

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 3Sžf/76/2014                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 8013200805                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 19.01.2016                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Jozef Milučký            |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2016:8013200805.1 |

## UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: MAGURA, s.r.o., Vyšné Ružbachy, so sídlom Vyšné Ružbachy č. 307, právne zastúpený Daliborom Tverďákom, advokátom, so sídlom Krmanova č. 1, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/307051/2013 zo dňa 27.06.2013, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/36/2013-85 zo dňa 21. mája 2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/36/2013-85 zo dňa 21. mája 2014 z r u š u j e a v e c v r a c i a súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 2 písm. d), e) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/307051/2013 zo dňa 27.06.2013 a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne uložil žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania. Rozhodnutím žalovaného bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov č. 9712401/5/1137563/2012 zo dňa 21.06.2012, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume 32 399,03 Eur.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že: „Žalobca dňa 11.03.2010 Daňovému úradu Stará Ľubovňa doručil splnomocnenie, ktorým konateľka spoločnosti Marta Nováková splnomocnila Ing. F. Z. zastupovaním konateľa spoločnosti vo vzťahu k tretím osobám (uzatváranie hospodárskych zmlúv a kontraktov s odberateľmi a dodávateľmi) vo vzťahu k peňažnému ústavu, vo vzťahu k daňovému úradu, vo vzťahu k sociálnej poisťovni, vo vzťahu k zdravotným poisťovniam, vo vzťahu k úradu práce, vo vzťahu k colnému úradu. Plnomocnenstvo je datované dňa 25.02.2010. Aj napriek tomu, že žalobca predložil Daňovému úradu Stará Ľubovňa plnomocnenstvo na zastupovanie v konaní Ing. F. Z., oznámenie o začatí daňovej kontroly nebolo tomuto zástupcovi doručené, ale bolo doručované priamo žalobcovi.“

Krajský súd sa stotožnil aj so žalobnou námietkou žalobcu, že dodatočný platobný výmer nebol vydaný v zákonom stanovenej lehote, ide o nezákonný postup. Ako dôvodnú hodnotil aj námietku žalobcu o nepreskúmateľnosti dodatočného platobného výmeru („DPV“).

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie. Uviedol, že je pravdou, že niektoré písomnosti správca dane doručoval priamo kontrolovanému daňovému subjektu (oznámenie o výkone daňovej kontroly), a nielen splnomocnenému zástupcovi. To vyplynulo z potreby oboznámiť priamo daňový subjekt s niektorými skutočnosťami. Daňový subjekt počas daňovej kontroly proti takému postupu správcu dane nenamietal a v ďalšom konaní (vyrubovacom a odvolacom) už nebolo možné tieto chyby v konaní odstrániť. Všetky podstatné úkony správcu dane sa vykonali za účasti splnomocneného zástupcu (začatie daňovej kontroly, prerokovanie protokolu, ústne pojednávania atď.). Splnomocnenie daňového subjektu sa vzťahuje na zastupovanie vo vzťahu k daňovému úradu. Je preto neopodstatnené tvrdenie žalobcu, že žalovaný nerešpektoval ustanovenie § 17 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. Rozhodnutie o odvolaní adresoval žalovaný priamo daňovému subjektu, nie jeho zástupcovi, pretože tento už na konanie vo vzťahu k odvolaciemu orgánu nebol splnomocnený. Žalovaný nepovažuje skutočnosť, že niektoré písomnosti správca dane doručil nesprávne, za takú procesnú chybu, ktorá by mala za následok nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly.

Ďalším dôvodom zrušenia predmetného rozhodnutia je podľa žalovaného nevydanie dodatočného platobného výmeru v zákonom stanovenej lehote, resp. jeho doručovanie v rozpore so zákonom. Uviedol, že dodatočný platobný výmer bol vydaný dňa 21.06.2012 a doručený daňovému subjektu dňa 09.07.2012. Žalovaný aj naďalej trvá na svojom stanovisku, že uvedené skutočnosti nie sú dôvodom na prijatie záveru, že dodatočný platobný výmer je neplatný alebo, že bol vydaný v rozpore so zákonom.

Za dôvodnú považoval krajský súd aj námietku žalobcu, že z dodatočného platobného výmeru nevyplýva konkrétny matematický výpočet vyrubeného rozdielu dane z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobie máj 2011. Žalobca vo vyjadrení zo dňa 17.07.2014 k odvolaniu žalovaného uviedol, že nebol povinný uvedený nesprávny postup správu dane namietat a žalovaný bol povinný napraviť zákonnosť tohto postupu z úradnej povinnosti, čoho dôkazom je aj skutočnosť, že dodatočný platobný výmer, ktorý prvotne doručoval priamo žalobcovi, vrátil žalovaný pre jeho neplatnosť správcovi dane s pokynom, aby uvedený dodatočný platobný výmer doručil v zmysle zákonných ustanovení.

