

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/32/2015
Identifikačné číslo spisu: 8012200342
Dátum vydania rozhodnutia: 26.07.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8012200342.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členiek senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jaroslavy Fúrovej v právnej veci žalobcu Jozefa Porochnavého, podnikateľa zapísaného v Živnostenskom registri pod obchodným menom Jozef Porochnavý - PORY, IČO: 172 08 297, s miestom podnikania Záborské 59, zastúpeného advokátom JUDr. Eugenom Kostovčikom, Gelnická 33, Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1040507/1/40397/2012 zo dňa 16.02.2012 o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/20/2012-72 zo dňa 18.12.2014 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/20/2012-72 zo dňa 18.12.2014 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1040507/1/40397/2012 zo dňa 16.02.2012, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej aj ako „správca dane“) č. 724/230/68918/11/Ká zo dňa 16.11.2011, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 10.960 Eur za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku konštatoval, že opakovaná daňová kontrola bola u žalobcu

vykonaná na tú istú daň za rovnaké zdaňovacie obdobie v súlade s § 15b ods. 1 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. Následne po zistení odlišnosti dane po opakovanej daňovej kontrole od dane pôvodne vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole boli splnené zákonné podmienky pre vydanie dodatočného platobného výmeru podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. Krajský súd teda vychádzal zo záveru, že dodatočný platobný výmer vydaný správcom dane po opakovanej daňovej kontrole dňa 16.11.2011 pod č. 724/230/68918/11/Ká bol vydaný v súlade so zákonom, pričom platobný výmer zo dňa 22.05.2007 o priznaní nadmerného odpočtu za IV. štvrťrok 2006 vo výške 349.2016, -Sk nie je prekážkou res iudicata v danom konkrétnom konaní. Krajský súd vyslovil názor, že pokiaľ by žalovaný zrušil platobný výmer vydaný dňa 22.05.2007 pod č. 724/230/68918/11/Ká, nebolo by následne možné nariadiť opakovanú daňovú kontrolu u žalobcu na preverenie dodávateľských faktúr od dodávateľa I. L. T.-T. za sporné zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006. Krajský súd konštatoval, že žalobca v konaní nepreukázal, že by postupom správcu dane a následne žalovaného došlo k porušeniu jeho procesných, resp. subjektívnych práv ako účastníka daňového konania, pretože postup daňových orgánov, ako aj vydané rozhodnutie žalovaného, bol v súlade so zákonom. O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi, ktorý v konaní úspech nemal, právo na ich náhradu nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší súd zmenil rozsudok krajského súdu, zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. S poukazom na § 53 zákona č. 511/1992 Zb. uviedol, že právoplatné rozhodnutie správcu dane zo dňa 22.05.2007 mohol žalovaný z vlastného podnetu preskúmať a mohol ho zrušiť a vrátiť vec na ďalšie konanie, pretože bolo vydané v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom. Podľa žalobcu predmetom súdneho sporu nie je len posúdenie právnej otázky, či právoplatné rozhodnutie správcu dane zo dňa 22.05.2007 predstavovalo prekážku už rozhodnutej veci, a teda či správca dane mal konanie zastaviť, ale v konečnom dôsledku predmetom súdneho sporu je to, či existencia dvoch právoplatných úplne rozdielnych rozhodnutí v tej istej veci je v súlade s čl. 1 ods. 1 Ústavy SR a s princípmi právneho štátu. Žalobca zastával názor, že zo strany daňových orgánov ide o veľmi izolovaný a zjednodušený prístup k možnosti opakovanej daňovej kontroly a tento prístup nerešpektuje ústavné princípy pri aplikácii všeobecne záväzných právnych predpisov a pri zasahovaní do súkromnoprávnej sféry daňových subjektov. Mal za to, že správna úvaha daňového riaditeľstva o tom, či dá alebo nedá podnet na opakovanú daňovú kontrolu, musí byť a je podriadená implicitne princípmo vyplývajúcim z Ústavy SR a explicitne zákonných obmedzeniam upraveným priamo v zákone č. 511/1992 Zb. Z ústavných princípo je to v prípade opakovanej daňovej kontroly najmä princíp právnej istoty, proporcionality a predvídateľnosť konania orgánov verejnej moci. K zákonným obmedzeniam patria najmä povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a povinnosť pri vyžadovaní plnenia ich povinností v konaní použiť len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Záverom žalobca s poukazom na § 15b ods. 1 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. a § 44 ods. 4 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov uviedol, že tieto ustanovenia umožňujú ministerstvu a finančnému riaditeľstvu bez akýchkoľvek limitov svojvoľne rozhodovať o možnosti vykonania kontroly opätovne vo veci právoplatne rozhodnutej bez toho, aby došlo k zrušeniu právoplatného rozhodnutia v predpísanom konaní a bez zmeny skutkového a právneho stavu a následne popri právoplatnom rozhodnutí vydať nové diametrálne odlišné rozhodnutie, resp. rozhodnutia. Takúto právnu úpravu žalobca považoval za rozpornú s Ústavou SR a princípmi právneho štátu. V tejto súvislosti žalobca odvolaciemu súdu navrhol, aby odvolacie konanie prerušil a podal návrh na začatie konania podľa čl. 125 ods. 1 Ústavy SR.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Prešove a s vysloveným právnym záverom sa stotožnil.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V súlade s uvedenými prechodnými ustanoveniami najvyšší súd v danej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len OSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods.1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. júla 2017 podľa § 156 ods.1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Z obsahu pripojeného administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 724/320/1681-27014/2007/Sed zo dňa 18.05.2007. Tento protokol bol so žalobcom prerokovaný a doručený dňa 22.05.2007. Následne vydal správca dane rozhodnutie č. 724/320/1806-28397/07/Zál zo dňa 22.05.2007, ktorým správca dane priznal žalobcovi nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006 v sume 349.206,- Sk. Listom zo dňa 25.07.2011, doručeným správcovi dane dňa 26.07.2011, podalo Daňové riaditeľstvo SR (právny predchodca žalovaného) podnet na vykonanie opakovanej daňovej kontroly u žalobcu na DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006. Listom zo dňa 29.07.2011, doručeným žalobcovi dňa 04.08.2011, správca dane žalobcovi výkon opakovanej daňovej kontroly oznámil. Výsledky zistení z výkonu opakovanej kontroly boli zachytené v protokole č. 724/320/60986/2011/Lich zo dňa 05.10.2011, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie doručený žalobcovi dňa 10.10.2011. Po vyjadrení žalobcu k protokolu vypracoval správca dane dodatok k protokolu, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 14.11.2011. Správca dane v následnom vyrubovacom konaní vydal dodatočný platobný výmer č. 724/320/68918/11/Ká zo dňa 16.11.2011, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel DPH v sume 10.960 Eur za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006. Po odvolaní žalobcu vydal žalovaný napadnuté rozhodnutie, ktorým uvedený dodatočný platobný výmer správcu dane potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v

celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedených v odvolaní dopĺňa nasledovné:

Úlohou krajského súdu bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či tento vo vzťahu k žalobcovi postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu (správca dane), ktorým bol žalobcovi na základe opakovanej daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 10.960 Eur za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2006.

Daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j) bodu 1. Alebo 2. na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov (§ 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.).

Opakovanou daňovou kontrolou sa rozumie daňová kontrola u daňového subjektu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, na podnet ministerstva, daňového riaditeľstva alebo colného riaditeľstva (§ 15b ods. 1 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb.). Opakovanou daňovou kontrolou nie je preverenie výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o riadnych opravných prostriedkoch alebo mimoriadnych opravných prostriedkoch (§ 15b ods. 3 písm. a/ zákona č. 511/1992 Zb.).

Ak nie je v tomto zákone alebo osobitnom predpise ustanovené inak, daňové konanie sa zastaví, ak bolo vo veci už právoplatne rozhodnuté (§ 25 ods. 1 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb.).

Ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere (§ 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb.).

Zákon č. 511/1992 Zb. upravuje podmienky na vykonanie opakovanej daňovej kontroly v § 15b a súčasne vymedzuje, čo sa nepovažuje za opakovanú kontrolu. Pri opakovanej kontrole musí ísť o daň a zdaňovacie obdobie, za ktoré sa daňová kontrola už uskutočnila. Zákon ustanovuje, že opakovanú kontrolu možno vykonať, ak daňový subjekt požiadal o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním alebo dodatočným hlásením (§ 15b ods. 1 písm. a/), ak daňový subjekt požiadal o vrátenie dane napríklad podľa zákona č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu, zákona č. 104/2004 Z.z. o spotrebnej dani z vína, zákona č. 107/2004 Z.z. o spotrebnej dani z piva, zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, zákona č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja (§ 15b ods. 1 písm. b/), alebo na podnet Ministerstva financií SR, daňového riaditeľstva alebo colného riaditeľstva (§ 15b ods. 1 písm. c/).

