

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/40/2013
Identifikačné číslo spisu:	7012200524
Dátum vydania rozhodnutia:	30.04.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:7012200524.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: O. G., U., S., v zastúpení Advokátska kancelária JUDr. Pavol Hovan, s.r.o., so sídlom Ing. Kožucha 1, Spišská Nová Ves, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1040505/1/15138-58896/2012/5309 zo dňa 28. februára 2012, o odvolaní proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S 74/2012-23, zo dňa 28. novembra 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S 74/2012-23, zo dňa 28. novembra 2012, p o t v r d z u j e.

Účastníkom súd právo na náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

Krajský súd v Košiciach rozsudkom zo dňa 28. novembra 2012, č. k. 7S 74/2012-23, poukazom na ust. § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1040505/1/15138-58896/2012/5309 zo dňa 28. februára 2012, ktorým žalovaný potvrdil podľa ust. § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len zák. č. 511/1992 Zb. alebo zákon o správe daní a poplatkov) dodatočný platobný výmer Daňového úradu Spišská Nová Ves č. 732/230/57887/11/Pek zo dňa 4. novembra 2011, ktorým podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. bol žalobkyni znížený nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2011 o sumu 368,82 EUR a priznal nadmerný odpočet v sume - 5968,72 EUR. Časť nadmerného odpočtu v sume 1833,28 Eur bola v zmysle ust. § 79 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH alebo zák. č. 222/2004 Z. z.) odpočítaná od vlastnej daňovej povinnosti za máj 2011. S tým, že časť nadmerného odpočtu v sume 4135,44 Eur bude vrátená podľa ust. § 79 ods. 4 zák. č. 222/2004 Z. z. do 10 dní od skončenia kontroly. O náhrade trov konania rozhodol súd poukazom na ust. § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že náhradu trov konania žalobkyni nepriznal. Krajský súd potom čo preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i správneho orgánu

dospel k záveru o ich zákonnosti a to aj po ich formálnej stránke. Podľa jeho názoru správne orgány dostatočne zistili skutkový stav veci a z neho vyvodili aj správny právny záver s ktorým sa krajský súd v celom rozsahu stotožnil. Taktiež sa podľa názoru krajského súdu správne orgány v dostatočnom rozsahu vysporiadali so všetkými námietkami vznesenými v podanom odvolaní. Z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu ďalej vyplýva jeho záver o tom, že žalobkyňa bola povinná do základu dane zahrnúť náklady (výdavky) a to aj napriek tomu, že zák. č. 233/1995 Z. z. o súdnych exekútoroch a exekučnej činnosti (Exekučný poriadok) a o zmene a doplnení ďalších zákonov (ďalej len Exekučný poriadok) v ust. § 196 v znení účinnom do 31. decembra 2011 pri úprave odmeny súdneho exekútora výslovne neupravoval zvýšenie jeho odmeny o daň zo súvisiacich nákladov (výdavkov) pri poskytovaní exekučnej činnosti. Skonštatoval, že pre určenie základu dane pri dodaní služby pre účely dane z pridanej hodnoty nebolo určujúce ust. § 196 Exekučného poriadku, ale ustanovenie § 22 ods. 1,2 písm. b/ zákona o DPH. Pri formovaní uvedeného názoru vychádzal krajský súd z toho, že daňovú sústavu v Slovenskej republike tvoria dane zakotvené v jednotlivých hmotnoprávných predpisoch, ktoré upravujú predmet konkrétnej dane, zdaniteľné osoby, vznik daňovej povinnosti, sadzby dane a ďalšie otázky rozhodujúce pre výber daní. Výkon exekučnej činnosti ako dodanie služby podlieha DPH (ust. § 2 ods. 1 písm. b/, ust. § 9 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z.), pričom pre určenie základu dane pri dodaní tejto služby je rozhodujúca právna úprava uvedená v ust. § 22 ods. 1, 2 písm. b/ zákona o DPH. Uviedol, že v zmysle tohto ustanovenia preto základ dane neprestavuje iba odmena exekútora za výkon exekučnej činnosti, ale aj súvisiace náklady (výdavky), ktoré exekútorovi vznikajú v súvislosti s výkonom exekučnej činnosti t.j. poštovné, cestovné a telekomunikačné výdavky. Tieto treba zahrnúť do základu dane napriek tomu, že ust. § 22 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH ich výslovne nevypočítava. Aj podľa názoru súdu novela Exekučného poriadku konkrétne ust. § 196 s účinnosťou od 1. januára 2012 len odstránila rozličné možnosti výkladu ustanovenia § 22 zákona o DPH s tým, že súdni exekútori aj pred 1. januárom 2012 mali povinnosť do základu dane z pridanej hodnoty zahrnúť aj hotové výdavky. Záverom krajský súd v odôvodnení rozhodnutia poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako dovolacieho súdu č. k. 6MCdo 6/2011 zo dňa 21. marca 2012, v ktorom tento dospel k záveru o tom, že základ dane z pridanej hodnoty majú okrem odmeny súdneho exekútora tvoriť aj súvisiace náklady - hotové výdavky, účelne vynaložené v súvislosti s vykonávaním exekučnej činnosti. Tento upriamil pozornosť na nálezy US SR II. ÚS 31/04 zo dňa 17. decembra 2004, závery ktorého sa napokon premietli aj do novely ust. § 196 Exekučného poriadku vykonanej zákonom č. 348/2011 Z. z.. Vzhľadom na uvedené krajský súd žalobu ako nedôvodnú zamietol.

