

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/149/2013
Identifikačné číslo spisu:	1012211195
Dátum vydania rozhodnutia:	24.09.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:1012211195.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: Tex - Press Slovakia, s r.o., so sídlom Vajnorská 137, Bratislava, IČO: 358 723 31, v zastúpení AK alter ego advocatus bpm s.r.o., JUDr. Ing Branislav Čipák, advokát so sídlom Vázovova 9/B, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1020502/1/1173053/2012/5062-r zo dňa 24. septembra 2012, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/2525/2012-124 zo dňa 12. septembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/2525/2012-124 zo dňa 12. septembra 2013 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej len krajský súd alebo prvostupňový súd) podľa § 250j ods. 2 písm. c/ a d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1020502/1/1173053/2012/5062-r zo dňa 24. septembra 2012 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaného zaviazal k povinnosti zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 70 € titulom náhrady súdneho poplatku a vo výške 461,47 € trovy právneho zastúpenia všetko do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že žaloba je dôvodná, pretože žalovaný nedostatočne zistil skutkový stav a jeho rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu posudzoval v intenciách ustanovení § 15 ods.1, 5,10,13,17,18 v spojení s § 17 ods.1, 4 a s § 44 ods. 6, písm. b/, bod

1. zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb. alebo zákon o správe daní a poplatkov), ktorú právnú úpravu citoval.

Krajský súd mal preukázané, že žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9102403/5/744916/2012/Dub zo dňa 6.6.2012, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. žalobcovi znížil nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2009 zo sumy 2.211,94 eur o sumu 1.855,35 eur na sumu 356,59 eur.

Z obsahu súdneho a administratívneho spisu krajský súd zistil Daňový úrad Bratislava III. upovedomil žalobcu podaním z 29.6.2009 že tretí deň od doručenia upovedomenia začne u neho kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie apríl 2009, ktoré upovedomenie bolo doručené žalobcovi 6.7.2009; na základe žiadosti správcu dane z 2.12.2009 o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly bola Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky lehota predĺžená do 8.7.2010, o čom bol žalobca upovedomený; rozhodnutím Daňového úradu Bratislava III. č. 602/321/72265/2010/Dub zo dňa 26.5.2010 podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane prerušil kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2009, z dôvodu, že sa začalo konanie o iných skutočnostiach rozhodujúcich pre vydanie rozhodnutia, ktorými je medzinárodná výmena informácií; kontrola bola prerušená do ukončenia šetrenia vykonávaného na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií; Daňový úrad Bratislava III. listom z 18.3.2011 oznámil žalobcovi, že dňa 11.3.2011 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená; dňa 21.3.2011 sa pracovníčky Daňového úradu Bratislava III. dostavili k žalobcovi za účelom doručenia výzvy na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie z 18. 3. 2011 a protokol; podľa poznámky na výzve na vyjadrenie sa k protokolu žalobca žiadal doručiť výzvu aj s protokolom prostredníctvom pošty; žalobca podal podnet na prešetrenie postupu správcu dane pri výkone daňovej kontroly žiadajúc o poskytnutie informácie o konaní o tejto sťažnosti; Daňové riaditeľstvo SR v odpovedi zo dňa 14.12.2011 oznámilo žalobcovi že po prešetrení jeho podnetu podľa zákona č. 10/1996 Z. z. bolo zistené, že zo strany zamestnancov správcu dane došlo k procesným pochybeniam, ktoré boli v priebehu kontroly odstránené a súčasne, že o konkrétnych zisteniach ho nemôže informovať. Krajský súd uviedol, že žalobca v konaní pred súdom predložil kópiu odpovede Krajskej prokuratúry Bratislava zo dňa 14. januára 2013 vo veci podnetu žalobcu o preskúmanie zákonnosti postupu a vydávania rozhodnutí správnych orgánov, z ktorej vyplýva, že kontrola správcu dane bola vykonaná v čase od 22. júna 2011 do 5. septembra 2011, za kontrolované obdobie rokov 2008 až 2011 a z tejto kontroly bol vypracovaný protokol č. I/135/16757-89188/2011/PeMá-50 z 5. septembra 2011.

