

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/113/2014
Identifikačné číslo spisu:	1014200805
Dátum vydania rozhodnutia:	17.09.2015
Meno a priezvisko:	CSc., JUDr. Eva Babiaková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1014200805.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: INVESTEX GROUP, s.r.o., Mostová 2, Bratislava, IČO: 36 034 665, zastúpený BAKO JANČIAR LEVRINC - advokáti s.r.o., J. Kozáčka 13, Zvolen, IČO: 36 859 842, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/388337/2013/4989 zo dňa 12. augusta 2013, o odvolaní žalobcu a odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 101/2014 - 196 zo dňa 11. septembra 2014, jednohlasne, takto

rozhodol:

I.

Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolanie žalobcu o d m i e t a .

II.

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 101/2014 - 196 zo dňa 11. septembra 2014, p o t v r d z u j e.

Žalovaný j e p o v i n n ý nahradiť žalobcovi trovy odvolacieho konania v sume 170,45 € titulom trov právneho zastúpenia na bankový účet právneho zástupcu žalobcu, v lehote do 3 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/388337/2013/4989 zo dňa 12.08.2013 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/1243347/2013/Mllv zo dňa 03.04.2013 postupom podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O. s. p., keď dospel k záveru, že napriek tomu, že preskúmané daňové rozhodnutia sú rozsiahle, z ich odôvodnenia nie je možné zistiť, z ktorých konkrétnych skutočností a zrealizovaných dôkazov žalovaný

správny orgán vychádzal.

Krajský súd v napadnutom rozsudku poukázal, že medzi dôvody nezrozumiteľnosti správneho rozhodnutia patrí aj absencia právnych záverov vyplývajúcich zo skutkových okolností, ako aj ich nejednoznačnosť. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku skutkových dôvodov, pričom ide o vady skutkových zistení, ktoré sú opreté o rozhodovacie dôvody. Za takéto vady je možné považovať prípady, keď nie je zrejmé, z akých dôkazov žalovaný v konaní vychádzal. S poukazom na právnu normu citovanú vo výroku rozhodnutia sa zdôvodní jej použitie v konkrétnom prípade. Je potrebné, aby bola dobre vystihnutá podstata veci a aby odôvodnenie nebolo zbytočne zaťažované údajmi a úvahami bezvýznamnými, ktoré sú ako v prejednávacom prípade na úkor zrozumiteľnosti rozhodnutia alebo naopak trpia nedostatkom dôvodov. Žalobou napadnuté rozhodnutie tieto požiadavky nespĺňa, nakoľko z neho nie je dostatočne zrejmé, akým spôsobom sa žalovaný zaoberal otázkami, na ktoré upriamil pozornosť a ktoré žalovanému vytýkal Krajský súd v Banskej Bystrici v právoplatnom rozsudku a na ktoré upozorňoval v podanom odvolaní žalobca. Vyriešenie týchto otázok a tomu zodpovedajúce odôvodnenie bolo podstatné a dôležité pre vyvodenie záveru rozhodnutia. Žalovaný postupoval tak, že v odôvodnení obširne zhrnul skutkové zistenia, zrekapituloval vývoj veci, avšak rozhodol bez toho, aby svoje závery riadne a zrozumiteľne odôvodnil, hlavne uviedol, z ktorých dôkazov získaných a v akom období pri vydávaní rozhodnutia vychádzal. Rovnako sa žalovaný nezaoberal namietanou otázkou plynutia lehôt podľa § 68 Daňového poriadku. O trovách konania rozhodol krajský súd v súlade s § 250k ods. 1 O. s. p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal ich náhradu.

Proti predmetnému rozsudku podal v zákonnej lehote žalovaný odvolanie domáhajúc sa jeho zmeny tak, že odvolací súd žalobu zamietne.

Uviedol, že z napadnutého rozhodnutia je zrejmé, z ktorých konkrétnych skutočností a dôkazov vychádzal, pričom tieto boli predložené v rámci opakovanej daňovej kontroly miestne príslušnému správcovi dane - Daňovému úradu Zvolen a vo vyrubovacom konaní za zdaňovacie obdobie január 2007. Na str. 26 ods. 1 a ods. 2 je uvedený právny záver, ku ktorému dospel správca dane na základe zákonne získaných zistení a dôkazov z opakovanej daňovej kontroly, ktoré vyhodnotil v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „zák. o DPH“). Z napadnutého rozhodnutia je zrejmé, ktoré ustanovenia zák. o DPH žalobca porušil a čím.

