

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžf/43/2015  
Identifikačné číslo spisu: 1010202044  
Dátum vydania rozhodnutia: 24.05.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1010202044.2

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: JUPITER SK s.r.o., Limbová 451/3, Limbach, IČO: 35 966 254 zastúpený: JUDr. Dagmar Matušková, advokátka, AK Búdková 12, 811 04 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/14118-90289/2010/991050-r zo dňa 30.08.2010; č. I/222/14124-90336/2010/991050-r zo dňa 31.08.2010; č. I/222/14125-90337/2010/991050-r zo dňa 31.08.2010; č. I/222/14126-90340/2010/991050-r zo dňa 31.08.2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 3S 335/2010-243, č. k. 3S 350-352/2010-243 zo dňa 21.10.2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 3S 335/2010-243, č. k. 3S 350-352/2010-243 zo dňa 21.10.2014 vo výrokoch o zamietnutí žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/222/14118-90289/2010/991050-r zo dňa 30.08.2010; č. I/222/14124-90336/2010/991050-r zo dňa 31.08.2010; č. I/222/14125-90337/2010/991050-r zo dňa 31.08.2010 p o t v r d z u j e.

Vo výroku o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/14126-90340/2010/991050-r zo dňa 31.08.2010 rozsudok Krajského súdu v Bratislave z r u š u j e a konanie z a s t a v u j e.

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

### Odôvodnenie

Krajský súd napadnutým rozsudkom zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného:

č. I/222/14118-90289/2010/991050-r zo dňa 30.08.2010 podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65699/2010 zo dňa 13.05.2010, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrtrok 2006 v sume 7252,87 eur;

č. I/222/14124-90336/2010/991050-r zo dňa 31.08.2010 podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65704/2010 zo dňa 13.05.2010, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb., v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2006 v sume 4.298,74 eur;

č. I/222/14125-90337/2010/991050-r zo dňa 31.08.2010 podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65712/2010 zo dňa 13.05.2010, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2006 v sume 3388,94 eur;

č. I/222/14126-90340/2010/991050-r zo dňa 31.08.2010 podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov potvrdil platobný výmer Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65717/2010 zo dňa 17.05.2010, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. a/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi daň z pridanej hodnoty v sume - 1017.26 eur, ktorá sa neodlišuje od dane uvedenej v podanom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok.

Správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 602/32155492/2009 zo dňa za účasti Ing. Bc. Z. N. ako splnomocneného zástupcu daňového subjektu. Hlavným predmetom pojednávania bolo predloženie a zapožičanie dokladov ku kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia I. až IV. štvrtrok 2006. Splnomocnený zástupca daňového subjektu vo vyjadrení uviedol, že táto kontrola je nezákonná, nakoľko stále neboli zrušené dodatočné platobné výmery vo veci predchádzajúcej kontroly, ktorá doposiaľ nie je ukončená. Správca dane oznámil listom č. 602/321/15652/2009 24.02.2009, že tieto dodatočné platobné výmery nie sú právne účinné, tak ako aj daňová kontrola, ktorá predchádzala ich vydaniu. Splnomocnený zástupca daňového subjektu v odvolacom konaní namietal, že išlo o absolútne neúčinný - neplatný právny úkon a to tým, že správca dane vykonal procesný úkon - fiktívne začatie daňovej kontroly spísaním zápisnice. Predmetom pojednávania bolo predloženie a zapožičanie dokladov ku kontrole, nie začatie kontroly. S daňovým subjektom, resp. jeho splnomocneným zástupcom nebol v zmysle § 15 ods. 2 zákona o správe daní dohodnutý iný termín na výkon kontroly, daňová kontrola bola začatá v deň uvedený v oznámení, t.j. 14.05.2009. Povinnosť spísania zápisnice o začatí kontroly nevyplývala z ustanovení zákona o správe daní, v znení platnom v roku 2009. Splnomocnený zástupca daňového subjektu taktiež trval na vylúčení konkrétnych kontrolóriek z ďalšieho konania. Namietaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 602/32155492/2009 zo dňa 09.06.2009 bola spísaná Ing. S. a Ing. O., ktoré boli poverené výkonom daňovej kontroly, aj keď bola dňa 02.06.2009 podaním daňového subjektu vznesená námietka zaujatosti voči nim. V zmysle § 24 ods. 4 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. Prevzatie dokladov bolo vykonané ako nevyhnutný úkon, nakoľko deň 09.06.2009 bol posledným dňom, kedy si mohol daňový subjekt splniť povinnosť predloženia dokladov.