Krajský súd považoval za nesporné, že žalobca viackrát požadoval poskytnutie informácií o konaniach, ktoré súviseli s podnetmi na prešetrenie postupu Daňového úradu Bratislava III. pri výkone kontrol u žalobcu a N-ESCOOP, s.r.o.. Konštatoval, že napriek právu garantovaného v § 15 ods. 5 písm. d/, f/, g/ zákona č. 511/1992 Zb. žalovaný správny orgán požadované informácie žalobcovi nesprístupnil a výsledok vnútornej kontroly nie je ani súčasťou administratívneho spisu. Krajský súd mal za to, že sa nemohol vôbec vysporiadať s procesnou námietkou žalobcu ohľadom údajne prekročenej dĺžky daňovej kontroly, či daňový subjekt (zrejme daňový úrad) napriek prerušeniu konania vykonával úkony a opäť tým nevstúpil do konania. Uviedol, že žalovaný sa touto námietkou žalobcu nezaoberal ani v preskúmanom rozhodnutí. Námietku žalobcu poukazujúcu na porušenie jeho procesných práv krajský súd považoval za dôvodnú.

Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný správny orgán nepostupoval v zmysle citovaných právnych noriem, čím vo veci nezistil riadne a úplne skutkový stav. Konštatoval, že žalovaný ako odvolací orgán nevenoval dostatočnú pozornosť odôvodneniu svojho rozhodnutia, nakoľko nereagoval na všetky návrhy žalobcu uvedené v odvolaní, v dôsledku čoho sa jeho rozhodnutie javí ako nezrozumiteľné. Za dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia žalovaného krajský súd považoval aj absenciu právnych záverov vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako aj ich nejednoznačnosť a nedostatok skutkových dôvodov. Krajský súd poukázal na to, že ak je rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov alebo pre nezrozumiteľnosť bráni takýto nedostatok spravidla posúdeniu dôvodnosti ďalších meritórnych námietok. Napadnuté rozhodnutie žalovaného krajský súd zrušil podľa § 250j ods. 2, písm. c/, d/ O.s.p.. Krajský súd nevyhovел návrhu žalobcu na vypočutie svedkov - zamestnankýň správcu

dane z dôvodu, že nepovažoval potrebné vykonať dokazovanie, keď takýto výsluch by nebol účelný a efektívny pre rozhodnutie vo veci.

Rozhodnutie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi priznal náhradu trov konania, ktoré mu vznikli zaplatením súdneho poplatku a právnym zastúpením advokátom, keďže bol v konaní úspešný.

II.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný. Navrhol, aby odvolací súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v rozsahu a dôvodov uvedených v žalobe napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal. Alternatívne navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

V dôvodoch odvolania žalovaný namietal, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.) a rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.).

Žalovaný trval na svojich argumentoch uvedených v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a argumentoval skutkovo a právne zhodne s dôvodmi uvedenými v stanovisku k žalobe. Poukázal na skutočnosť, že ako odvolací orgán nemá kompetencie zisťovať skutkový stav, ale vychádza zo správcom dane zisteného skutkového stavu, ktorému krajský súd nevytýka nedostatočne zistený skutkový stav a nezrušil dodatočný platobný výmer správcu dane, aj keď to žalobca v podanej žalobe žiadal. Dôvodil, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval podľa ustanovení zákona SNR č. 511/1992 Zb., ktorý je účinný od 1. januára 1993. Uviedol, že z určitých formulácií krajského súdu použitých v rozsudku má za to, že krajský súd v tomto konkrétnom prípade nevychádzal zo skutočností, že po určitom období išlo o dve rozdielne konania, keď niektoré inštitúty daňového konania a vykonané šetrenia odborom vnútornej kontroly na podnet daňového subjektu mimo daňového konania resp. jeho závery súd zlúčil v jedno. Poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce zo spisu žalovaný uviedol, že kontrola za zdaňovacie obdobie apríl 2009 bola ukončená dňa 14.7.2010, kedy správca dane prerokoval protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 602/321/70124/2010/Dub so žalobcom a jeho splnomocneným zástupcom a podnet na prešetrenie postupu správcu dane bol daňovým subjektom podaný až dňa 8.2.2011.

