

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/15/2014
Identifikačné číslo spisu:	1011201610
Dátum vydania rozhodnutia:	28.01.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1011201610.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členov senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: Krajská prokuratúra Bratislava so sídlom v Bratislave, Vajnorská č. 47, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Vázovova 2, 815 11 Bratislava, za účasti daňového subjektu JUPITER SK s.r.o. so sídlom v Bratislave, Račianska č. 66, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/14125-90337/2010/991050-r zo dňa 31.08.2010, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 3S 188/2011-84 zo dňa 30.10.2012, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 3S 188/2011-84 zo dňa 30.10.2012 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p. zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/222/14125-90337/2010/991050-r zo dňa 31.08.2011, ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65712/2010 zo dňa 13.05.2010, ktorým správca dane vyrubil daňovému subjektu JUPITER SK s.r.o. Račianska 666, Bratislava, IČO: 35 966 254, DIČ: 2022101774 rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2006 v sume 3388,94 eur a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Krajský súd v Bratislave rozhodoval o žalobe Krajskej prokuratúry v Bratislave, podanej podľa § 35 ods. 1 písm. b/ O.s.p. v spojení s § 250b ods. 5 O.s.p. na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/14125-90337/2010/991050-r zo dňa 31.08.2011, proti ktorému rozhodnutiu žalobca podal protest prokurátora sp. zn. Kd 364/10-12 zo dňa 02.05.2011. Právny predchodca žalovaného Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky protestu nevyhovelo a prípisom č. I/222/10821-55278/2011 zo dňa 20.05.2011 ho predložil na rozhodnutie nadriadenému orgánu - Ministerstvu financií Slovenskej republiky, ktoré rozhodnutím číslo MF/17785/2011-71 zo dňa 29.06.2011 protestu nevyhovelo.

Krajský súd v Bratislave sa stotožnil s dôvodmi protestu prokurátora. Zistil, že oznámenie o výkone daňovej kontroly č. 602/321/27362/2009 zo dňa 25.03.2009 nebolo doručené v súlade so zákonom v bode 3 na návratke doručeny k oznámeniu zo dňa 25.03.2009 je odtlačok pečiatky „späť“ a deň uloženia zásielky tam uvedený nie je.

Fikcia doručenia písomnosti, ktorá má byť adresátovi doručená do vlastných rúk podľa § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. môže nastať iba v prípade, keď sú nato splnené všetky zákonom určené podmienky. Ak na návratke doručeny nie je uvedený dátum uloženia zásielky na pošte, doručovanie po právnej stránke nemožno považovať za perfektné. Deň uloženia zásielky nebolo možné v tomto prípade s istotou a objektívne určiť, preto fikcia doručenia bola uplatnená nesprávne.

Fikcia doručenia podľa § 17 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. bola nesprávne uplatnená aj pri doručovaní predvolania na výsluch svedka Ing. C. P. zo dňa 15.10.2009. Nakoľko uvedený svedok sa v období august až november nachádzal v zahraničí, čo je uvedené aj v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 19.11.2009.

Za ďalšie pochybenie správneho orgánu krajský súd považoval, že dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65712/2010 zo dňa 13.05.2010 bol vydaný predtým, ako bolo právoplatne rozhodnuté o opätovnej námietke zaujatosti Ing. W. P. a Ing. U. T. zo dňa 03.04.2010. O opätovnej námietke zaujatosti uvedených zamestnankýň správcu dane bolo rozhodnuté dňa 16.04.2010 č. 602/321/50469/2010 tak, že konanie bolo zastavené, ale toto rozhodnutie nebolo v čase ukončenia daňovej kontroly a ani v čase rozhodovania Daňového riaditeľstva SR o odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru zo dňa 13.05.2010 právoplatné.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie. Namietal, že neexistujú pochybenia spočívajúce v nesprávne uplatnenej fikcii doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 602/321/27362/2009 z 25.03.2009 Ing. Bc. U. X..

Oznámenie o výkone daňovej kontroly č. 602/321/27362/2009 bolo doručované podľa zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov na adresu splnomocneného zástupcu. Na poštovej zásielke (obálke), teda nie na návratke, ktorá sa navrátila na daňový úrad dňa 22.04.2009, bol vyznačený dátum neúspešného pokusu o doručenie, dátum opakovaného doručenia, pečiatka SPÄŤ, ale aj pečiatka „v odbernej lehote nevyžiadané“ a na druhej strane obálky je poštou vyznačené, že adresát zásielku neprevzal v odbernej lehote, ako aj to, že úložná doba skončila 18.04.2009. Z uvedeného vyplýva, že táto zásielka bola nepochybne uložená na pošte a teda doručená zákonným spôsobom podľa § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Daňová kontrola zo zákona začala v deň uvedený v oznámení, t.j. 14.05.2009.