V súvislosti s námietkou žalobcu týkajúcou sa nevypočutia svedka Ing. P. S. súd poukazuje na administratívny spis, z ktorého vyplýva, že žalovaný pôvodne tohto svedka predvolával. Následne na základe oznámenia zástupcu daňového subjektu sa správca dane dozvedel, že zástupca daňového subjektu SLOVMONTAN, s.r.o. je dlhodobo v zahraničí. Krajský súd sa stotožnil s tvrdením správcu dane, že nevypočutie predmetného svedka nemôže mať vplyv na výrok dodatočného platobného výmeru vydaného správcou dane. Správca dane mal z predložených dokladov za preukázané, že miestom dodania sprostredkovateľskej služby spoločnosťou SLOVMONTAN, s.r.o., ktorej konateľom je predvolaný svedok, bolo zahraničie, a preto podľa zákona č. 222/2004 Z.z. takáto služba nie je predmetom dane. Z uvedeného dôvodu správca dane už nepovažoval svedeckú výpoveď Ing. S. za nevyhnutnú, od vypočutia svedka upustil a preto ďalej nezisťoval jeho aktuálny pobyt.

V preskúmanej veci došlo k procesnému pochybeniu zo strany správneho orgánu, keď tento nepočkal na právoplatnosť druhostupňového rozhodnutia konajúceho o opakovane podaných námietkach zaujatosti voči zamestnankyniam správcu dane, ale bez vyčkania právoplatnosti druhostupňového rozhodnutia v konaní pokračoval a vydal dodatočný platobný výmer. S poukazom na to, že vo veci

námietky zaujatosti voči zamestnankyniam správcu dane už bolo právoplatne rozhodnuté a konanie bolo rozhodnutím č. 602/321/120450/2010 zo dňa 16.08.2010 podľa § 46 ods. 5 zákona o správe daní zastavené, podľa názoru súdu, toto procesné pochybenie nemohlo mať vplyv na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia. Najvyšší súd tu poznamenáva, že rozhodnutie o námietke zaujatosti má deklaratórny charakter s účinkami ex tunc.

Podľa § 15 ods. 12 citovaného zákona, po prerokovaní protokolu protokol podpisuje kontrolovaný daňový subjekt alebo zástupca a zamestnanec správcu dane. Odmietnutie podpisu kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom, zamestnanec správcu dane v protokole zaznamená spolu s dôvodom odmietnutia, ak mu je známy. Jedno vyhotovenie protokolu odovzdá zamestnanec správcu dane kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi. Deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia. Ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho 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 uvedený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu.

Napriek tomu, že sa daňový subjekt nedostavil na prerokovanie protokolu, daňová kontrola bola v deň určený vo výzve na prerokovanie protokolu ukončená zo zákona. Na základe dostatočne zisteného skutkového stavu správcu dane dodatočne vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. až IV. štvrtrok 2006.