Žalovaný nesúhlasil s argumentáciou súdu prvého stupňa, že by postupom daňových orgánov došlo k porušeniu práva žalobcu garantovaného v § 15 ods. 5 písm. d/, f/, g/ zákona o správe daní. Dôvodil, že žalobca ani raz počas trvania daňovej kontroly nepodal námietku proti postupu správcu dane, čo mohol urobiť v zmysle § 15 ods. 8 zákona o správe daní a súčasne, že žalobcovi bolo umožnené nazrieť do spisov v súlade s § 22 zákona o správe daní s tým, že daňový subjekt nie je oprávnený nazerať do úradnej korešpondencie - dožiadaní medzi inými správcami dane. Ďalej uviedol, že žalobca bol mnohokrát počas daňovej kontroly ako aj počas vyrubovacieho konania správcom dane vyzývaný, aby nezrovnalosti zistené správcom dane oproti tvrdeniam žalobcu, žalobca vysvetlil, v ktorej súvislosti poukázal na výzvu správcu dane z 22.3.2012 č. 9102403/1/580225/2012/Dub na predloženie skladovej evidencie za rok 2008 a január až december 2009 s určenými údajmi a súčasne žiadal oznámiť, akú metódu oceňovania zásob spoločnosť používala a predložiť kópie dokladov (príjemky a výdavky), pričom žalobca správcovi dane nepredložil skladovú evidenciu v požadovanom členení a ani ostatné žiadané doklady. Uviedol, že na predmetnú výzvu žalobca doručil správcovi dane odpoveď, v ktorej boli ako príloha tri strany skladového hospodárstva, pričom išlo o výpis z účtu 132, ktorá evidencia nemala vypovedajúcu schopnosť, keďže sa z nej nedalo vyhodnotiť, akou konkrétnou faktúrou, bol nakúpený tovar predaný. Výslovil názor, že odpovede žalobcu boli nedostatočné, neposkytovali informácie k meritu veci, s poukazom na to, že vystavenie dokladov - faktúr, ešte nepreukazuje, že obchody boli reálne uskutočnené. Taktiež poukázal na výzvu správcu dane z 7.10.2011 č. 602/321/144562/2011/Dub, aby žalobca predložil aktuálny stav záväzkov a pohľadávok a doklady o úhradách dodávateľských a odberateľských faktúr. Uviedol, že na opakovanú výzvu žalobca predložil doklady, ktoré správca dane vyhodnotil ako nezrozumiteľné a neúplné.

Žalovaný nesúhlasil ani s argumentáciou krajského súdu, že sa nemohol vysporiadať s procesnou námietkou žalobcu ohľadne údajnej predĺženej daňovej kontroly, pretože v administratívnom spise sa

nenachádza výsledok vnútornej kontroly vykonanej u správcu dane - protokol z tejto kontroly zo dňa 5.9.2011. Konštatoval, že protokol vyhotovený odborom vnútornej kontroly nebol súčasťou odvolacieho spisu, a preto nebol ani súčasťou administratívneho spisu predloženého k súdnemu prieskumu, poukazom na to, že ako odvolací orgán nemal dôvod spochybňovať výsledok kontroly a skutočnosti a informácie uvedené v tomto dokumente bral ako fakt.

Vyslovil názor, že krajský súd mohol preskúmať zákonnú dĺžku daňovej kontroly, a to na základe predloženého administratívneho spisu. Konštatoval, že v odôvodnení žalobou napadnutom rozhodnutí sa s námietkou žalobcu týkajúcou sa dĺžky daňovej kontroly zaoberal na strane 3. Ďalej uviedol, že správca dane počas prerušenia daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie apríl 2009 vyhotovil doklady týkajúce sa medzinárodnej výmeny informácií zo dňa 5.11.2010. Poukázal na to, že v zmysle § 29 ods. 2 zákona o správe daní správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a pritom nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov a v zmysle § 29 ods. 4 tohto zákona ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Konštatoval, že správca dane bol v zmysle zákona o správe daní oprávnený použiť ako dôkaz zistenia uvedené v protokoloch o daňových kontrolách vyhotovených za iné zdaňovacie obdobia a mohol teda pri záveroch z kontroly za apríl 2009 sa odvolať na zistenia za iné zdaňovacie obdobia a v žiadnom prípade to neznamená, že počas prerušenia kontroly za zdaňovacie obdobie apríl 2009 vykonával úkony týkajúce sa tohto zdaňovacieho obdobia.