Správca dane zaslal dňa 20.05.2009 na adresu splnomocneného zástupcu spoločnosti, Ing. Bc. U. X., výzvu na predloženie dokladov do 8 dní odo dňa jej doručenia č. 602/321/46988/2009, ktorú prevzal dňa 31.05.2009. Dňa 02.06.2009 bola na Daňový úrad Bratislava III podaná námietka zaujatosti na tri pracovníčky správcu dane, a dňa 04.06.2009 bolo na Daňový úrad Bratislava III podané oznámenie o tom, že doklady budú dňa 09.06.2009 predložené. Toto oznámenie bolo podpísané konateľkou spoločnosti JUPITER SK s.r.o., p. Beatou Sarkocy. Dňa 09.06.2009, čo bol posledný deň lehoty na predloženie dokladov, splnomocnený zástupca predložil doklady daňového subjektu k daňovej kontrole. Tento úkon, prevzatie donesených dokladov, vykonali pracovníčky poverené na výkon kontroly. Vykonali ho ako nevyhnutný úkon, umožňujúci, aby daňový subjekt mohol v posledný deň určenej lehoty splniť svoju povinnosť, aby predloženie dokladov nebolo daňovému subjektu zmarené.

Krajský súd za ďalšie pochybenie správneho orgánu považuje, že dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65712/2010 zo dňa 13.05.2010 bol vydaný predtým, ako bolo právoplatne rozhodnuté o opakovanej námietke zaujatosti Ing. P. a Ing. T.. K tomu uviedol, že protokol o kontrole č. 602/321/36112/2010 zo dňa 19.03.2010 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k Protokolu o

daňovej kontrole č 602/321/36122/ 2010 zo dňa 19.03.2010 bol zástupcovi daňového subjektu doručený dňa 08.04.2010. V uvedenej výzve bol určený dátum prerokovania protokolu na deň 11.05.2010. Písomné vyjadrenie sa daňového subjektu k obsahu protokolu bolo doručené správcovi dane 12.04.2010, na jeho základe Daňový úrad Bratislava III vyhotovil dodatok k protokolu. Dňa 07.04.2010 splnomocnený zástupca daňového subjektu osobne podal do podateľne Daňového úradu Bratislava III opätovnú námietku zaujatosti zamestnancov správcu dane, ktorou bolo požadované ich vylúčenie.

Rozhodnutím č. 602/321/50469/2010 zo dňa 16.04.2010 Daňový úrad Bratislava III zastavil daňové konanie vo veci podnetu daňového subjektu doručeného dňa 03.04.2010 elektronickou formou a dňa 07.04.2010 osobným podaním, v ktorom opätovne vzniesol námietku zaujatosti voči Ing. U. T. a Ing. W. P. a žiadosti o ich vylúčenie z ďalšieho konania a rozhodovania vo veci výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia I. - IV. štvrťrok 2006. V zmysle § 25 ods. 1 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, správca dane daňové konanie zastaví, ak bolo vo veci už právoplatne rozhodnuté. Ing. G. F., vedúca oddelenia kontroly II Daňového úradu Bratislava III ako priama nadriadená menovaným zamestnankyniam rozhodnutím č. 602/321/82701/2009 zo dňa 22.07.2009 rozhodla vo veci vznesenej námietky zaujatosti a návrhu na ich vylúčenie z ďalšieho konania a rozhodovania vecí súvisiacich s daňovou kontrolou dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia I. - IV. štvrťrok 2006. Toto rozhodnutie sa stalo právoplatným dňa 14.08.2009.

Dňa 11.05.2010 oznámil splnomocnený zástupca daňového subjektu správcovi dane, že sa prerokovania protokolu nezúčastní pre vznesenú námietku zaujatosti. Zákon č. 511/1992 Zb. znení neskorších predpisov nepredpokladá určenie iného dňa na prerokovanie protokolu, ako je uvedený vo výzve správcu dane. Podľa znenia § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, posledná veta - „Ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho splnomocnený zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu“. Napriek tomu, že sa daňový subjekt, ani jeho splnomocnený zástupca nedostavil na prerokovanie protokolu, daňová kontrola bola v deň určený vo výzve na prerokovanie protokolu ukončená zo zákona.