K námietke žalobcu ohľadne neukončeného konania vedeného na Krajskom súde v Bratislave pod sp. zn. 1 S/117/2010 súd uvádza, že predmetom tohto konania bol návrh navrhovateľa týkajúci sa nečinnosti správcu dane vo veci zrušenia dodatočného platobného výmeru č. 602/230/66119/2008 zo dňa 02.07.2008 za obdobie I. - IV. štvrtrok 2006, bolo návrh uznesením č. k. 1 S/117/2010-178 zo dňa 25.11.2010 zamietnutý. Krajský súd konštatoval, že nejde o prekážku veci rozhodnutej tak, ako to uvádza žalobca v žalobe na str. 6. Krajský súd preto žalobu zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca včas odvolanie. Tvrdil, že nedoručením mu oznámenia o začatí daňovej kontroly účinne do vlastných rúk nemohli nastať účinky účinného začatia daňovej kontroly za rok 2006, pričom predchádzajúca daňová kontrola týkajúca sa tej istej veci a toho istého obdobia ešte v rozhodnom období nebola riadne ukončená. Za pochybenia zo strany pošty, ako aj správcu dane žalobkyňa nezodpovedá. Nemôžu mu byť pripísané na ťarchu. Preto výkon daňovej kontroly nebol účinne začatý, daňová kontrola a protokol, vrátane parciálnych rozhodnutí vydaných Daňovým úradom BA III, ako aj žalovaným sú zjavne, v dôsledku porušenia zásady zákonnosti daňového konania, porušenia čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 Ústavy SR a najmä porušenia čl. 6 ods. 1 cit. Dohovoru, nezákonné.

Žalobca poukazoval aj na pochybenia pri predvolávaní svedka a jeho nevypočutia - Ing. P. S., pričom Krajský súd sa neunúval ani len overiť si pred vydaním napadnutého rozsudku, či menovaný svedok bol v rozhodnom období skutočne dlhodobo a fyzicky v zahraničí. Pre správne zistenia skutkového stavu veci bolo vypočutie svedka Ing. F. S. nevyhnutné, žalobkyňa bolo odňaté a znemožnené jeho vypočutie. Navyše sa v danom období zdržiaval na adrese N., čo si Daňový úrad Bratislava III neoveril ani v príslušnom registri. Žalovaný „fabuloval“ z toho vyplýva, že zo strany žalovaného, ako aj Krajského súdu, str. 9 ods. 1 odôvodnenia napadnutého rozsudku došlo k závažnému pochybeniu v neprospech žalovanej.

Nesporne arbitrárne vyznieva tvrdenie Krajského súdu na str. 9 odôvodnenia napadnutého rozsudku, ods. 2 citujúc: „v preskúmanej veci nesporne došlo k procesnému pochybeniu zo strany správneho orgánu, keď tento nepočkal na právoplatnosť druhostupňového rozhodnutia konajúceho o podaných námietkach zaujatosti..., ale bez vyčkrania právoplatnosti druhostupňového konania - rozhodnutia v konaní pokračoval a vydal dodatočný platobný výmer. S poukazom na to, že ... toto procesné pochybenie nemohlo mať vplyv na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia... by podľa názoru súdu neprivedilo pre účastníka priaznivejšie rozhodnutie a preto súd poukazom na § 250 i ods. 3 O.s.p. na

túto vadu správneho orgánu neprihliadol.“ Žalobkyňa sa s týmto právnym názorom Krajského súdu nestotožňuje, pretože neguje vo svojej podstate zásadu zákonnosti daňového konania a princíp právnej istoty, nakoľko sa jednalo o prekážku vo veci samej, a teda vydané rozhodnutia boli vydané predčasne, sú a boli zjavne nezákonné a protiústavné odporujúce právu rovnosti účastníkov konania v neprospech žalovanej, teda zjavne odporujúce čl. 6 ods. 1 cit. Dohovoru, porušením čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 Ústavy SR, čo Krajský súd v Bratislave odignoroval, keď aj zjavné porušenie princípu právnej istoty „prehliadol“ čím konanie zaťažil vadou, majúcou za následok nepreskúmateľnosť.

S poukazom na vyššie uvedené, ako aj skutočnosť, že v rozhodnom období prebiehali súčasne dve daňové konania v tej istej veci /skôr začaté nebolo v čase začatia druhého právoplatne ukončené/, neúčinnosť začatia druhého konania - nulita - porušenie princípu právnej istoty, porušenie práva rovnosti, práva na spravodlivé konanie, nedostatočne zistený skutkový stav veci majúci za následok nesprávne právne posúdenie veci a odňatie jej možnosti konať žalobkyňa žiada, aby odvolací súd - Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok zrušil v celosti, resp. ho zmenil tak, že napadnuté rozhodnutia žalovaného sa podľa § 250j ods. 3 a § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p zrušujú a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie. Žalobkyňa tiež uvádza, že Krajský súd v Bratislave si v obchodnom registri ani len do rozhodnutia neoveril adresu sídla žalobkyne a jej IČO, teda ani nevedel o koho základných právach údajne konal a rozhodol.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 17.02.2015 k odvolaniu žalobcu navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že žalobca vo svojom odvolaní uvádza presne tie isté skutočnosti, ktoré uviedol v odvolaní proti rozhodnutiam správcu dane, s ktorými sa vysporiadal odvolací orgán v žalobou napadnutých rozhodnutiach. Tie isté dôvody uvádzal žalobca v žalobe, o nich rozhodol Krajský súd v Bratislave odvolaním napadnutým rozsudkom.