Najvyšší súd poukazuje na názor vyslovený v predchádzajúcom rozhodnutí vydanom v danej veci pod sp. zn. 2Sžf/73/2013 zo dňa 02.07.2014, z ktorého vyplýva, že opakovaná daňová kontrola predpokladá ukončenie riadnej daňovej kontroly a následné ukončenie vyrubovacieho konania právoplatným rozhodnutím. V tomto prípade vykonal správca dane riadnu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za IV. štvrtrok 2006 už v roku 2007. Po prerokovaní

protokolu o výsledkoch riadnej daňovej kontroly vydal správca dane vo vyrubovacom konaní rozhodnutie zo dňa 22.05.2007, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 08.06.2007. Najvyšší súd v uvedenom rozhodnutí ustálil právny názor, že právoplatné rozhodnutie vydané na základe riadnej daňovej kontroly nie je prekážkou res iudicata pre opakovanú daňovú kontrolu. Preto námietky žalobcu v tomto smere nepovažoval najvyšší súd za dôvodné. V danom prípade Daňové riaditeľstvo SR listom zo dňa 25.07.2011 podalo správcovi dane podnet na opakovanú daňovú kontrolu zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006, ktorú správca dane aj vykonal a v následnom vyrubovacom konaní vydal rozhodnutie podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb., keďže daň zistená po opakovanej daňovej kontrole sa odlišovala od dane vyrubenej správcovi dane po riadnej daňovej kontrole. V tomto prípade teda neboli splnené podmienky na postup podľa § 25 ods. 1 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb., keďže postupom správcu dane došlo k naplneniu hypotézy inej právnej normy uvedenej v § 15b ods. 1 písm. c/ v spojení s § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. Okrem toho za relevantnú nemožno považovať ani námietku žalobcu o postupe podľa § 53 zákona č. 511/1992 Zb. (preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania), nakoľko ak by aj v mimo odvolacom konaní došlo k zrušeniu pôvodného rozhodnutia správcu dane z 22.05.2007, nebola by splnená zákonná podmienka ukončenia vyrubovacieho konania právoplatným rozhodnutím, a teda by nemohlo dôjsť k vykonaniu opakovanej daňovej kontroly tej istej dane a toho istého zdaňovacieho obdobia (k tomu pozri rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/15/2012 zo dňa 21.02.2013).

K návrhu žalobcu na prerušenie odvolacieho konania a podanie návrhu podľa čl. 125 ods. 1 Ústavy SR najvyšší súd poukazuje na § 109 ods. 1 písm. b/ OSP, podľa ktorého súd konanie preruší, ak pred rozhodnutím vo veci dospel k záveru, že všeobecne záväzný právny predpis, ktorý sa týka veci, je v rozpore s ústavou, zákonom alebo medzinárodnou zmluvou, ktorou je Slovenská republika viazaná; v tom prípade postúpi návrh ústavnému súdu na zaujatie stanoviska. Najvyšší súd SR v tomto konaní nedospel k záveru, že žalobcom rozporované ustanovenia § 15b ods. 1 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. a § 44 ods. 4 písm. c/ daňového poriadku sú v rozpore s Ústavou SR. Inštitút opakovanej daňovej kontroly je zákonom ustanovený inštitút, ktorý slúži ako prostriedok na dosiahnutie základného účelu daňového konania a to správne určenie dane. Prostredníctvom opakovanej daňovej kontroly sa preverujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. S výkonom opakovanej daňovej kontroly sa nespája porušenie princípu právnej istoty ako jedného zo základných ústavných princíпов demokratického a právneho štátu.

Keďže podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom na podanie žaloby, nerozhodol svojvoľne a nezákonne a najvyšší súd nezistil dôvod na zmenenie alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považujúc jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiaden rozpor so zákonom, rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1, 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi, ktorý nebol úspešný ani v odvolacom konaní, náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. Žalovanému náhrada trov konania neprináleží zo zákona.

Poučenie:

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