Zo záverov rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/6/2009 - 304 zo dňa 14.12.2011 vyplýva, že opakovaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobie január 2007 bola vykonaná zamestnancami miestne príslušného správcu dane, avšak pri hodnotení zistení z opakovanej daňovej kontroly a následnom vydaní rozhodnutia boli použité aj dôkazy z daňových kontrol vykonaných za zdaňovacie obdobia február a marec 2007, v ktorých súd konštatoval, že boli vykonané miestne nepríslušným správcom dane, preto súd rozhodnutie týkajúce sa zdaňovacieho obdobia január 2007 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie za účelom odstránenia väd, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Z predloženého správneho spisu vyplýva, že správcom dane boli použité len dôkazy získané v rámci kontroly za zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie január 2007 a v rámci výkonu opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007 získané zamestnancami miestne príslušného správcu dane ako aj dôkazy získané vo vyrubovacom konaní. Rovnako sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí vysporiadal s námietkami žalobcu vrátane plynutia lehôt v zmysle § 68 Daňového poriadku.

K podanému odvolaniu sa písomným podaním zo dňa 27.11.2014 vyjadril žalobca tak, že napadnutý rozsudok považoval za vecne správny.

Poukázal, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol len minimálne skutkové závery a minimálne vyhodnotenia vykonaných dôkazov, keď len stroho a bez hlbšej analýzy konštatoval, že deklarované dodanie služieb nebolo dostatočne a vierohodne preukázané. Neuvedol, akými logickými úvahami a postupmi dospel k záveru o neoprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu a predovšetkým neuviedol, z ktorých dôkazov získaných v akom období pri vydaní rozhodnutia vychádzal. Závery žalovaného, v zmysle ktorých žalobca nepreukázal, že došlo k reálnemu dodaniu služieb od spoločností JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o., tak ako to deklarovali v dodávateľských faktúrach

vyhotovených uvedenými spoločnosťami a na základe ktorých správca dane určil rozdiel dane, sú úplne všeobecné, skutkovo a právne dostatočne nepodložené, nedostačujúce pre objektívne rozhodnutie vo veci samej.

Žalobca opätovne poukázal na nezákonnosť všetkých úkonov správcu dane vo vyrubovacom konaní, nakoľko na vykonanie takýchto úkonov nebol oprávnený. Správca dane je oprávnený vykonať dokazovanie alebo miestne zisťovanie v rámci vyrubovacieho konania iba na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov, čo splnené nebolo. Samotný protokol z opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007 vychádzal zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly (za obdobie február 2007 a marec 2007), čo spôsobuje, že celé daňové konanie bolo zaťažené vadou nezákonnosti. Pokiaľ správca dane a žalovaný použili ako podklad pre napadnuté rozhodnutia dôkazy získané počas opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007 (pričom nebolo rozhodujúce, či tieto dôkazy boli získané miestne príslušnými zamestnancami správcu dane), konali v priamom rozpore s § 250j ods. 7 O. s. p., nakoľko sa neriadili právnym názorom vysloveným Krajským súdom v Banskej Bystrici v skoršom rozsudku. Ak samotný protokol z opakovanej daňovej kontroly vychádzal zo skutočností, získaných počas nezákonnej daňovej kontroly, takto získané dôkazy nemôžu byť vyhodnotené ako získané zákonne len z titulu, že boli vykonané zamestnancami miestne príslušného správcu dane, na takto získané dôkazy nemali správca dane ako ani žalovaný prihliadať.

Odvolanie proti napadnutému rozsudku krajského súdu podal rovnako aj žalobca domáhajúc sa jeho zmeny tak, že odvolací súd zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane podľa § 250j ods. 3 O. s. p. a vyrubovacie konanie zastaví, alternatívne zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane podľa § 250j ods. 2 písm. a/, d/, e/ O. s. p. a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

Uviedol, že napadnuté správne rozhodnutia trpia aj inými vadami, ktoré majú za následok ich nezákonnosť. Na vydanie napadnutých rozhodnutí neexistuje žiaden zákonný podklad, pričom celé vyrubovacie konanie je zaťažené vadou nezákonnosti, keď boli vydané bez riadne vykonanej daňovej kontroly, čím daňové orgány postupovali v rozpore s § 68 Daňového poriadku, keďže daňové kontroly neboli vykonané v súlade so zákonom, resp. neboli vykonané vôbec a protokoly z nich nadobudli povahu nezákonne získaných dôkazných prostriedkov, ktoré v daňovom konaní nemožno použiť. V prejednávanej veci daňová kontrola, na základe ktorej možno začať vyrubovacie konanie, robiť v ňom úkony a vydať rozhodnutie, neexistuje. Daňové konanie, ktoré malo prebiehať v zmysle rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici bolo skôr ukončené vrátením nadmerného odpočtu daňovému subjektu zo strany správcu dane. Na základe uvedeného považoval žalobca napadnuté rozhodnutia za nulitné správne akty. Prvostupňový súd vec nesprávne právne posúdil, keď neprihliadal na také vady napádaných rozhodnutí, ktoré mali za následok ich ničotnosť.