K argumentu, že kontrola nebola začatá v súlade so zákonom, pretože na doručenke, ktorou bolo spoločnosti zaslané oznámenie o začatí kontroly, nebol vyznačený deň uloženia, súd v rozsudku uviedol, že sa jednalo o pochybenie pošty, avšak takéto pochybenie nemá za následok nezákonnosť rozhodnutia žalovaného. Žalobca totiž nepochybne mal vedomosť o výkone daňovej kontroly, v konaní riadne vystupoval a využíval svoje práva. Nejde teda o prípad, keď sa adresát o písomnosti ani nedozvie, nevie o konaní a v dôsledku vadného postupu by utrpel ujmu na svojich právach, napr. tým, že by zmeškal nejaký úkon. Súdu je napokon aj z jeho činnosti známe sťažované doručovanie písomností tomuto subjektu, pričom ako najvhodnejšia forma sa javí e-mailová komunikácia.

Taktiež s námietkou týkajúcou sa nevypočutia svedka Ing. P. S. sa súd dostatočne vysporiadal. Vzhľadom k tomu, že miestom dodania sprostredkovateľskej služby je zahraničie, táto služba nie je predmetom dane a vypočutie tohto svedka by nemalo vplyv na výrokovú časť rozhodnutia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

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

Krajský súd opravným uznesením č. k. 3S 335/2010-254, 3S 350-352/2010 zo dňa 19.01.2015 odstránil vadu spočívajúcu v nesprávnom označení žalobcu.

Preskúmaním vecí najvyšší súd zistil, že predmetom konania boli 4 rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutiami správcu dane, týkajúcimi sa dane z pridanej hodnoty za I.- IV. štvrťrok 2006. Rozhodnutie správcu dane za IV. štvrťrok 2006 má formu platobného výmeru podľa § 44 ods. 6 písm. a/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi daň z pridanej hodnoty v sume - 1017,26 eur, ktorá sa neodlišuje od dane uvedenej v podanom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok.

Vzhľadom na to, že vyrubená daň - 1017,26 € sa neodlišuje od dane uvedenej v podanom daňovom priznaní, u platobného výmeru ako formy vyrubenia dane absentuje ukrátenie na právach daňového subjektu, ktoré je procesnou podmienkou jeho prieskumu zákonnosti v správnom súdnictve podľa § 247 ods. 1 O.s.p. Ukrátenie na právach sa prejavuje konštitutívnym účinkom vyrubenia dane, ktoré musí byť daňový subjekt nepriaznivejší v tom, že vyrubená daň sa odlišuje od dane v daňovom priznaní. V danom prípade teda absentuje ujma - detriment spôsobená daňovému subjektu, a preto nebola splnená procesná podmienka súdneho prieskumu zákonnosti u platobného výmeru. Odvolací súd preto napadnutý rozsudok v tejto časti predmetu konania podľa § 246c ods. 1 prvá veta O.s.p. v spojení s § 221 ods. 1 písm. h/ O.s.p. napadnutý výrok rozsudku zrušil a konanie podľa § 221 ods. 2 O.s.p. zastavil.

Pokiaľ ide o dodatočné platobné výmery správcu dane za I.-III. štvrťrok 2006 a nadväzujúce potvrdzujúce rozhodnutia žalovaného, tie sú spôsobilým predmetom súdneho prieskumu zákonnosti, ide o vyrubenie dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v prípadoch, keď správca dane zistil rozdiel v odpočítaní dane v neprospech daňového subjektu oproti podaným daňovým priznaniam. Ujma v týchto prípadoch ako procesná podmienka je preukázaná.