Keďže dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu začalo vyrubovacie konanie, správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. a) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. znení neskorších predpisov bol povinný vydať do 15 dní od skončenia daňovej kontroly platobný výmer.

V zmysle § 250i ods. 3 O.s.p. 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.

O námietke zaujatosti a nevylúčení menovaných kontrolórov v tej istej daňovej kontrole bolo právoplatne rozhodnuté, o opätovnej námietke bolo zastavené daňové konanie, rozhodnutie bolo daňovému subjektu riadne doručené. I keď dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65712/2010 zo dňa 13.05.2010 bol vydaný predtým, ako nadobudlo rozhodnutie o zastavení daňového konania právoplatnosť o opakovanej námietke zaujatosti Ing. P. a Ing. T., táto skutočnosť nemohla mať vplyv na zákonnosť dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65712/2010 zo dňa 13.05.2010.

Žalobca - Krajská prokuratúra v Bratislave vo vyjadrení zo dňa 04.02.2013 k odvolaniu žalovaného navrhoval, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že sa nestotožňuje s tvrdením žalovaného, že doručovanie oznámenia Daňového úradu Bratislava III o výkone daňovej kontroly č. 602/321/27362/2009 zo dňa 25.03.2009 bolo perfektné. Zásielka sa dňa 22.04.2009 vrátila správcovi dane s poznámkou, že si ju adresát v odbernej lehote neprevzal. Na návratke doručienky nebol uvedený deň uloženia zásielky, preto doručovanie nemohlo prebehnúť v súlade s § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. Ficcia doručenia písomnosti, ktorá má byť adresátovi doručená do vlastných rúk podľa § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. môže nastať iba v

případe, keď sú na to splnené všetky zákonom určené podmienky. Deň uloženia zásielky nebolo možné v tomto prípade s istotou a objektívne určiť, preto správca dane v tejto veci vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, že daňová kontrola bola začatá lege artis. Ak nebolo správne vykonané doručovanie oznámenia o výkone daňovej kontroly, je spochybniteľná celá vykonaná daňová kontrola.

To, že dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65712/2010 zo dňa 13.05.2010 bol vydaný pred tým, ako bolo právoplatne rozhodnuté o opätovnej námietke zaujatosti Ing. W. P. a Ing. U. T. z 03.04.2010, doručenej správcovi dane v písomnej forme dňa 07.04.2010 (daňová kontrola bola Ing. W. P. a Ing. U. T. ukončená dňa 11.05.2010), nevyvrátili ani skutočnosti uvedené žalovaným v bode III. 3. odvolania. Ak by 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, správca dane by mohol postupovať podľa § 25 ods. 1 písm. d/ zákona č. 511/1992 Zb. Takéto „porovnanie“ námietok zaujatosti Ing. Bc. X. voči Ing. W. P. a Ing. U. T. z 02.06.2009 a zo dňa 07.04.2010 však v rozhodnutí Daňového úradu Bratislava III č. 602/321/50469/2010 zo dňa 16.04.2010 absentuje.

Dotknutý daňový subjekt JUPITER SK, s.r.o. ako účastník konania vo vyjadrení zo dňa 12.03.2013 k odvolaniu žalovaného navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že žalovaný sám v odvolaní potvrdil, že o námietke zaujatosti bolo právoplatne rozhodnuté až po vydaní platobného výmeru

č. 602/232/65712/2010 zo dňa 13.05.2010 (str. 4 ods. 5 veta druhá) Z ustanovenia §-u 24 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov vyplýva, že zamestnanec, o ktorého nezaujatosti sú pochybnosti, smie do doby, než bude rozhodnuté o jeho zaujatosti či nezaujatosti, vykonať vo veci len nevyhnutné úkony. To znamená, že ak kontrolovaný subjekt má pochybnosti o nezaujatosti daňového kontrolóra, ktoré môžu vzniknúť v priebehu kontroly alebo rozhodovania, má nielen možnosť, ale aj povinnosť oznámiť túto skutočnosť písomne správcovi dane.