Proti rozhodnutiu krajského súdu podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa z dôvodu, že rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalobkyňa sa nestotožnila s názorom krajského súdu, že novelou zákona sa odstraňujú len rozličné možnosti výkladu, pretože zákon a teda aj exekučný poriadok by sa mal vykladať v jeho jednoduchosti a nešpekulatívne a aj preto zastáva názor, že až novelizujúcim zákonom č. 348/2011 Z. z. bola stanovená povinnosť do základu dane z pridanej hodnoty zahrnúť aj hotové výdavky. Žalobkyňa upriamila pozornosť na rozhodnutia Krajského súdu v Prešove sp. zn. 8CoE 153/2012 a sp. zn. 1CoE 98/2012, ktorých právne závery sú v otázke DPH vo vzťahu k hotovým výdavkov rozdielne, pričom žalobkyňa len trpí rozdielnosťou výkladu a poznania práva jednotlivých sudcov. Na základe uvedených skutočností navrhla, aby odvolací súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň žiadala priznať náhradu trov konania v sume 777,50 Eur.

Z písomného vyjadrenia žalobcu k odvolaniu je zjavné, že ten sa pridrža svojho písomného vyjadrenia k podanej žalobe, nakoľko žalobkyňa v odvolaní v podstate uvádza tie isté dôvody ktoré uviedla v samotnej žalobe. Vzhľadom na uvedené navrhol odvolaciemu súdu, aby rozhodnutie krajského súdu ako vecne správne potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. s použitím § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 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, postupom podľa

ust. § 250 ja ods. 2 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p. a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 O.s.p.). Podľa ust. § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa ust. § 246c ods. 1 O.s.p., veta prvá, pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona. Opravný prostriedok je prípustný, len ak je to ustanovené v tejto časti.

Podľa ust. § 2 ods. 1 zák. č. 233/1995 Z. z. o súdnych exekútoroch a exekučnej činnosti (Exekučný poriadok) a o zmene a doplnení ďalších zákonov účinný v rozhodnom čase (ďalej len exekučný poriadok), exekútor je štátom určenou a splnomocnenou osobou na vykonávanie núteného výkonu súdnych a iných rozhodnutí (ďalej len "exekučná činnosť").

Podľa ust. § 3 citovaného zákona, exekútor vykonáva exekučnú činnosť nestranne a nezávisle. Pri výkone svojej činnosti je viazaný len Ústavou Slovenskej republiky, ústavnými zákonmi, medzinárodnými zmluvami podľa čl. 7 ods. 2 a 5 Ústavy Slovenskej republiky, zákonmi, inými všeobecne záväznými právnymi predpismi vydanými na ich vykonanie a rozhodnutím súdu vydanom v exekučnom konaní.