Žalovaný tiež nesúhlasil s tvrdením krajského súdu vo vzťahu k odpovedi Krajskej prokuratúry Bratislava zo dňa 14.1.2013 predloženej žalobcom. Uviedol, že krajský súd nesprávne pochopil vnútornú štruktúru finančného riaditeľstva, keď chápал kontrolu vykonanú odborom vnútornej kontroly ako kontrolu vykonanú správcom dane, poukazom na to, že kontrola správcom dane za zdaňovacie obdobie apríl 2009 bola vykonaná od 9.7.2009 do 31.3.2011 s prerušením od 22.6.2010 do 11.3.2011. Žalovaný súčasne poukázal na to, že pokiaľ krajský súd uvádza zistenia vyplývajúce z odpovede Krajskej prokuratúry Bratislava, neuvádza rozhodujúce skutočnosti veci sa týkajúce, poukazom na to, že podnet žalobcu prokurátor odložil.

Vytýkal krajskému súdu, že sa nezaoberal závažnými zisteniami správcu dane, potvrdené žalovaným napadnutým rozhodnutím, ohľadne nejasného obchodovania žalobcu, dovodiac, že nie je mu jasné, aké skutočnosti v konaní nezistené resp. aké nevykonanie dôkazov mal krajský súd na myslí, a preto ani nemôže takto k nevyjadrenému názoru zaujať konkrétne stanovisko.

Záverom uviedol, že na základe zistených skutočností ako odvolací orgán mal za to, že skutkový stav bol správcom dane zistený dostatočne. Nestotožnil sa s tým, že žalobou napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné z dôvodu absencie dôvodov, keď v napadnutom rozhodnutí je uvedené, ktoré skutočnosti boli podkladom pre rozhodnutie, aké dôkazy v konaní boli správcom dane vykonané, akým spôsobom boli vyhodnotené a tiež na základe akých právnych predpisov bolo rozhodnuté. Mal za to, že sa vysporiadal aj s námietkami žalobcu vznesenými v odvolacom konaní.

III.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny potvrdil. S dôvodmi odvolania nesúhlasil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalovaného (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., 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 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho súdneho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Preskúmaným rozhodnutím č. 1020502/1/1173053/2012/5062-r zo dňa 24. septembra 2012 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9102403/5/744916/2012/Dub zo dňa 6.6.2012, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. žalobcovi znížil nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2009 zo sumy 2.211,94 eur o sumu 1.855,35 eur na sumu 356,59 eur.

Odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmavacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o znížení nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie apríl 2009 v zmysle ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. postupom podľa ustanovení zákona č. 511/1992 Zb..

V.

Senát odvolacieho súd dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. O.s.p.) je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 O.s.p.).

V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní (ods. 1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods. 2). Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz

jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní, daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa ust. § 29 ods. 1, 2, 4, 8 zákona č. 511/1992 Zb., dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

S citovanej právnej úpravy vyplýva povinnosť daňového subjektu preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom a za tým účelom správcovi dane predkladať resp. navrhovať dôkazy. Dokazovanie vykonáva správca dane a je na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to aj s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní. Oprávnením správcu dane je overovať správnosť tvrdení a predkladaných dôkazov daňového subjektu, pričom súčasne je povinný postupovať v súčinnosti s daňovým subjektom v súlade s ustanoveniami zákona o správe daní a poplatkov. Povinnosťou Finančného riaditeľstva SR (predtým Daňového riaditeľstva SR) ako príslušného odvolacieho daňového orgánu je na základe odvolania daňového subjektu proti rozhodnutiu správcu dane preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia správcu dane a postupu mu predchádzajúceho a v odôvodnení svojho rozhodnutia dať jasnú, zrozumiteľnú a vyčerpávajúcu odpoveď na zásadné otázky nastolené odvolávajúcim sa daňovým subjektom, pričom je povinný prihliadnuť na všetky skutočnosti mu známe a veci sa týkajúce, ktoré v priebehu daňového konania vyšli najavo.

Najvyšší súd v procese posudzovania zákonnosti napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa vychádzal zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu, obsiahnutých v odôvodnení napadnutého prvostupňového rozsudku, ktoré z tohto dôvodu neopakuje a súčasne na ne poukazuje.