Ďalej uviedol, že k prerokovaniu protokolu, t.j. k ukončeniu daňovej kontroly došlo 18.06.2012. Správca dane mal do 03.07.2012 vydať dodatočný platobný výmer, pričom tak urobil (dal dodatočný platobný výmer na poštovú prepravu) až 22.10.2012, viac ako štyri mesiace po skončení daňovej kontroly. Správca dane nedodrжал zákonom stanovenú lehotu pre jeho vydanie, čo má za následok nezákonnosť vydaného rozhodnutia. Lehota ustanovená v § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. je zákonnou lehotou a je pre správu dane záväzným limitom determinujúcim zákonnosť vydaného rozhodnutia.

Z rozhodnutia správcu dane ani z rozhodnutia žalovaného nie je zrejmé, ako sa žalovaný dopracoval k sume daňovej povinnosti. V napádanom rozhodnutí nie je vymedzený základ dane ani spôsob, ako sa správca dane, resp. žalovaný k základu dopracoval a dokonca ani len sadzba dane. Absencia vymedzenia základu dane, spôsobu výpočtu dane a sadzby dane spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre jeho nezrozumiteľnosť.

Žalobca považuje za správny záver Krajského súdu v Prešove, ktorým konštatoval, že žalovaný nezisťoval procesné pochybenia, resp. sa dostatočným spôsobom s procesnými pochybeniami správcu dane nevyrovnal s poukazom na ustanovenia § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie súdu prvého stupňa bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 246c ods. 1 OSP) a napadnutý rozsudok podľa § 221 ods. 1 písm. h) OSP zrušil a podľa § 221 ods. 2 OSP vrátil vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Preskúmaním vecí súd zistil, že spornou právnou otázkou je, či žalovaný mal v rámci odvolacieho konania prihliadať i na tie procesné vady, ktoré žalobca ako daňový subjekt v odvolaní zo dňa 16.11.2012 proti dodatočnému platobnému výmeru nenamietal, najmä doručenie oznámenia o začatí daňovej kontroly iba daňovému subjektu a vydanie platobného výmeru po zákonom ustanovenej lehote. Tieto vady už nie sú odstrániteľné v ďalšom konaní, a preto je potrebné v spojení so zásadou proporcionality vyhodnotiť, či sú tak závažnej povahy, aby spôsobili nezákonnosť daňovej kontroly i celého daňového konania.

V tejto súvislosti je podstatným vecne správny výklad ustanovenia § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňový poriadok, ktorý upravuje postup odvolacieho orgánu.

Podľa § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňový poriadok v znení neskorších predpisov odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. 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.

Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Žalobca v odvolaní zo dňa 16.11.2012 z procesných väd namietal iba, že dodatočný platobný výmer nebol vydaný v zákonnej lehote 15 dní od skončenia daňovej kontroly a z tohto dôvodu ide o nezákonné rozhodnutie. Dôvody odvolania smeroval k meritu vecí a v doplnení odvolania predložil odborné stanovisko 4/2012 vypracované znalcom Ing. F. L., A..

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že sa vyrovnal so všetkými skutočnosťami, ktoré urobil daňový subjekt spornými v rámci odvolacieho konania. Pokiaľ ide o nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia, táto skutočnosť nemá za dôsledok nezákonnosť rozhodnutia. V týchto prípadoch je ochrana zabezpečovaná v rámci konania proti nečinnosti orgánov verejnej správy podľa § 250t OSP. Právny význam uvedeného ustanovenia je daný iba v súvislosti s lehotami ovplyvňujúcimi daňovú povinnosť samotnú, a to zánik práva vyrubiť daň a rozdiel dane podľa § 69 Daňového poriadku.

Pokiaľ ide o ustanovenie § 74 ods. 2 druhá veta zákona č. 563/2009 Z.z., toto upravuje zásadu, podľa ktorej v priebehu odvolacieho konania neplatí zásada zákazu reformácie in peius (zákaz zmeny k horšiemu) a teda, že odvolací orgán je oprávnený pri zistení nových skutočností zmeniť rozhodnutie v neprospech daňového subjektu. Ide o hmotnoprávne skutočnosti, ktoré majú podstatný vplyv na „výrok“ rozhodnutia.

Podľa § 250i ods. 3 OSP pri preskúmaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Pri preskúmaní postupu správneho orgánu je nevyhnutné vyhodnotiť, či procesné vady priamo ovplyvnili ústavný princíp spravodlivého konania a spôsobili daňovému subjektu odňatie možnosti riadne konať pred daňovým orgánom.

V ďalšom konaní súd prvého stupňa preskúma procesný postup daňových orgánov v naznačenom smere a bude sa zaoberať aj meritórnymi dôvodmi žaloby.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

**Poučenie:**

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.