

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/26/2017
Identifikačné číslo spisu: 1014201309
Dátum vydania rozhodnutia: 11.09.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1014201309.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Jany Hatalovej, PhD., v právnej veci žalobcu: INVESTEX GROUP, s.r.o., so sídlom Mostová, 2, Bratislava, IČO: 36 034 665, zast.: BAKO JANČIAR LEVRINEC - advokáti, s.r.o., so sídlom J. Kozačeka 13E, Zvolen, IČO: 36 859 842, proti žalovanému (v konaní sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 7. decembra 2016 č. k. 6S/165/2014-144, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Žalobcovi priznáva voči sťažovateľovi nárok na úplnú náhradu trov konania na kasačnom súde.

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100302/1/224007/2014/5248/ z 27.05.2014 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán potvrdil v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9103402/5/5322205/2013 z 28.11.2013 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 a §165b ods. 1 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby v sume 1.493.665,77 € za zdaňovacie obdobie - hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007. Vyrubenie rozdielu dane správca dane odôvodnil tým, že žalobca porušil § 2 písm. i) v spojení s § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) tým, že nesplnil podmienku preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Podľa § 2 zákona o dani z príjmov sa na účely tohto zákona daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa § 21 ods. 1 začiatok vety zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

3. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie po tom, ako Krajský súd v Banskej Bystrici rozsudkom č. k. 24S/2/2010-293 zo dňa 22.02.2013 zrušil predchádzajúce rozhodnutie žalovaného spolu s dodatočným platobným výmerom vydaným Daňovým úradom Zvolen, pričom v novom prvostupňovom rozhodnutí už správca dane nevychádzal z tých dôkazov, ktoré boli podľa rozsudku súdu považované za nezákonné. Žalovaný nevyhovел odvolacej námietke voči doručovaniu a zastupovaniu žalobcu vo vyrubovacom konaní. Uviedol tiež, že vrátením veci do vyrubovacieho konania sa začalo ďalšie vyrubovacie konanie, preto sa neuplatnilo ustanovenie § 68 ods. 1 Daňového poriadku a prvostupňové rozhodnutie bolo vydané miestne príslušným daňovým orgánom. Podľa žalovaného správca dane vykonal potrebné dokazovanie, na základe ktorého dôvodne dospel k záveru o nepreukázaní dodania služieb žalobcom.

4. Keďže žalobca nepreukázal dodanie služieb deklarovaných na dodávateľských faktúrach, bol výsledok hospodárenia zvýšený o výdavky, ktoré nebolo možné zahrnúť do daňových výdavkov.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

5. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) žalobu o preskúmanie právoplatného rozhodnutia a postupu správnych orgánov, na základe ktorej krajský súd v konaní o správnej žalobe podľa zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej v len „S.s.p.“) preskúmal napadnuté rozhodnutie v medziach žaloby, nariadil vo veci pojednávanie, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného i správneho orgánu prvého stupňa a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná. Preto podľa § 191 ods. 1 písm. g) S.s.p. zrušil rozhodnutie žalovaného aj prvostupňové rozhodnutie a vec žalovanému vrátil na ďalšie konanie. Zároveň žalobcovi priznal nárok voči žalovanému na náhradu trov konania.

6. Krajský súd poukázal na zásadu zákonnosti daňového konania, pričom výkladom ustanovenia § 68 ods. 1 Daňového poriadku dospel k presvedčeniu, že vyrubovacie konanie mal viesť ten správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu protokol s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 Daňového poriadku. Keďže Daňový úrad Bratislava, ktorý vydal prvostupňové rozhodnutie, nebol tým správcom dane, ktorý vykonával daňovú kontrolu, konal Daňový úrad Bratislava ako nepríslušný orgán v rozpore s

§ 68 ods. 1 Daňového poriadku, čo malo za následok, že jeho rozhodnutie nemožno považovať za zákonné.

7. Ostatné žalobné body vyhodnotil krajský súd ako nedôvodné.

Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

A)

8. Žalovaný ako sťažovateľ podal v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť proti rozsudku krajského súdu a žiadal jeho zrušenie, alternatívne jeho zmenu tak, že sa žaloba zamietne.

9. Sťažovateľ spochybnil rozsudok krajského súdu tvrdiac, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

10. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

- vyrubovacie konanie podľa § 68 ods. 1 sa začína nasledujúci deň po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 Daňového poriadku a končí sa dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu. Ak prvostupňový orgán postúpi odvolanie na rozhodnutie odvolaciu (druhostupňovému) orgánu, tento rozhodnutie potvrdí a krajský súd rozsudkom rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, potom ďalšie konanie vykoná a nové rozhodnutie vydá už aktuálne miestne príslušný správca dane. Nepôjde už o vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou, ako je to uvedené v § 68 ods. 1 Daňového poriadku, ale o ďalšie konanie po zrušení rozhodnutia správcu dane krajským súdom, v ktorom sa ustanovenie § 68 ods. 1 Daňového poriadku v súvislosti so zmenou miestnej príslušnosti neuplatní;