Na základe obsahu administratívneho spisu a výsledkov vykonaného dokazovania odvolací súd po prieskume zákonnosti napádaných rozhodnutí a procesných postupov predchádzajúcich ich vydaniu konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, je treba považovať za predčasný.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu predloženého súdneho spisu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, mal preukázané, že správca dane - Daňový úrad Bratislava, vykonal u žalobcu za zdaňovacie obdobie apríl 2009 kontrolu dane z pridanej hodnoty, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 602/321/35755/2011/Dub zo dňa 18.3.2011, ktorý mal byť s daňovým subjektom - žalobcom, prerokovaný a doručený dňa 31.3.2011. Správca dane na základe výsledkov z daňovej kontroly zhrnutých v protokole prvý krát rozhodol dodatočným platobným výmerom č. 602/232/43277/2011/Chra, ktoré rozhodnutie správcu dane na základe odvolania žalobcu Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 1020502/1/109037/2012/5062-r zo dňa 16.03.2012 zrušilo a vrátilo vec na ďalšie konanie a rozhodnutie z titulu, že správca dane sa v odôvodnení napadnutého dodatočného platobného výmeru nedostatočne vysporiadal s rozpornými zisteniami ohľadne nákupu fakturovaného tovaru, žiadajúc správcu dane o doplnenie konania, v rámci ktorého bolo potrebné preveriť a vyhodnotiť skladovú evidenciu daňového subjektu, ako aj jeho bezprostredného dodávateľa, zmluvy o skladovaní, keď skladovanie mala počas celého obdobia vykonávať spoločnosť DONNA K-9 s.r.o., Kúty. Správca dane - Daňový úrad Bratislava preveril požadované skutočnosti a vo veci opätovne rozhodol dodatočným platobným výmerom č. 9102403/5/744916/2012/Dub zo dňa 06.06.2012, ktorým znížil nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2009 zo sumy 2.211,94 eur o čiastku 1.855,25 eur na sumu 356,59 eur. Na základe odvolania žalobcu proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane rozhodol žalovaný správny orgán rozhodnutím č. 1020502/1/1173053/2012/5062-r zo dňa 24. septembra 2012 tak, že dodatočný platobný výmer zo dňa 6.6.2012 potvrdil. Uvedené rozhodnutie je predmetom súdneho prieskumu.

Najvyšší súd mal ďalej preukázané, že správca dňa 18.03.2011 vyhotovil Protokol o daňovej kontrole č. 602/321/35755/2011/Dub a výzvu na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie č. 602/321/35758/2011/Dub, ktorou žalobcu ako daňový subjekt vyzval na prerokovanie protokolu o výsledku zistenia z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu zo dňa 18.03.2011 s oznámením dňa prerokovanie protokolu dňa 31.03.2011 na Daňovom úrade Bratislava III. Správca dane spísal úradný záznam, bez uvedenia dátumu záznamu, z ktorého vyplýva, že úradný záznam bol spísaný v zmysle § 12 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov a z jeho obsahu vyplynulo, že dňa 21.3.2011 sa zamestnanci správcu dane dostavili do kancelárie splnomocneného zástupcu spoločnosti Tex-Press Slovakia s.r.o.. Vajnorská 137, 831 04 Bratislava JUDr. Vojtecha Čipáka na adresu Vázovova 9/B, 811 07 Bratislava za účelom doručenia Výzvy č. 602/321/35758/2011/Dub a Protokolu č. 602/321/35755/2011/Dub; splnomocnený zástupca spoločnosti JUDr. Čipák uvedené písomnosti od správcu dane neprevzal a žiadal poslať uvedené dokumenty prostredníctvom pošty. Správca dane dňa 31.3.2011 spísal úradný záznam, predmet ktorého označil: Prerokovanie protokolu z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 602/321/35755/2011/Dub zo dňa 18.03.2011, a v ňom opisuje zistené skutočnosti nasledovne: V deň určený vo výzve, t. j. 31.03.2011 sa splnomocnený zástupca spoločnosti Tex-Press Slovakia, s.r.o. nedostavil k prerokovaniu a podpísaniu protokolu z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 602/321/35755/2011/Dub zo dňa 18.03.2011 za zdaňovacie obdobie apríl 2009 a z toho dôvodu k podpisu protokolu nedošlo. Deň 31.03.2011 sa považuje v zmysle § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov za deň prerokovania protokolu. Protokol č. 602/321/35755/2011/Dub spolu s výzvou č. 602/321/35758/2010/Fá (zrejme č. 602/321/35758/2011/Dub) bol daňovému subjektu doručený v zmysle § 17 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov 21.3.2011.