Predmetom odvolacieho konania je preskúmanie správnosti záveru krajského súdu prezentovaného v rozhodnutí, ktorým došlo k zamietnutiu žaloby na preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí č. 1040505/1/15138-58896/2012/5309 zo dňa 28. februára 2012, ktorým žalovaný potvrdil podľa ust. § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len zák. č. 511/1992 Zb. alebo zákon o správe daní a poplatkov) dodatočný platobný výmer Daňového úradu Spišská Nová Ves č. 732/230/57887/11/Pek zo dňa 4. novembra 2011, ktorým podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. bol žalobkyni znížený nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2011 o sumu 368,82 EUR a priznal nadmerný odpočet v sume - 5968,72 EUR. Z kontrolných zistení správcu dane vyplynulo, že platiteľka dane - žalobkyňa z dodaných služieb - výkon exekučnej činnosti, vyúčtovaných pre oprávneného alebo povinného pri ukončených exekučných konaniach v kontrolovanom zdaňovacom období nezapočítala do základu dane vyúčtované a fakturované náklady hotových výdavkov v súlade s ust. § 22 vyhlášky MS SR o odmenách a náhradách súdnych exekútorov č. 288/1995 Z. z. a to poštové výdavky, cestovné výdavky, telekomunikačné výdavky, znalecké náhrady. Z dodaných služieb v celkovej sume 12 452,78 Eur z toho základ dane 10 449,47 Eur nepriznala a neodviedla daň v sume 368,82 Eur (356,58 Eur daň z vyúčtovaných hotových výdavkov, 12,24 Eur z nesprávne použitej sadzby dane 19%), čím znížila daň o 368,82 Eur. Sporným v predmetnej veci bolo účtovanie DPH z náhrad hotových výdavkov. Krajský súd sa v súvislosti s právnym posúdením stotožnil s názorom žalovaného prezentovanom v odôvodnení rozhodnutia o tom, že súdny exekútor - platiteľ dane, poskytuje právne služby v zmysle ust. § 9 ods. 1 písm. d/ zák.č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona. Podľa ust. § 19 ods. 2 zákona o DPH vzniká daňová povinnosť platiteľovi dane dňom dodania služby. Ďalej z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplynula konštatácia, že napriek tomu, že ust. § 196 Exekučného poriadku upravuje len zvýšenie odmeny súdneho exekútora o DPH, zák. č. 222/2004 Z. z. ako hmotno-právny predpis upravujúci DPH ukladá platiteľovi dane zahrnúť do základu dane pri dodaní tovaru alebo služby celú protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Podľa ust. § 22 ods. 2 písm. b/ zák. č. 222/2004 Z.z. sa do základu dane zahŕňajú aj súvisiace náklady. Súčet odmeny a všetkých vynaložených nákladov hotových výdavkov a náhrad za stratu času je základom pre určenie DPH.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa po oboznámení so spisovým materiálom a odvolaním napadnutým rozhodnutím v rozsahu odvolacích námietok plne stotožnil s dôvodmi rozhodnutia krajského súdu na ktoré v súlade s ust. § 219 ods. 1, 2 O.s.p. poukazuje. Námietku žalobkyne o nesprávnom právnom posúdení nepovažuje odvolací súd za dôvodnú. V prvom rade je potrebné zdôrazniť, že exekútor je v zmysle ustanovení exekučného poriadku príslušníkom slobodného povolania, pričom exekučnú činnosť vykonávajú exekútori za účelom dosiahnutia zisku, teda v akomsi podnikateľskom režime. Možno preto ustáliť, že súdny exekútor vystupuje pri svojej činnosti v postavení podnikateľa. (bližšie pozri rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 297/2010-11).

Súdni exekútori boli účinnosťou zákona č. 289/1995 Z.z. (t.č. nahradeného zák. č. 222/2004 Z. z.) podľa ustanovenia § 4 ods. 1 a 2 a jeho prílohy č. 2 (kód 74.11), zahrnutí medzi platiteľov DPH, ako osoby poskytujúce právne služby núteného výkonu rozhodnutia. Takto je od 01.01.1996 povinný postupovať každý súdny exekútor, ktorý je platiteľom DPH napriek tomu, že DPH nebola priamo upravená vo vyhláške Ministerstva spravodlivosti SR č.288/1995 Z. z o odmenách a náhradách súdnych exekútorov. Povinnosť pripočítavať DPH k „cene exekútorom poskytovanej právnej služby“, je uložená priamo zákonom o dani z pridanej hodnoty, ako normou vyššej právnej sily. Cenou zdaniateľného plnenia v exekučnom konaní sú vzniknuté trovy exekúcie, ktorých náhradu si exekútor v konaní uplatňuje vo výške vypočítanej podľa vyhlášky č. 288/1995 Z. z. o odmenách a náhradách súdnych exekútorov.