Žalobca ďalej namietal nezákonnosť všetkých úkonov správcu dane vykonaných počas vyrubovacieho konania a uplynutie lehoty pre vyrubenie rozdielu dane, nakoľko zo strany správcu dane nebol vykonaný úkon smerujúci k vyrubeniu dane alebo rozdielu dane v zmysle § 69 Daňového poriadku.

K odvolaniu žalobcu sa vyjadril žalovaný v písomnom podaní zo dňa 09.12.2014, v ktorom uviedol, že správca dane bol vo veci opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007 na základe rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici vrátený do vyrubovacieho konania a bol povinný konať a rozhodnúť vo veci. Opakovaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobie január 2007 bola začatá zákonným spôsobom dňa 03.03.2008 a ukončená dňom prerokovania protokolu, t. j. dňa 27.02.2009. Nemožno tvrdiť, že všetky dôkazy získané počas opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007, ktoré boli zahrnuté v protokole z opakovanej daňovej kontroly sú nezákonné. Napadnuté rozhodnutia boli vydané na základe zákonne začatej a vykonanej opakovanej kontroly, nejde o nulitné správne akty.

Opakovaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobie január 2007 bola začatá zákonným spôsobom dňa 03.03.2008, o jej zisteniach bol vypracovaný protokol, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 27.02.2009. Žalovaný v zmysle záverov rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici vykonal dokazovanie tak, že vo vyrubovacom konaní vypočul ako svedkov bývalých konateľov subdodávateľských spoločností, čo bolo nevyhnutné pre správne posúdenie oprávnenosti nároku na

uplatnenie odpočítania dane. Vo vyrubovacom konaní boli použité len zákonné dôkazy získané v riadnej daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie január 2007, opakovanej daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie január 2007 získané miestne príslušným správcom dane a dôkazy získané vo vyrubovacom konaní. Žalovaný tiež poukázal, že prerokovanie protokolu z opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007 dňa 27.02.2009 bolo úkonom smerujúcim k vyrubeniu dane, o ktorom bol žalobca vyrozumený a od konca roka, v ktorom bol úkon urobený začala plynúť nová päťročná lehota na vyrubenie dane.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2, § 214 ods. 2 O. s. p. s tým, že termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 17.09.2015 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

Podľa § 219 ods. 1, 2 O. s. p., odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 218 ods. 1 písm. b/ O. s. p., odvolací súd odmietne odvolanie, ktoré bolo podané niekým, kto na odvolanie nie je oprávnený.

Podľa § 246c ods. 1 vety prvej O. s. p., pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

Predmetom súdneho prieskumu je zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/388337/2013/4989 zo dňa 12.08.2013, ktorým žalovaný zmenil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/1243347/2013/Mllv zo dňa 03.04.2013, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel DPH v sume 352 919,20 € za zdaňovacie obdobie január 2007, a to v časti týkajúcej sa IČO žalobcu.

Odvolací súd, zaoberajúc sa len námietkami vznesenými v podanom odvolaní a po ich vyhodnotení vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O. s. p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, z ktorých dôvodov sa s ním stotožňuje v celom rozsahu. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Vzhľadom k tomu, aby Najvyšší súd SR v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia a pre zdôraznenie správnosti uvádza:

Žalovaný, tak ako to správne konštatoval už súd prvého stupňa, sa v napadnutom rozhodnutí dostatočným spôsobom nevysporiadal s námietkami žalobcu vznesenými v odvolaní, pričom nie je zrejmé, akú povahu mal vo vyrubovacom konaní protokol z opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007, nakoľko tento má v zmysle záverov rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/6/2009 - 304 zo dňa 14.12.2011 povahu nezákonne získaného prostriedku, ktorý nemožno v následnom konaní použiť.