Vychádzajúc z uvedených skutkových zistení odvolací súd zistil, že správca dane sa dopustil

procesného pochybenia pri doručovaní protokolu, keďže z postupu správcu dane doposiaľ nie je zrejmé, či správca dane protokol z daňovej kontroly žalobcovi ako daňovému subjektu doručil zákonným spôsobom, ktorej skutočnosti žalovaný v odvolacom konaní nevenoval náležitú pozornosť.

Podľa § 17 ods.1,2,4,5,10 zákona č. 511/1992 Zb. v platnom znení správca dane doručuje úradné písomnosti adresátovi spravidla poštou. Tieto písomnosti však môže doručiť i svojimi zamestnancami.

Do vlastných rúk sa adresátovi doručujú písomnosti, a) o ktorých tak výslovne ustanovuje tento zákon, b) ak je deň doručenia rozhodujúci pre začiatok plynutia lehoty, ktorej nesplnenie by pre adresáta mohlo byť spojené s právnou ujmom, c) ak tak určí správca dane.

Ak adresát bezdôvodne odmietne prijať písomnosť, je táto doručená dňom, kedy bolo prijatie odmietnuté; na to musí doručovateľ adresáta upozorniť.

Ak má adresát zástupcu s plnomocenstvom pre celé daňové konanie, doručuje sa písomnosť len tomuto zástupcovi. Ak má však adresát osobne v daňovom konaní niečo vykonať, doručuje sa písomnosť jemu i jeho zástupcovi.

Ak nemožno doručiť písomnosť určenú do vlastných rúk právnickej osobe na adresu jej sídla, ktorú nahlásila správcovi dane pri plnení svojej registračnej alebo oznamovacej povinnosti alebo ktorú správca dane eviduje na základe registrácie z úradnej moci (§ 31) alebo podľa osobitného zákona, písomnosť sa považuje za doručenie adresátovi po troch dňoch od vrátenia nedoručenej písomnosti správcovi dane, a to aj vtedy, ak sa ten, kto je oprávnený konať za právnickú osobu, o tom nedozvie.

Vychádzajúc zo zákonnej úpravy doručovania písomnosti a skutkových zistení uvedených vyššie odvolací súd konštatuje, že nemožno považovať doručenie protokolu zo dňa 18.3.2011 a výzvy na jeho prerokovania daňovému subjektu za doručenie v zmysle § 17 ods.10 zákona č. 511/1992 Zb. dňa 21.3.2011, pretože právna domnienka doručenia písomnosti ustanovená v § 17 ods.10 uvedeného zákona nastáva v prípade vrátenia nedoručenej písomnosti správcovi dane a to v lehote troch dní od jej vrátenia, pričom zo skutkových zistení daného prípadu je zrejmé, pracovníci správcu dane protokol doručovali dňa 21.3.2011 daňovému subjektu osobne v sídle jeho splnomocneného zástupcu.

Protokol o daňovej kontrole je podkladom pre správne určenie dane. Prerokovaním protokolu začína vyrubovacie konanie. Z uvedeného dôvodu povinnosťou správcu dane je doručiť a prerokovať protokol s daňovým subjektom zákonným postupom, jeho nedodržanie má za následok nezákonnosť postupu podmieňujúci nezákonnosť rozhodnutia vo veci vyrubenia dane, v danom prípade zníženia nadmerného odpočtu dane. Zákonosti postupu správcu dane žalovaný napriek námietkam žalobcu, ako daňového subjektu, vznesenými v jeho odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru, nevenoval dostatočnú pozornosť.

Odvolací súd súhlasí s tvrdením žalovaného, že vykonané šetrenia odborom vnútornej kontroly na podnet daňového subjektu mimo daňového konania je samostatným konaním, výsledky ktorého sú zhrnuté do samostatnej administratívnej zložky netvoriacej súčasť administratívneho spisu predmetného daňového konania, a preto žalovanému ani nemohla vzniknúť povinnosť doručovať daňovému subjektu resp. jeho splnomocnenému zástupcovi výsledky z takéhoto šetrenia. Nemožno však súhlasiť s jeho tvrdením, uvedeným v odvolaní, že kontrola za zdaňovacie obdobie apríl 2009 bola ukončená dňa 14.7.2010, (na str. 5 odvolania tvrdí že kontrola bola ukončená dňa 31.7.2010), kedy správca dane prerokoval protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 602/321/70124/2010/Dub so žalobcom a jeho splnomocneným zástupcom a podnet na prešetrenie postupu správcu dane bol daňovým subjektom podaný až dňa 8.2.2011. Žalovaný preskúmaným rozhodnutím rozhodol dňa 24.9.2012, teda konal v odvolacom konaní a rozhodoval v čase vydania protokolu z vnútornej kontroly vykonanej u správcu dane zo dňa 5.9.2011. Vzhľadom k uvedenému odvolací súd súhlasí s argumentáciou súdu prvého stupňa, že žalovaný v odvolacom konaní sa mal vysporiadať s tým, či a ktoré zistené pochybenia správcu dane nastali v predmetnom daňovom konaní a súčasne podmieňujú zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane v danom prípade.