V priebehu odvolacieho konania senát najvyššieho súdu zistil, že napadnuté rozhodnutie žalovaného č. I/222/14118-90289/2010/991050-r zo dňa 30.08.2010, a prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2006 v sume 7252,87 eur boli už z rovnakých žalobných dôvodov predmetom súdneho prieskumu v konaní pred Krajským súdom v Bratislave na základe žaloby podanej Krajskou prokuratúrou v Bratislave proti Finančnému riaditeľstvu pod sp. zn. 1S 188/2011, v ktorom konaní mal žalobca postavenie účastníka konania a aktívne uplatňoval svoje práva, keďže podal odvolanie proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 188/2011-125 zo dňa 10.01.2013, ktorým bola žaloba zamietnutá. Najvyšší súd rozsudkom č. k. 6 Sžf 49/2013 zo dňa 28.05.2014 rozhodol o odvolaní Krajskej prokuratúry v Bratislave a o odvolaní obchodnej spoločnosti JUPITER SK s.r.o. tak, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/188/2011-125 z 10. januára 2013 potvrdil. Rozsudok nadobudol právoplatnosť.

Zásadnou procesnou otázkou v odvolacom konaní bolo, či rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 49/2013 zo dňa 28.05.2014 vo veci žaloby Krajskej prokuratúry v Bratislave za účasti daňového subjektu JUPITER SK s.r.o. nevytvoril prekážku res iudicata pre preskúvanie toho istého rozhodnutia žalovaného a správcu dane na podklade samostatnej žaloby JUPITER SK s.r.o. v tomto konaní. Rozsah procesných práva ďalšieho účastníka JUPITER SK (§ 250 ods. 1 druhá veta O.s.p. v odvolacom konaní, v ktorom podal samostatné odvolania, obsahoval úplnú možnosť preskúmania odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam žalovaného a správcu dane.

Podľa § 159 ods. 3 O.s.p. len čo sa o veci právoplatne rozhodlo, nemôže sa prejednávať znova.

Prekážka vecí právoplatne rozhodnutej (res iudicata) je aj pre správne súdnictvo vyjadrená všeobecným princípom pre občianske súdne konanie v ust. § 159 ods. 3 O.s.p., ktorý sa v správnom súdnictve aplikuje cez ustanovenie § 146c ods. 1 prvá veta O.s.p. Vec (predmet konania) je podľa ustálenej súdnej praxe identifikovaný ako kumulatívna totožnosť predmetu konania vyjadreného vo výroku rozsudku a totožnosť okruhu účastníkov konania, voči ktorým tento výrok bol vyhlásený. Zásadnou naďalej zostáva otázka, či postavnie tzv. ďalšieho účastníka podľa § 250 ods. 1 druhá veta O.s.p. (pribratý účastníka správneho konania, ktorého práva a povinnosti by mohli byť zrušením správneho rozhodnutia dotknuté) v súdnom konaní. Senát sa prikláňa k stanovisku, že res iudicata tu pravdepodobne vzniká, táto otázka

však nebola doteraz judikovaná. Senát preto v pochybnostiach vec meritórne prejednal s prihliadnutím na čl. 152 ods. 4 v spojení s článkom 46 ods. 1 Ústavy SR, ale v celom rozsahu sa stotožnil s dôvodmi rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 49/2013 zo dňa 28.05.2014 ako s prejudikatúrou vzťahujúcou sa na danú vec:

Z obsahu žalobných a odvolacích dôvodov najvyšší súd (vo veci 6 Sžf 49/2013 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 platobného 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 obdobie 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 správcom dane splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu Ing. Bc. Z. N. 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 odbernej lehote neprevzal. Na návratke doručienky však nebol uvedený deň uloženia zásielky na pošte, ale odtlačok pečiatky „späť“.

