonnosti“. Aj napriek pochybeniu správcu dane, ktorý nevyčkajúc na právoplatnosť rozhodnutia o zastavení daňového konania (vo veci námietky zaujatosti) vyrubil daňovému subjektu daň z pridanej hodnoty rozhodnutím č. 602/232/65704/2010 z 13. mája 2010, má však najvyšší súd vzhľadom na už vyššie uvedený obsah námietok zaujatosti za to, že išlo o vadu, ktorá nemá vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. V tejto súvislosti zároveň poukazuje zhodne so súdom prvého stupňa na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo 17. decembra 2003 sp.zn. 4Sž 98-102/02, ktorý vo svojom rozhodnutí konštatoval dôležitú skutočnosť a to, že dôvodom zrušenia rozhodnutia má byť len také porušenie zákona, ktoré má alebo by mohlo mať vplyv na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia (§ 250j ods. 1 písm. e/ OSP). Rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu prívodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka (R 122/2003).

Pokiaľ ide o námietku, ktorou žalobkyňa poukazovala na pochybenie správcu dane v podobe nevypočutia svedka Ing. Q. I. najvyšší súd považoval za potrebné uviesť, že z administratívneho spisu vyplýva, že daňový subjekt JUPITER SK s.r.o. si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane vo výške 129 504,- Sk z prijatej faktúry č. 1/5/06 (interné č. 26110011) vystavenej spoločnosťou FM AGRO, spol. s r.o., Radlinského 13, 811 07 Bratislava. Faktúra č. 1/5/06 z 19. mája 2006 v sume 811 104,- Sk (681 600,- Sk + 19% DPH 129 504,- Sk) bola vyhotovená za dodanie aplikačného softvéru. Šetrením Daňového úradu Bratislava III u miestne príslušného správcu dane daňového subjektu FM AGRO, spol. s r.o., ktorým je Daňový úrad Bratislava I, bolo zistené, že Daňový úrad Bratislava I určil platiteľovi FM AGRO, spol. s r.o. posledné zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2002 a registrácia na DPH mu bola v zmysle § 43 ods. 3 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov ukončená k 31. marcu 2002 a v zdaňovacom období roku 2006 tento daňový subjekt daňové priznania nepodával.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“ alebo „zákon o dani z pridanej hodnoty“) právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

Z vyššie citovaných ustanovení teda vyplýva, že správny orgán mal porušenie ustanovenia § 51 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z.z. daňovým subjektom JUPITER SK, s.r.o. za jednoznačne preukázanú, preto výpoveď svedka Ing. Q. I., konateľa obchodnej spoločnosti FM AGRO, spol. s r.o. nebola pre zistenie skutkového stavu potrebná.

Pochybenie krajského súdu, ktorý vo svojom odôvodnení zrejme omylom uviedol údaje inej faktúry daňového subjektu JUPITER SK, s.r.o., nemôže ovplyvniť presne a úplne zistený skutkový stav vecí správcom dane, ktorý je správne odôvodnený v rozhodnutiach správnych orgánov a tým ani zákonnosť prvostupňového súdneho rozhodnutia, preto najvyšší súd považoval túto námietku žalobkyne za nedôvodnú.

Vo vzťahu k odvolacím námietkam daňového subjektu - obchodnej spoločnosti JUPITER SK s.r.o. považoval najvyšší súd uviesť nasledovné:

Pokiaľ účastník namietal, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia je arbitrárne, nie je dostatočne presvedčivé, najvyšší súd poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp.zn. IV. ÚS 115/03 z 3. júla 2003, v odôvodnení ktorého sa ústavný súd podrobne venoval náležitostiam odôvodnení súdnych rozhodnutí. V odôvodnení uviedol, že: „Ústavný súd uznáva, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 36 ods. 1 listiny je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Vyjadruje to aj znenie § 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), podľa ktorého v odôvodnení rozsudku uvedie súd podstatný obsah prednesov, stručne a jasne vyloží, ktoré skutočnosti má preukázané a ktoré nie, o ktoré dôkazy oprel svoje skutkové zistenia a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov spravoval, prečo nevykonali ďalšie dôkazy, a posúdi zistený skutkový stav podľa príslušných ustanovení, ktoré použil. Takéto odôvodnenie musí obsahovať aj rozsudok opravného (odvolacieho) súdu (§ 211 OSP). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového, ale aj odvolacieho), ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.“ Posúdiac obsah odôvodnenia napadnutého rozsudku má odvolací súd za to, že toto spĺňa všetky vyššie uvedené atribúty.

Rovnako, pokiaľ ide o ďalšie námietky účastníka, majúce povahu prístupu k súdnemu a administratívne mu spisu, vrátane jeho práva na prístup k prílohám k žalobe a k vyjadreniu žalovaného, najvyšší súd posudzujúc ich relevanciu vo vzťahu k žiaducemu následku v podobe zrušenia napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa udáva, že tieto námietky sú bez právneho významu. Vo vzťahu k nezaslaniu príloh najvyšší súd po ich posúdení uvádza, že všetkými prílohami, ktoré boli priložené k žalobe účastník disponuje a pokiaľ ide o nedoručenie vyjadrenia žalovaného k žalobe účastníkovi, má najvyšší súd za to, že nakoľko práva účastníka v danom konaní boli chránené žalobkyňou, ktorá predmetným vyjadrením žalovaného disponovala, neodňal týmto postupom súd prvého stupňa spoločnosti JUPITER SK s.r.o. možnosť konať pred súdom. Rovnako pokiaľ ide o nemožnosť nazretia do administratívneho spisu, z obsahu odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že v daňovom konaní, ani v súdnom konaní nebola listinným dôkazom „fiktívna zápisnica“ o ústnom pojednávaní zo dňa 11. decembra 2007, ktorá mala byť vypracovaná Ing. I. a Ing. S., naviac súd prvého stupňa vrátil administratívny spis až 21. januára 2013, t.j. 11 dní po uskutočnenom pojednávaní.

Pokiaľ žalobkyňa v odvolaní poukazovala na rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 3S/188/2011 z 30. októbra 2012, kde na tom istom skutkovom základe, krajský súd podľa § 250j ods. 2 písm. e/ OSP zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1/222/14125-90337/2010/991050-r z 31. augusta 2010, aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65712/2010 z 13. mája 2010 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, najvyšší súd uvádza, že predmetom prieskumu v danej veci bolo v záhlaví uvedené rozhodnutie žalovaného, preto nemôže posúdiť dôvody zrušenia citovaných rozhodnutí a rozsudkom Krajského súdu v Bratislave nie je viazaný.

Z vyššie uvedených dôvodov preto Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského

súdu v Bratislave č.k. 2S/151/2011-107 zo 4. júna 2014 postupom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá v spojení s § 219 ods. 1 a 2 OSP ako vecne správny potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 146 ods. 1 písm. d/ OSP, v zmysle ktorého žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov konania podľa jeho výsledku, ak konanie začalo na návrh prokurátora.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.