- zrušením rozhodnutia správcu dane aj rozhodnutia sťažovateľa je správca dane vrátený do vyrubovacieho konania, čím sa začalo ďalšie daňové konanie a preto sa ustanovenie § 68 ods. 1 Daňového poriadku neuplatní, nakoľko Daňový poriadok neupravuje situáciu, keď je správca dane rozsudkom súdu vrátený do vyrubovacieho konania a u daňového subjektu v tomto čase došlo k zmene miestnej príslušnosti. Na základe toho bude v novom vyrubovacom konaní pokračovať miestne príslušný správca dane. V čase vydania prvostupňového rozhodnutia (28.11.2013) bol miestne príslušným správcom dane Daňový úrad Bratislava, po vykonanej zmene sídla žalobcu ku dňu 28.09.2013.

B)

11. Žalobca v replike na kasačnú sťažnosť uviedol, že sa stotožňuje s argumentáciou krajského súdu v bodoch 38-41 jeho rozsudku. Poukázal na podľa jeho názoru rozhodujúce skutkové okolnosti, a to že daňovú kontrolu začal aj vykonal Daňový úrad Zvolen; predchádzajúci rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, ktorý zrušil predchádzajúce rozhodnutia o vyrubení dane a vec vrátil sťažovateľovi na ďalšie konanie, nadobudol právoplatnosť aj vykonateľnosť v čase, kedy mal žalobca sídlo vo Zvolene; aj po vrátení veci mal vyrubovacie konanie viesť Daňový úrad Zvolen.

12. Podľa žalobcu ustanovenie § 68 ods. 1 Daňového poriadku ustanovuje, že miestne príslušným správcom dane je za každej situácie ten správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu a je právne bezvýznamné, či daňový subjekt zmení sídlo alebo či je rozhodnutie vydané v rámci vyrubovacieho konania zrušené. Daňový poriadok neupravuje odlišné situácie, pokiaľ ide o určenie miestnej príslušnosti

správca dane v situáciách, keď je správca dane vrátený do vyrubovacieho konania a u daňového subjektu došlo k zmene sídla. Daňový poriadok podľa žalobcu pozná len jeden typ vyrubovacieho konania po daňovej kontrole zavŕšenej protokolom o nej, pričom správne orgány si vymysleli v rozpore so zákonom nový typ vyrubovacieho konania.

13. Žalobca si uplatnil nárok na náhradu trov kasačného konania a vyčíslil ich.

IV.

Právne názory kasačného súdu

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

15. Kasačný súd sa v podstatnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením rozsudku krajského súdu vo vzťahu k otázke, ktorá bola predmetom kasačnej sťažnosti, preto naň odkazuje a aby zbytočne neopakoval detaily skutkového stavu a argumentáciu krajského súdu, obmedzí sa iba na rozvinutie niektorých jej častí.

16. Kasačnému súdu pripadlo rozhodnúť o jedinom sťažnostnom bode, ktorým sťažovateľ odôvodnil kasačnú sťažnosť. Namietal, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď dospel k záveru, že prvostupňové rozhodnutie vydal orgán (správca dane), ktorý nebol na konanie miestne príslušným.

17. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti jasne artikuloval svoju predstavu, ako mala byť posúdená sporná právna otázka a v čom bolo právne posúdenie nesprávne, čím presne naplnil požiadavky na formuláciu sťažnostného dôvodu spočívajúceho v nesprávnom právnom posúdení, v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p. Kasačný súd, súc viazaný sťažovateľom vymedzenými sťažnostnými bodmi, teda musel zaujať stanovisko k tomu, či k označenej nesprávnosti právneho posúdenia došlo alebo nie a v prípade negatívnej odpovede kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť. Po preskúmaní veci kasačný súd konštatuje, že so sťažovateľom navrhovaným právnym posúdením sa nemohol stotožniť.

18. Krajský súd (v zhode so žalobcom) správne vychádzal z toho, že v zmysle § 63 ods. 2 Daňového poriadku rozhodnutie v daňovom konaní musí byť vydané príslušným orgánom, teda orgánom, ktorého pôsobnosť na rozhodnutie vo veci vyplýva zo zákonom stanovených kritérií. Príslušnosť správca dane na vykonanie vyrubovacieho konania je osobitne upravená v § 68 ods. 1 Daňového poriadku, pričom je treba zdôrazniť, že pre právne posúdenie tejto otázky je rozhodujúce znenie tohto zákona ku dňu vydania prvostupňového rozhodnutia (28.11.2013). Vyrubovacie konanie sa v zmysle § 68 ods. 1 Daňového poriadku začína v deň nasledujúci po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu.