Z napadnutých rozhodnutí vôbec nevyplýva, aký vplyv na ukončenie opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007 ma takýto protokol, a to aj s ohľadom na následné úkony správcu dane vo vyrubovacom konaní. Žalovaný rovnako vo vzťahu k uplatneným námietkam (označenými v odvolaní žalobcu pod písmenami A až E a H) v podstate len rekapituloval priebeh konaní na správnych orgánoch, Krajskom súde v Banskej Bystrici, Najvyššom súde SR a následnom vyrubovacom konaní, bez relevantného hodnotenia žalobcom namietaných skutočností a poskytnutia dôvodov, pre ktoré považoval tieto námietky za nedôvodné.

Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že z predloženého spisového materiálu vyplýva, že správca dane vo vyrubovacom konaní použil len dôkazy získané v rámci výkonu kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007 a opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007, avšak z jeho rozhodnutia tento záver jednoznačne nevyplýva. Rozhodnutie správneho orgánu je nepreskúmateľné a treba ho zrušiť aj vtedy, ak ho správny orgán neodôvodnil vôbec, hoci dôvody jeho rozhodnutia možno vyvodíť z obsahu administratívneho spisu. Skutočnosť, že rozhodnutie je zrozumiteľné pre orgán, ktorý ho vydal, nepostačuje, lebo rozhodnutie musí byť zrozumiteľné pre účastníkov konania, najmä ak sa ním ukladá konkrétna povinnosť (R 33/2006). Pre úplnosť Najvyšší súd SR poukazuje, že na pojednávaní nariadenom na prejednanie veci na súde prvého stupňa zástupkyňa žalovaného uviedla, že vo vyrubovacom konaní žalovaný vychádzal aj z protokolu z roku 2009.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa na základe vyššie uvedených dôvodov stotožnil s rozsudkom krajského súdu a nepovažujúc námietky žalobcu vznesené v odvolaní za dôvodné, napadnutý rozsudok postupom podľa § 219 ods. 1 a 2 O. s. p. ako vecne správny potvrdil, pričom v podrobnostiach naň poukazuje.

Vo vzťahu k odvolaniu podanému žalobcom najvyšší súd uvádza, že „v zmysle § 201 O. s. p., právo podať odvolanie patrí účastníkovi konania, avšak toto oprávnenie nemá účastník konania bez ďalšieho. Z povahy odvolania ako riadneho opravného prostriedku vyplýva, že odvolanie môže podať len ten účastník, ktorému nebolo rozhodnutím súdu prvého stupňa v celom rozsahu vyhovené, prípadne ktorému bola rozhodnutím spôsobená iná určitá ujma na jeho právach. Rozhodujúci je pritom výrok rozhodnutia súdu prvého stupňa, pretože existenciu možnej ujmy možno hodnotiť len z procesného hľadiska. Pri tomto hodnotení sa neprihliada na subjektívne presvedčenie účastníka konania, ale na objektívnu skutočnosť, že rozhodnutím súdu mu bola spôsobená určitá ujma, ktorú možno odstrániť zrušením alebo zmenou napadnutého rozhodnutia. Ako správne konštatoval odvolací súd, oprávnenie podať odvolanie prislúcha iba tomu účastníkovi, v neprospech ktorého pôsobí porovnanie najpriaznivejšieho výsledku, ktorý súd prvého stupňa pre účastníka mohol založiť svojím rozhodnutím, a výsledku, ktorý svojím rozhodnutím skutočne založil, ak je zároveň spôsobená ujma odstrániteľná tým, že odvolací súd napadnuté rozhodnutie zruší alebo zmení“ (z uznesenia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Cdo/215/2010 zo dňa 09.11.2010).

Pokiaľ krajský súd zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, postupoval presne v súlade so žalobným návrhom, a preto nemožno uvažovať o vzniku ujmy na právach žalobcu, ktorú by bolo dôvodné odstrániť meritórnym prejednaním podaného odvolania. Žalobcovi bolo v konaní pred súdom prvého stupňa vyhovené v plnom rozsahu.

Na základe uvedených dôvodov odvolací súd dospel k záveru, že odvolanie podané žalobcom je potrebné odmietnuť ako podané neoprávnenou osobou.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. a § 250k ods. 1 O. s. p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal ich náhradu vo výške 170,45 € titulom trov právneho zastúpenia za jeden úkon právnej služby vo výške 134 € (podanie na súd vo veci samej - vyjadrenie k odvolaniu zo dňa 27.11.2014), režijný paušál vo výške 8,04 €, zvýšený o DPH.

Žalovaný je povinný v zmysle § 149 ods. 1 O. s. p. nahradiť trovy odvolacieho konania na účet právneho zástupcu žalobcu v lehote uvedenej vo výroku tohto rozsudku.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9

veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.