

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/109/2015
Identifikačné číslo spisu:	8013200807
Dátum vydania rozhodnutia:	04.11.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Gabriela Gerdová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:8013200807.1

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 rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/307059/2013 z 27. júna 2013, v konaní o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/37/2013-101 z 10. januára 2014 v spojení s opravným uznesením č. k. 2S/37/2013-124 z 5. júna 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/37/2013-101 zo dňa 10. januára 2014 v spojení s opravným uznesením č. k. 2S/37/2013-124 zo dňa 5. júna 2015 z r u š u j e a vec v r a c i a súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 2 písm. d/, e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/307059/2013 z 27. júna 2013 a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne uložil žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania.

Uvedeným rozhodnutím bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov č. 9712401/5/1137877/2012 zo dňa 21.06.2012, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2011 v sume 5 783,48 Eur.

Opravným uznesením č. k. 2S/37/2013-124 z 05. júna 2015 krajský súd opravil v záhlaví svojho rozsudku chybu v písaní, ktorá sa týkala nesprávneho označenia 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., Vyšné 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. T. B.... 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 dodatočného platobného výmeru („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 za zdaňovacie obdobie júl 2011.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie, v dôvodoch ktorého uviedol, že je pravdou, že niektoré písomnosti správca dane doručoval priamo kontrolovanému daňovému subjektu (oznámenie o výkone daňovej kontroly) a nielen splnomocnenému zástupcovi. To vyplynulo z potreby oboznámiť priamo daňový subjekt s niektorými skutočnosťami. Daňový subjekt počas daňovej kontroly proti takému postupu správcu dane nenamietal a v ďalšom konaní (vyrubovacom a odvolacom) už nebolo možné tieto chyby v konaní odstrániť. Všetky podstatné úkony správcu dane sa vykonali za účasti splnomocneného zástupcu (začatie daňovej kontroly, prerokovanie protokolu, ústne pojednávania atď.). Splnomocnenie daňového subjektu sa vzťahuje na zastupovanie vo vzťahu k daňovému úradu. Je preto neopodstatnené tvrdenie žalobcu, že žalovaný nerešpektoval ustanovenie § 17 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. Rozhodnutie o odvolaní adresoval žalovaný priamo daňovému subjektu, nie jeho zástupcovi, pretože tento už na konanie vo vzťahu k odvolaciemu orgánu nebol splnomocnený. Žalovaný nepovažuje skutočnosť, že niektoré písomnosti správca dane doručil nesprávne, za takú procesnú chybu, ktorá by mala za následok nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly. Ďalším dôvodom zrušenia predmetného rozhodnutia je podľa žalovaného nevydanie dodatočného platobného výmeru v zákonom stanovenej lehote, resp. jeho doručovanie v rozpore so zákonom. Dodatočný platobný výmer bol vydaný dňa 22.06.2012 a doručený daňovému subjektu dňa 09.07.2012. Žalovaný aj naďalej trvá na svojom stanovisku, že uvedené skutočnosti nie sú dôvodom na prijatie záveru, že dodatočný platobný výmer je neplatný, alebo že bol vydaný v rozpore so zákonom.

Vytýkal 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.

Žalobca vo vyjadrení zo dňa 19.03.2014 k odvolaniu žalovaného uviedol, že nebol povinný uvedený

nesprávny postup správu dane namietat' a žalovaný bol povinný napraviť zákonnosť tohto postupu z úradnej povinnosti, čoho dôkazom je aj skutočnosť, že dodatočný platobný výmer, ktorý prvotne doručoval priamo žalobcovi, vrátil žalovaný pre jeho neplatnosť správcovi dane s pokynom, aby uvedený dodatočný platobný výmer doručil v zmysle zákonných ustanovení.

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 správu dane záväzným limitom determinujúcim zákonnosť vydaného rozhodnutia. Podľa krajského súdu z rozhodnutia správcu dane ani z rozhodnutia žalovaného nie je zrejmé, 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.

Žalobca považuje odvolanie žalovaného v celom rozsahu za nedôvodné a navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť a priznať mu náhradu trov konania.

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

Preskúmaním veci najvyšší súd zistil, že 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 k meritu veci a v doplnení odvolania predložil odborné stanovisko 4/2012 vypracované znalcom Ing. T. J., W. 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 preskúmvaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Pri preskúmvaní 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.

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.