Ustanovenie § 196 exekučného poriadku v znení účinnom od 1. septembra 2005 podľa ktorého „za výkon exekučnej činnosti podľa tohto zákona patrí exekútorovi odmena, náhrada hotových výdavkov a náhrada za stratu času. Ak je exekútor platiteľom dane z pridanej hodnoty podľa osobitného zákona, 17ba) zvyšuje sa jeho odmena o daň z pridanej hodnoty“ bolo do zákona o exekučnom poriadku vnesené z dôvodu zjednotenia dovtedajšej praxe exekučných súdov pri rozhodovaní o trovách exekúcie. Tieto neboli jednotné v otázke, či DPH je plnením, o ktorom pri zastavení exekúcie a priznávaní náhrady trov konania prináleží rozhodovať súdu. Vyššie citované ustanovenie tak načrtlo postup exekučných súdov v predmetných veciach. Na ust. § 196 Exekučného poriadku vo vyššie uvedenom znení sa odvolávala aj žalobkyňa, ktorej argumentácia spočívala na tom tvrdení, že postupovala správne, keď v zmysle vyššie uvedeného ustanovenia do základu dane nezapočítavala s výnimkou svojej odmeny aj ďalšie náhrady titulom poštových výdavkov, cestovných výdavkov, telekomunikačných výdavkov a znaleckých náhrad, pretože to ust. § 196 exekučného poriadku nedovoľovalo. S uvedeným nemožno súhlasiť, nakoľko bez ohľadu na znenie ust. § 196 exekučného poriadku bol pre žalobkyňu záväzný zákon o DPH, ktorý ako už bolo vyššie uvedené ukladá povinnosť pripočítavať DPH k cene exekútorom poskytovanej právnej služby, za ktorú exekútorovi prislúcha odplata zahrnutá v trovách exekúcie, kde okrem odmeny patrí aj náhrada hotových výdavkov a náhrada za stratu času. Okrem iného z ustanovenia § 196 exekučného poriadku vychádza exekučný súd pri rozhodovaní o trovách exekúcie.

Žalobkyňa v odvolaní proti rozhodnutiu krajského súdu namietala, že zákon a teda aj exekučný poriadok by sa mali vykladať v jeho jednoduchosti a preto má za to, že až novelizujúcim zák. č. 348/2011 Z. z. bola stanovená povinnosť do základu dane z pridanej hodnoty zahrnúť aj hotové výdavky. Doslovný výklad ust. § 196 exekučného poriadku z ktorého vyplýva, že sa o daň z pridanej hodnoty zvyšuje iba odmena exekútora je nepochybný, avšak uvedené je potrebné vnímať a riešiť súčasne aj cez zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ktorý upravuje daň z pridanej hodnoty naproti zák.č. 233/1995 Z. z., ktorý upravuje postavenie a činnosť súdnych exekútorov ako aj samosprávu exekútorov. Práve zákon č. 222/2004 Z. z. o DPH zakotvuje daňovú povinnosť dodaním služby, pričom základom dane je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň, pričom sa do základu dane zahŕňajú aj súvisiace náklady (výdavky). Z uvedeného tak možno vyvodíť záver, že pre posúdenie daňovej povinnosti žalobkyne je primárne záväzný predpis upravujúci daň z pridanej hodnoty bez ohľadu na znenie ustanovenia upravujúceho odmenu súdneho exekútora. Taktiež možno súhlasiť s názorom krajského súdu, podľa ktorého došlo zák. č. 348/2011 Z. z. k zmene ust. § 196 s účinnosťou od 1. januára 2012 k odstráneniu rozličných možností výkladu ust. § 22 zákona o DPH v nadväznosti na ust. § 196 Exekučného poriadku. Uvedené jednoznačne vyplýva aj z dôvodovej správy k bodu 3 zák.č. 348/2011 Z. z., ktorá odvodňuje úmysel zákonodarcu, podľa ktorej zmena reaguje na pretrvávajúce výkladové nejasnosti Exekučného poriadku a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Navrhovaným znením sa má dosiahnuť, aby sa o výšku dane z pridanej hodnoty zvyšovali aj náhrady,

ktoré súdnemu exekútorovi patria podľa Exekučného poriadku. Uvedenou zmenou sa malo dosiahnuť vecné zjednotenie právnej úpravy režimu dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k náhradám súdnych exekútorov podľa Exekučného poriadku s právnou úpravou náhrad iných regulovaných právnických profesií.

Vzhľadom na vyššie uvedené rozhodol odvolací súd tak, že odvolaním napadnuté rozhodnutie krajského súdu ako vecne správne s poukazom na ust. § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol 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. v súlade s ust. § 142 ods. 1 O.s.p. tak, že žalobkyni ich náhradu nepriznal, pretože nebola v tomto konaní úspešná a žalovanému preto, že mu z dôvodu neúspešného odvolania žalobkyne žiadne trovy nevznikli.

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 v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.