Odvolací súd nepovažoval za dôvodnú ani argumentáciu žalovaného, že ako odvolací orgán nemá kompetencie zisťovať skutkový stav, ale vychádza zo správcom dane zisteného skutkového stavu, ktorému krajský súd nevytýka nedostatočne zistený skutkový stav a nezrušil dodatočný platobný výmer

správcu dane, aj keď to žalobca v podanej žalobe žiadal, ako aj, že žalobca ani raz počas trvania daňovej kontroly nepodal námietku proti postupu správcu dane, čo mohol urobiť v zmysle § 15 ods. 8 zákona o správe daní. V zmysle § 48 ods. 2, 3 zákona č. 511/1992 Zb. odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť. Prítom nie je odvolací orgán viazaný len návrhmi odvolávajúceho sa a môže zmeniť rozhodnutie odvolaním napadnuté i v neprospech odvolávajúceho sa. 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. Ustanovenia prvej časti, § 32 a 41 sa primerane použijú aj na odvolacie konanie. Z citovanej právne úpravy jednoznačne vyplýva povinnosť žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu zistiť správne skutkový stav veci, ako aj v rámci jeho prieskumnej právomoci posudzovať zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane v celom rozsahu a skutočnosť, že daňový subjekt nepodal námietky voči postupu správcu dane, ho nezbavuje povinnosti zisťovať procesné nedostatky správcu dane a tieto vyhodnotiť vo vzťahu k zákonnosti rozhodnutia.

Odvolací súd sa nemohol stotožniť ani s argumentáciou žalovaného, ktorou vytýkal krajskému súdu, že sa nezaoberal závažnými zisteniami správcu dane, potvrdené žalovaným napadnutým rozhodnutím, ohľadne nejasného obchodovania žalobcu, dôvodiac, že nie je mu jasné, aké skutočnosti v konaní nezistené resp. aké nevykonanie dôkazov mal krajský súd na myslí, a preto ani nemôže takto k nevyjadrenému názoru zaujať konkrétne stanovisko. Vzhľadom na vyššie uvedené procesné pochybenie správcu dane, nechané žalovaným bez povšimnutia, nie je možné v súdnom prieskume zaoberať sa hmotnoprávnou správnosťou resp. nesprávnosťou rozhodnutia vo veci samej, a preto nie je možné ani súhlasiť s názorom žalovaného, že skutkový stav bol správcom dane zistený dostatočne.

Odvolací súd sa tiež stotožnil s názorom súdu prvého stupňa, že žalobou napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné z dôvodu absencie dôvodov, keď v napadnutom rozhodnutí náležite nie je uvedené, ktoré skutočnosti boli podkladom pre rozhodnutie, aké dôkazy v konaní boli správcom dane vykonané, akým spôsobom boli vyhodnotené a tiež na základe akých právnych predpisov bolo rozhodnuté, ako aj, že žalovaný sa nedostatočne vysporiadal s námietkami žalobcu vznesenými v odvolacom konaní.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmanej veci postupom v súlade s právnou úpravou ustanovenou v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.), náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa náležite vysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami.

Vzhľadom k uvedenému odvolací súd sa nestotožnil s odvolacími námietkami žalovaného, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.) a rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.), a preto vchádzajúc zo skutkových okolností vyplývajúcich z administratívneho spisu poukazom na závery uvedené vyššie odvolací súd považoval námietky žalovaného uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli mať za následok úspešnosť odvolacieho návrhu žalovaného.

Z uvedených dôvodov odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne a právne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O.s.p. a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. a s § 151 ods. 1, 2 O.s.p.. Žalobcovi, ktorý mal úspech v odvolacom konaní, náhradu trov tohto konania nepriznal, pretože si ich náhradu v tomto konaní neuplatnil a nevyčísľil.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.