19. V prípade, že dôjde k zrušeniu právoplatného rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní správnym súdom, ako tomu bolo v prejednávanej veci (ale napr. aj v prípadoch zrušenia rozhodnutia druhostupňovým správnym orgánom pri preskúmaní právoplatného rozhodnutia mimo odvolacieho konania) a vec je vrátená na ďalšie konanie, z hľadiska procesnej konštrukcie pokračuje vyrubovacie konanie začaté po doručení protokolu z daňovej kontroly. Nejde o nový typ vyrubovacieho konania s osobitne upraveným právnym režimom. Príslušným na rozhodnutie v tomto konaní je naďalej ten správca dane, ktorý daňovú kontrolu začal. Zákonnú výnimku z tohto pravidla Daňový poriadok v relevantnom znení ustanovuje iba v § 76, ktorý sa týka obnovy konania. V prípade nariadenia alebo povolenia obnovy konania by rozhodoval správca dane, ktorý bol miestne príslušný v deň podania návrhu na obnovu konania. Ani v tom prípade však neskoršia (po dni podania návrhu) zmena miestnej príslušnosti nemá nijakú relevanciu a príslušnosť správca dane na vydanie rozhodnutia sa ďalej nemení.

Ak teda ďalšia osobitná úprava v zákone chýba, za príslušného na vykonanie vyrubovacieho konania vrátane vydania rozhodnutia je teda treba považovať toho správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu.

20. Finančné orgány sa pravdepodobne z akejsi zotrvačnosti dopustili nesprávnej aplikácie ustanovení o zmene miestnej príslušnosti podľa § 3 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, ktorý z časového hľadiska platil pred Daňovým poriadkom. S ohľadom na prechodné ustanovenie § 165b ods. 1, 2 Daňového poriadku, podľa ktorého sa tento zákon použije i na neukončené daňové konania začaté podľa zákona č. 511/1992 Zb., však na takúto aplikáciu predchádzajúcej právnej úpravy v danej veci nebol nijaký dôvod. Správca dane pritom aj v rozhodnutí uviedol, že postupoval v zmysle § 165b ods. 1 Daňového poriadku.

21. Argumentácia sťažovateľa je nesprávna aj v časti, kde v kasačnej sťažnosti tvrdí, že vo vyrubovacom konaní bude pokračovať miestne príslušný správca dane, pretože Daňový poriadok neupravuje situáciu, keď je správca dane vrátený do vyrubovacieho konania rozsudkom súdu a u daňového subjektu v tomto čase došlo k zmene miestnej príslušnosti. Kasačný súd poukazuje na to, že Daňový poriadok takisto osobitne neupravuje situáciu, kedy dôjde k zmene sídla a teda aj miestnej príslušnosti správcu dane v priebehu „riadneho“ vyrubovacieho konania. Rozhodujúcim skutočnosťou pre určenie správcu dane príslušného na vyrubovacie konanie ani v tomto prípade nebude aktuálne sídlo daňového subjektu, ale totožnosť správcu dane, ktorý začal daňovú kontrolu.

22. Daňový poriadok ustanovuje za príslušného pre vyrubovacie konanie toho správcu dane, ktorý začal daňovú kontrolu, aj z toho dôvodu, že je vhodné, aby vyrubovacie konanie viedol orgán, ktorý má spravidla najlepšiu znalosť veci, teda ten, ktorý vykonal daňovú kontrolu. Okrem toho, zachovávaním príslušnosti orgánu, ktorý vo veci začal konať, po celý čas konania, zákonodarca minimalizoval možnosť daňového subjektu „vybrať si“ vykonaním zmeny sídla, ktorý orgán bude v jeho veci rozhodovať a tým znížil riziko možných nežiadúcich mimoprávných vplyvov na rozhodovanie správcu dane. Zároveň sa tak bráni tomu, aby daňový subjekt umne zvolenými zmenami sídla maril daňové konanie. Ide tak o jednu z variácií zásady *perpetuatio fori*.

23. Možno teda uzavrieť, že v prípade uskutočnenia zmeny sídla kontrolovaného daňového subjektu počas neukončeného vyrubovacieho konania nemôže správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu, vec odstúpiť za účelom pokračovania vo vyrubovacom konaní daňovému úradu, v obvode ktorého má daňový subjekt zmenené sídlo, pretože Daňový poriadok v relevantnom znení takúto možnosť neupravuje. K zmene miestnej príslušnosti správcu dane môže v takej situácii dôjsť len rozhodnutím nadriadeného orgánu o delegovaní miestnej príslušnosti na iného správcu dane, vydaným na návrh daňového subjektu alebo na podnet správcu dane (§ 8 ods. 1, 2 Daňového poriadku). V prejednávanej veci však k delegovaniu miestnej príslušnosti na Daňový úrad Bratislava uvedeným spôsobom nedošlo.

24. Keďže na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nezistil, že by krajský súd vec nesprávne právne posúdil, nepovažuje predmetný sťažnostný bod kasačnej sťažnosti za opodstatnený a preto rozhodol podľa § 461 S.s.p. o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

25. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 S.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný riadny opravný prostriedok.