Ďalšou relevantnou skutočnosťou v nadväznosti na namiatané procesné pochybenie bolo vznesenie námietky zaujatosti, ktorú daňový subjekt uplatnil dňa 2. júna 2009 voči Ing. S., Ing. O. a Ing. K. 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. F. K. nevyhovelo a Ing. F. K., vedúcu oddelenia kontroly II z ďalšieho konania a rozhodovania vecí súvisiacich s výkonom daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 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. G. S. a Ing. Z. O. nevyhovelo a Ing. G. S. a Ing. Z. O., kontrolórky oddelenia kontroly II z ďalšieho konania a rozhodovania vecí súvisiacich s výkonom daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 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. Z. N., ktorý zásielku prevzal dňa 8. apríla 2010.

„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 konkrétosti toho ktorého prípadu a nie je možné ich paušalizovať. Z uvedeného dôvodu preto odvolací súd túto námietku vyhodnotil za irelevantnú“.

Vo vzťahu rozhodnutiu žalovaného č. I/222/14124-90336/2010/991050-r zo dňa 31.08.2010 a dodatočnému platobnému výmeru správcu dane, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2006 v sume 4.298,74 eur najvyšší súd uvádza, že mutatis mutandis platia horeuvedené východiská najvyššieho súdu s prihliadnutím na rozsudok najvyššieho súdu 5 Sžf 86/2014 zo dňa 29.02.2016 vo veci žalobcu Krajská prokuratúra v Bratislave proti Finančnému riaditeľstvu SR, za účasti obchodnej spoločnosti JUPITER SK s.r.o. Bratislava.

Pokiaľ ide o rozhodnutie č. I/222/14125-90337/2010/991050-r zo dňa 31.08.2010, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65712/2010 zo dňa 13.05.2010, ktorým správca dane

podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2006 v sume 3388,94 eur; najvyšší súd v právnej veci žalobcu Krajská prokuratúra v Bratislave proti Finančnému riaditeľstvu SR za účasti obchodnej spoločnosti JUPITER SK, s.r.o. rozsudkom sp. zn. 3 Sžf 15/2014 zo dňa 28.01.2015 potvrdil rozsudok Krajského súdu v Bratislave, ktorým krajský súd 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. Najvyšší súd i v tomto rozsudku konštatoval, že „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. S. a Ing. O., táto skutočnosť nemohla mať vplyv na zákonnosť dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/65712/2010 zo dňa 13.05.2010“.

Senát súčasne konštatoval, že „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 restriktívne. Zákon spája vznik fikcie doručenia s konkrétnymi vymedzenými skutočnosťami, ktoré musia byť všetky doslovne naplnené pre vznik fikcie (conditio sine qua non). Pokiaľ poštový doručovateľ nevyznačil na doručení k zásielke určenej do vlastných rúk deň jej uloženia tak, ako je to zrejme z čl. 45 spisu, nie je možné vypočítať 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 vypočítal 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 vypočítal, 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 právnemu názoru žalobcu - Krajskej prokuratúry v Bratislave v zmysle zásady *in dubio mitius*“.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Vzhľadom na to, že v medziobdobí nadobudli právoplatnosť hore uvedené rozsudky najvyššieho súdu 6 Sžf 49/2013 a 5 Sžf 86/2014, ktoré odlišným spôsobom vyhodnotili otázku doručenia oznámenia o začatí daňovej kontroly, došlo k vytvoreniu prejudikatury, z ktorej senát vo veci vychádzal (§ 250j ods.7 O.s.p.). Senát sa s touto prejudikaturou stotožňuje i s ohľadom na skutočnosť, že cieľom oznámenia o začatí daňovej kontroly je dosiahnutie súčinnosti daňového subjektu pri predkladaní dokladov daňovej kontrole a tá bola následne zo strany daňového subjektu splnená, čo umožnilo, aby bol vo veci vyhotovený protokol. Súčasnne udáva, že tá istá skutková otázka nemôže byť vyhodnocovaná rozdielne najmä v situácii, ak už o nej existujú dve predchádzajúce právoplatné rozhodnutia dvoch iných senátov najvyššieho súdu.

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 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal úspech v odvolacom konaní vznikol nárok na náhradu trov, ale trov mu nevznikli.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.