Účastník ďalej poukazoval na právnu vetu z uznesenia Najvyššieho súdu SR z 8. júla 2010 sp. zn. 3 Cdo 30/2010 citujúc:

„Pri doručovaní písomností súdu poštou sa miesto, deň a spôsob doručenia preukazuje doručenkou, ktorú pošta vracia späť odosielaťúcemu súdu. Príslušnou poštou vystavená doručenka, zachytávajúca postup pri doručení, vrátane údajov vyžadovaných ustanovením § 47 ods. 2 O.s.p. osvedčuje pravdivosť toho, čo je v nej uvedené, ak nie je preukázaný opak. Tento dôsledok však môže nastať len vo vzťahu k tomu, čo je na doručenke uvedené. Pokiaľ doručenka neobsahuje údaj, že sa adresát v mieste doručenia zdržoval, nie je osvedčené, či táto podmienka náhradného doručenia bola splnená. V takomto prípade je povinnosťou súdu vykonať šetrenie na zistenie jej splnenia, pričom nie je povinnosťou účastníka, ktorému bolo doručované poštou, navrhnúť dôkazy na preukázanie svojho prípadného tvrdenia, že sa v čase doručovania v mieste doručenia nezdržoval z dôvodu, že účastník konania nemá povinnosť preukazovať opak toho, čo nie je osvedčené. Preto záver súdu o účinnom náhradnom doručení bude možný len vtedy, ak bude zistené, že adresát sa v mieste doručenia v čase doručovania zdržoval.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len „O.s.p.“) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. a po tom, ako bolo verejné vyhlásenie rozsudku oznámené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk najmenej päť dní vopred, verejne vyhlásil rozsudok (§ 156 ods. 3 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), ktorým podľa § 250ja ods. 3 posledná veta O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Preskúmaním veci najvyšší súd zistil, že spor o zákonnosť medzi Krajskou prokuratúrou v Bratislave a žalovaným správnym orgánom sa týkal vyhodnotenia kvality právnych vád, ktoré sa vyskytli v daňovom konaní, a to, či ide v zmysle § 250i ods. 3 O.s.p. o právne vady, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť

napadnutého rozhodnutia.

Žalovaný správy orgán i jeho nadriadený orgán Ministerstvo financií Slovenskej republiky pri nevyhovení protestu prokurátora vychádzali z premisy, že procesné okolnosti pri doručovaní oznámenia o vykonaní daňovej kontroly uložením zásielky na pošte s následnou fikciou doručenia a spôsob vyrovnania sa so vznesenou námietkou zaujatosti daňovým subjektom voči pracovníckam správcu dane nemohli materiálne-hmotnoprávne ovplyvniť vydanie dodatočného platobného výmeru na zistený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2006 v sume 3388,94 eur.

Podľa § 250i ods. 3 O.s.p. 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.

Dodatočný platobný výmer ako individuálny správny akt je výsledkom administratívneho procesu - daňového konania, ktorého vady je však možné preskúmvavať v správnom súdnictve až v rámci žaloby smerujúcej proti rozhodnutiu.

Podľa § 17 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. 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.

Ustanovenia o náhradnom doručovaní so vznikom fikcie doručenia predstavujú výnimku z riadneho reálneho doručenia písomnosti daňovému subjektu a z tohto dôvodu musia byť v pochybnostiach vykladané reštriktívne. Zákon spája vznik fikcie doručenia s konkrétno vymedzenými skutočnosťami, ktoré musia byť všetky doslovne naplnené pre vznik fikcie (*conditio sine qua non*). Pokiaľ poštový doručovateľ nevyznačil na doručenke k zásielke určenej do vlastných rúk deň jej uloženia tak, ako je to zrejmé z čl. 45 spisu, nie je možné vypočítavať dátum fikcie doručenia v zmysle § 17 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. Na rubovej strane zásielky je síce uvedené „úložná doba 18.04.2009“. Z uvedeného možno usúdiť, že poštový doručovateľ sám vypočítava úložnú dobu. Nič to však nemení na skutočnosti, že dátum uloženia zásielky by sa musel „vyvodzovať“ z týchto údajov. Takýto postup pripúšťa špekulácie o správnom postupe poštového doručovateľa, či úložnú dobu správne vypočítava, či bol na to kompetentný v zmysle § 17 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. a pod. Protichodné interpretácie v danom prípade Krajskej prokuratúry Bratislava podávajúcej protest a Ministerstva financií SR, ktoré nevyhovelo protestu, vytvárajú priestor na nikde nekončiacu diskusiu a zaťažovanie ďalších štádií súdneho prieskumu zákonnosti i dodatočných platobných výmerov tvrdenou procesnou vadou, ktorá je spôsobilá byť predmetom i prípadnej ústavnej sťažnosti a vrátiť celý proces daňovej kontroly na začiatok. Za tejto situácie sa senát priklonil k právnenmu názoru žalobcu - Krajskej prokuratúry v Bratislave v zmysle zásady *in dubio mitius*.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože mu v konaní trovy nevznikli.

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 rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný