

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/79/2013
Identifikačné číslo spisu:	8012200342
Dátum vydania rozhodnutia:	02.07.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:8012200342.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v právnej veci žalobcu: T., podnikateľa zapísaného v Živnostenskom registri pod obchodným menom Jozef Porochnavý - PORY, IČO: 172 08 297, s miestom podnikania 082 53 Záhorské 59, právne zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom v Košiciach, ul. Gelnická č. 33, 040 11 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Vázovova 2, 815 1 Bratislava, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného zo 16. februára 2012 č. 1040507/1/40397/2012, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/20/2012-33 z 19. apríla 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/20/2012-33 z 19. apríla 2013 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Krajský súd v Prešove rozsudkom č.k. 2S/20/2012-33 z 19. apríla 2013 podľa § 250j ods. 2 písm. e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1040507/1/40397/2012 zo dňa 16. februára 2012 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane - Daňového úradu I. Prešov zo dňa 16. novembra 2011 č. 724/230/68918/1 l/Ká a vrátil vec správny orgán na ďalšie konanie a rozhodnutie. Napadnutými rozhodnutiami správne orgány žalobcovi vyrubili podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za IV. štvrťrok roku 2006 v sume 10 960 €.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že z predloženého administratívneho spisu krajský súd zistil, že správca dane u žalobcu ako platiteľa DPH na základe Poverenia na výkon opakovanej daňovej kontroly z 25. júla 2011 vydaného DR SR pracovisko Prešov vykonal opakovanú daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006. O výsledku zistení z výkonu opakovanej daňovej kontroly správca dane vypracoval Protokol z 05. októbra 2011 (ďalej len „protokol“), ktorý bol spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie doručený žalobcovi do vlastných rúk 10. októbra 2011. K zaslanému protokolu podal žalobca na Daňový úrad Prešov I vyjadrenie 14. októbra 2011.

Správca dane začal 15. novembra 2011 vyrubovacie konanie vo veci daňovej kontroly ukončenej 14. novembra 2011 prejednaním protokolu a na základe zistených výsledkov vyrubil žalobcovi dodatočným platobným výmerom rozdiel dane vo výške 10 960 €, nakoľko daň zistená na základe opakovanej daňovej kontroly

Správca dane v odôvodnení rozhodnutia citoval ustanovenie § 49 ods. 1, § 2 a § 15 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Podľa neho žalobca uvedené zákonné ustanovenie porušil tým, že uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúr, ktorými slovenský dodávateľ služby fakturoval daňovému subjektu stavebné práce vykonané na nehnuteľnostiach v Českej republike, čo daňový subjekt potvrdil aj v zápisnici o ústnom pojednávaní zo 14. septembra 2011 a v zápisnici o ústnom pojednávaní z 3. októbra 2011. Aj napriek tomu, že dodávateľ stavebných prác uplatnil k cene daň, daňový subjekt nemá právo na odpočítanie dane. Nehnuteľnosť bola umiestnená v Českej republike, služba nie je predmetom dane z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH to znamená, že dodávateľovi služby nevznikla daňová povinnosť a následne daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane.

Žalobca podal v zákonom stanovenej lehote odvolanie voči dodatočnému platobnému výmeru o ktorom rozhodol napadnutým rozhodnutím žalovaný tak, že dodatočný platobný výmer ako vecne správny potvrdil. Zo spisového materiálu predloženého k odvolaniu vyplýva, že správca dane vykonal u daňového subjektu už v roku 2007 kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006, o výsledku ktorej vyhotovil protokol zo dňa 18. mája 2007, ktorý bol prerokovaný s daňovým subjektom 22. mája 2007 a následne vydal správca dane rozhodnutie z 22. mája 2007, ktorým podľa § 15 ods. 15 zákona o správe daní priznal platiteľovi dane nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006 v sume 349 206,- Sk. Uvedené rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť 8. júna 2007. Žalobca poukázal na to, že vydaný dodatočný platobný výmer je nezákonný s poukazom na § 25 ods. 1 písm. e/ zákona o správe daní, podľa ktorého, ak nie je v tomto zákone alebo osobitnom predpise ustanovené inak, daňové konanie sa zastaví, ak bolo vo veci už právoplatne rozhodnuté. V danom prípade už bola u daňového subjektu za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006 vykonaná daňová kontrola DPH a správca dane na základe tejto kontroly vydal rozhodnutie č. 724/230/1806-28397/07/Zál z 22. mája 2007, ktoré je právoplatné.

Žalovaný k uvedeným námietkam v napadnutom rozhodnutí uviedol, že z vyššie citovaného ustanovenia § 25 ods. 1 písm. e/ zákona o správe daní vyplýva, že daňové konanie sa zastaví, ak bolo vo veci už právoplatne rozhodnuté, ale za splnenia základnej podmienky, a to, ak nie je v tomto zákone alebo osobitnom právnom predpise ustanovené inak. Tento zákon však podľa názoru žalovaného ustanovuje inak a to v § 15b a v § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1, ktoré upravujú podmienky vykonania opakovanej daňovej kontroly, t.j. okrem iného definujú, čo sa rozumie pod pojmom opakovaná daňová kontrola a síce daňová kontrola u daňového subjektu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, na podnet ministerstva, daňového riaditeľstva alebo colného riaditeľstva. V danom prípade podľa žalovaného išlo o kontrolu na podnet daňového riaditeľstva a teda podmienky na vykonanie opakovanej daňovej kontroly uvedené v tomto ustanovení boli splnené. Podľa žalovaného splnená bola aj podmienka na vydanie dodatočného platobného výmeru vyplývajúca z ustanovenia § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní, že ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, vydá správca dane dodatočný platobný výmer. Úmyslom zákonodarcu bolo, aby opakovanú daňovú kontrolu bolo možné vykonať a na základe jej výsledkov vydať dodatočný platobný výmer napriek tomu, že tomuto rozhodnutiu predchádzalo právoplatné rozhodnutie. Ide o výnimku zo zásady veci právoplatne rozhodnutej.

Podľa názoru krajského súdu postup správnych orgánov, ktorý predchádzal vydaniu dodatočného platobného výmeru nebol v súlade so zákonom, nakoľko na predmetnú vec je potrebné aplikovať rozsudky NS SR v obdobných veciach z 29. januára 2009, sp.zn. 3 Sžf 2/2009 a 3 Sžf 1/2009, zo 16. októbra 2012 sp.zn. 8 Sžf 62/2011, ako aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 24/2010- 57 z 29. júna 2010. Z predmetných rozhodnutí NS SR vyplýva, že lehota ktorá bola

ustanovená na výkon daňovej kontroly s poukazom na príslušné ustanovenie § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov je lehotou zákonnou a pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Krajský súd poukázal na to, že z uvedených ustanovení síce konkrétne nevyplyva podstata veci, ktorou sa zaoberá a ktorá je predmetom tohto konania, avšak podľa jeho názoru má úzky súvis a vplyv na daňovú kontrolu a aj vplyv na vykonávanie opakovanej daňovej kontroly a na závery správcu dane.

Krajský súd poukázal na to, že lehota na vykonávanie daňovej kontroly nie je poriadková ale ide o zákonnú procesnú lehotu, ktorú zákon určil na vykonanie daňovej kontroly, počas ktorej je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane. Ako ďalej vyplýva z citovaných judikátov NS SR, daňová kontrola ako proces smerujúci k obstarávaniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly s poukazom na príslušné ustanovenie § 15 ods. 6 citovaného zákona.

Aj v predmetnom konaní je preto krajský súd toho názoru, že pokiaľ vyplýva z konania, ktoré predchádzalo vydaniu dodatočného platobného výmeru zo 16. novembra 2011, že daňová kontrola vykonávaná u žalobcu na DPH v roku 2007 skončila vydaním rozhodnutia z 22. mája 2007 pod č. 724/230/1806-28397/07/Zal, táto skutočnosť spôsobila v predmetnom konaní prekážku už právoplatne rozhodnutej veci s poukazom na ustanovenie § 25 ods. 1 písm. e/ zákona o správe daní. Aj krajský súd je toho názoru, že pokiaľ správca dane mal vedomosť o tom, že boli vykonané pomocné práce na území Českej republiky, kde sa nachádzala aj nehnuteľnosť s dodávateľmi, ktorí pre žalobcu vykonali tieto práce a zároveň nebola odvedená DPH, mal tieto skutočnosti riešiť v rámci daňovej kontroly vykonanej v roku 2007. Tieto nedostatky, ktoré zistil správca dane až po vykonanej a aj ukončenej daňovej kontrole preto nemohli byť podľa názoru krajského súdu následne napravené dodatočnou daňovou kontrolou, ktorá bola vykonávaná na základe podnetu daňového riaditeľstva zo dňa 22. mája 2011. Preto podľa názoru krajského súdu vykonaná opakovaná daňová kontrola a následne vydaný dodatočný platobný výmer bol vydaný nezákonne a nie v súlade s príslušným ustanovením § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona, na ktorý tak správca dane, ako aj žalovaný ako odvolací správny orgán v plnom rozsahu poukazujú. Ustanovenie § 25 ods. 1 písm. e/ v nadväznosti na citované ustanovenie § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona si aj senát krajského súdu vysvetlil rovnako, ako žalobca s poukazom na znenie predmetných ustanovení zákona. Aj podľa názoru krajského súdu je potrebné každú právnu normu vnímať samostatne a túto aplikovať v súlade s ustanovenými princípmi jednak Ústavy Slovenskej republiky, ako aj v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi pri výkone daňovej kontroly u tohto daňového subjektu formou a spôsobom, ktorý tento právny predpis čo sa týka zákona o správe daní správcovi dane umožňuje.

Za dôvodnú preto považoval senát krajského súdu námietku žalobcu vo vzťahu k opakovanej daňovej kontrole, že s poukazom na príslušné ustanovenie § 25 ods. 1 písm. e/ zákona o správe daní nie je možné v predmetnom konaní na základe opakovanej daňovej kontroly vydať dodatočný platobný výmer, ktorým vlastne dochádza k duplicitnému vydaniu rozhodnutia správcu dane za to isté zdaňovacie obdobie a za to isté konanie daňového subjektu o ktorom už bolo právoplatne rozhodnuté. Pokiaľ správca dane bol rozhodnutý vykonať opakovanú daňovú kontrolu s poukazom na príslušné ustanovenie § 15b ods. 1 písm. c/ zákona o správe daní, jeho postupu malo predchádzať zrušenie rozhodnutia z 22. mája 2007, ktorým bol platobným výmerom správcu dane priznaný žalobcovi nadmerný odpočet za IV. štvrťrok 2006 na DPH v príslušnej výške. Až na základe zrušenia tohto rozhodnutia v rámci mimoriadnych opravných prostriedkov v daňovom konaní mohol nasledovať postup, ktorým by správca dane dospel k záveru, že je potrebné po opakovanej daňovej kontrole vyrubiť rozdiel DPH žalobcovi v konkrétnej výške, potom, čo neboli splnené zo strany žalobcu jednotlivé podmienky ustanovené v zákone o DPH s poukazom na konkrétne príslušné ustanovenie § 49 ods. 1.

Krajský súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že žaloba je dôvodná, a preto napadnuté rozhodnutie

žalovaného spolu s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu zrušil a vrátil vec správny orgán na ďalšie konanie a rozhodnutie.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že úspešnému žalobcovi právo na ich náhradu priznal v uplatnenom rozsahu.

Včas podaným odvolaním sa žalovaný domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Podľa názoru žalovaného nie je možné stotožniť sa s procesnými argumentmi krajského súdu, ktorými odôvodňuje svoje závery, nakoľko tieto vôbec nie sú podložené právnymi argumentmi (v akejkoľvek podobe) predovšetkým vo vzťahu k objasneniu „veci právoplatne rozhodnutej“. Výlučne procesné argumenty na vyslovenie nezákonnosti rozhodnutia správcu dane v zmysle zákona o správe daní podľa názoru žalovaného absolútne nestačia. Zodpovedanie zásadnej otázky, t.j. či právoplatný platobný výmer po riadnej daňovej kontrole vo vzťahu k dodatočnému platobnému výmeru po opakovanej daňovej kontrole je možné považovať za prekážku veci právoplatne rozhodnutej, považoval žalovaný za zásadnú otázku na posúdenie zákonnosti rozhodnutia, avšak úvahy krajského súdu o „veci právoplatne rozhodnutej“ v rozsudku absentujú. Podľa názoru žalovaného, právna teória prekážku veci právoplatne rozhodnutej charakterizuje ako totožnú vec, pričom totožnosť sa posudzuje podľa identity účastníkov, identity nároku, identity právneho dôvodu a identity skutkových okolností, resp. tvrdení. Podľa jeho názoru však v predmetnej veci je zrejmé, že nie sú splnené podmienky identity skutkových okolností a právnych dôvodov vyplývajúcich zo zákona o správe daní.

V prípade skutkových okolností poukázal na jednoznačnú neidentitu zisteného skutkového stavu v riadnej daňovej kontrole a v opakovanej daňovej kontrole, pričom zistený skutkový stav po opakovanej daňovej kontrole mal priamy vplyv na rozhodnutie vo veci. Potom tvrdenie krajského súdu o duplicitnom vydaní rozhodnutia za to isté konanie daňového subjektu, o ktorom už bolo právoplatne rozhodnuté, nie je dôvodné. Právne dôvody, teda právna úprava inštitútu daňovej kontroly a opakovanej daňovej kontroly a s tým súvisiace vydanie platobného výmeru a dodatočného platobného výmeru, ktorými správca dane vyrubuje daň v zmysle hmotnoprávnych daňových predpisov, tiež nie sú identické a aj sami osebe absolútne vylučujú aplikáciu zásady veci právoplatne rozhodnutej. Ak by to tak nebolo, tak inštitút opakovanej daňovej kontroly by sa stal už v princípe inštitútom nezákonným, čo podľa názoru žalovaného nie je.

Žalovaný poukázal na to, že zákonodarca ako jediný zákonný dôvod na vykonanie opakovanej daňovej kontroly u toho istého daňového subjektu, tej istej dane a toho istého zdaňovacieho obdobia (aplikujúc na tento prípad) bez ďalšieho určil podnet daňového riaditeľstva. Táto podmienka zo strany daňových orgánov bola splnená.

Ďalej zákonodarca (opäť aplikujúc na tento prípad) v § 44 ods. 6 písm. a/ bod 1 a § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní určil okolnosti na vydanie druhu, resp. formy rozhodnutia o vyrubení dane. Konkrétne platobný výmer, ak daň zistená po daňovej kontrole sa neodlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní, a dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole. Aj tieto zákonné podmienky splnené boli, lebo daň zistená po opakovanej daňovej kontrole sa odlišovala od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole.

Na základe uvedených skutočností v prípade vydania dodatočného platobného výmeru po opakovanej daňovej kontrole je teda jednoznačné, že v danom prípade nastali iné skutkové okolnosti a nastal aj iný právny dôvod ako v riadnej daňovej kontrole. Uvedenému skutkovému a právnomu stavu (a nevidíme ani nijakú súvislosť s ním) nijako potom nezodpovedá tvrdenie krajského súdu, že ak mal správca dane vedomosť o vykonaní prác dodávateľmi na území ČR, kde sa nachádzala nehnuteľnosť, mal tieto skutočnosti riešiť v rámci daňovej kontroly vykonanej v roku 2007 (dôvody, prečo by tak malo byť, krajský súd neuviedol), a ani to, že ak správca dane zistil nedostatky až po riadnej daňovej kontrole, tieto nemohli byť napravené dodatočnou daňovou kontrolou vykonanou na základe podnetu daňového riaditeľstva (podľa krajského súdu zrejme iba z dôvodu ním prejedikovanej prekážky veci právoplatne rozhodnutej). Následne z dôvodov vyššie uvedených je podľa názoru žalovaného vylúčená súvislosť s krajským súdom citovanými časťami rozsudkov NS SR a nálezom US SR, aj napriek tomu, že krajský

súd tento súvis bez akéhokoľvek zdôvodnenia v rozsudku konštatuje.

V rozsudku absentuje preverenie, či naozaj ide o totožnú vec (podľa identity účastníkov, právneho dôvodu a skutkových okolností, resp. tvrdení), teda, či v tomto prípade môžeme o totožnej veci vôbec hovoriť.

Ak krajský súd zistil, že po riadnej kontrole bol vydaný platobný výmer, ktorý nadobudol právoplatnosť, a neskúmal pritom skutkové a právne dôvody veci právoplatne rozhodnutej ako takej, minimálne podľa kritérií uvedených žalovaným, tak podľa jeho názoru jednoznačne nesprávne prejudikoval totožnosť veci, o ktorej bolo rozhodnuté platobným výmerom, s vecou, o ktorej bolo rozhodnuté dodatočným platobným výmerom. V takýchto prípadoch podľa názoru žalovaného pre prijatie záveru krajského súdu nestačí, že po predchádzajúcom právoplatnom rozhodnutí je vydané ďalšie rozhodnutie, ale je potrebné dôsledne skúmať totožnosť veci. Predovšetkým na základe týchto právnych dôvodov považoval žalovaný rozsudok krajského súdu za nezákonný.

Následne ani krajským súdom prezentovaný názor, že podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní môže správca dane postupovať iba za predpokladu, že by sa prostredníctvom mimoriadnych opravných prostriedkov právoplatný platobný výmer zrušil, nie je zákonný. V prejednávanom prípade totiž skutkové ani právne dôvody uvedené krajským súdom v rozsudku vôbec nenastali. Preto podľa názoru žalovaného správca dane postupoval správne, ak po ukončení opakovanej daňovej kontroly vydal dodatočný platobný výmer na rozdiel DPH, ktorý pozostával z rozdielu dane uvedenej v platobnom výmere a dane zistenej po opakovanej daňovej kontrole.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu z 12. júna 2013 navrhol napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdiť. K námietkam žalovaného uvedeným v odvolaní uviedol, že predmetom daňovej kontroly, ako aj opakovanej daňovej kontroly boli rovnaké doklady a bol zistený nasledovný skutkový stav. Žalobca si uplatnil odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov Ing. Jurašek - JuKri, záujmové združenie, Jozef Liga, s.r.o. a J. Šimko za vykonané stavebné práce v Českej republike. Nie je teda pravdivé tvrdenie žalovaného, že sa nejedná o identický skutkový stav. Výsledkom opakovanej daňovej kontroly tých istých dokladov bolo len to, že pri rovnakom zistenom skutkovom stave bola vec po hmotnoprávnej stránke posúdená úplne odlišne, ako pri predchádzajúcej kontrole. Poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, podľa ktorej pre posúdenie či je daná prekážka veci právoplatne rozhodnutej, nie je významné, ako súd po právnej stránke posúdil skutkový dej, ktorý bol predmetom pôvodného konania. Prekážka veci právoplatne rozhodnutej je daná aj vtedy, pokiaľ určitý skutkový dej (skutok) bol po právnej stránke v pôvodnom konaní posúdený inak, nesprávne či neúplne. (Uznesenie NS SR sp.zn. 2 Cdo 71/2012 z 27.9.2012). Podľa názoru žalobcu, pochybenie správcu dane pri vydaní pôvodného platobného výmeru v roku 2007 mohlo byť napravené jedine preskúmaním rozhodnutia mimo odvolacieho konania, pokiaľ bol naplnený niektorý z dôvodov pre tento mimoriadny opravný prostriedok. Avšak v žiadnom prípade nie vykonaním opakovanej daňovej kontroly. Podľa názoru žalobcu celý predmet sporu bol spôsobený prepojením absolútneho odborného zlyhania správcu dane v rovine hmotnoprávnej a absolútnym odborným zlyhaním žalovaného v rovine procesnoprávnej. Neexistoval žiaden dôvod prostredníctvom opakovanej daňovej kontroly napravovať hmotnoprávne pochybenie správcu dane a jeho zásadný omyl pri aplikácii zákona o DPH. Uplatnil si aj trovy odvolacieho konania vo výške 165,56 €.

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 a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného je potrebné vyhovieť.

Predmetom súdneho preskúmavacieho konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov I, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi DPH za IV. štvrtrok 2006 vo výške 10 960 € na základe výsledkov opakovanej daňovej kontroly.

Spornou otázkou zostalo posúdenie, či opakovaná daňová kontrola bola zo strany žalovaného vykonaná v súlade so zákonom, nakoľko podľa názoru žalobcu, s ktorým sa stotožnil v napadnutom rozsudku aj krajský súd, ukončenie riadnej daňovej kontroly vydaním právoplatného platobného výmeru zakladá pre opakovanú daňovú kontrolu prekážku res iudicata.

Podľa § 15b ods. 1 písm. c/ zákona o správe daní, 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.

Podľa ods. 2 sa na opakovanú daňovú kontrolu vzťahujú ustanovenia § 15.

Podľa ods. 3 písm. a/ opakovanou daňovou kontrolou nie je preverenie výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o riadnych opravných prostriedkoch alebo mimoriadnych opravných prostriedkoch.

V zmysle ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, pokiaľ ide o opakované daňové kontroly tej istej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie vykonané v súlade s ustanovením § 15b ods. 1 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb., nie je rozhodujúce koľko opakovaných kontrol správca dane vykoná, musí však dodržať lehotu v ktorej môže opakované kontroly dane za to isté obdobie vykonávať (medzi inými rozsudok NS SR z 18. februára 2010 sp.zn. 8 Sžf 12/2009).

V rozhodnutí sp.zn. 8 Sžf 15/2012 z 21. februára 2013 išiel najvyšší súd ešte ďalej keď vyslovil, že: „... z ustanovenia § 15 ods. 13 zákona o správe daní nepochybne vyplýva, že daňová kontrola je ukončená prerokovaním protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začína vyrubovacie konanie podľa § 44 ods. 1 zákona o správe daní. Je tiež nepochybné, že vyrubovacie konanie musí byť ukončené právoplatným rozhodnutím vo veci. V danom prípade, ako to vyplýva zo zhodných tvrdení oboch účastníkov správca dane vo veci dodatočný platobný výmer vydal, tento však bol rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky na základe odvolania žalobcu zrušený. Z tejto nepochybnej skutočnosti teda vyplýva, že vyrubovacie konanie po ukončení riadnej daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty za rozhodujúce zdaňovacie obdobie nebolo ukončené právoplatným platobným ani dodatočným platobným výmerom (v pôvodnom konaní o riadnej daňovej kontrole). Vychádzajúc z citovaného ustanovenia, podľa názoru najvyššieho súdu, správca dane, po zrušení dodatočného platobného výmeru, resp. výmerov a po vrátení veci na ďalšie konanie v prípade riadnej daňovej kontroly, mal pokračovať vo vyrubovanom konaní preverení výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o opravných prostriedkoch a toto vyrubovacie konanie ukončiť vydaním právoplatného platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru. Pokiaľ žalovaný v danom prípade vydal po zrušení dodatočného platobného výmeru pokyn na vykonanie opakovanej daňovej kontroly, tak svojím konaním porušil zákon o správe daní.“

Z uvedeného je zrejmé, že opakovaná daňová kontrola predpokladá ukončenie daňovej kontroly a následné ukončenie vyrubovacieho konania právoplatným rozhodnutím.

V prejednávacom prípade je zrejmé, že správca dane vykonal u žalobcu riadnu daňovú kontrolu za IV. štvrtrok 2006 už v roku 2007, na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, o výsledku ktorej vyhotovil protokol zo dňa 18. mája 2007, ktorý bol prerokovaný s daňovým subjektom 22. mája 2007 a následne vydal správca dane rozhodnutie z 22. mája 2007, ktorým podľa § 15 ods. 15 zákona o správe daní priznal platiteľovi dane nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2006 v sume 349 206,-Sk. Uvedené rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť 8. júna 2007.

Z uvedeného vyplýva, že argumenty žalobcu, s ktorými sa nesprávne stotožnil aj krajský súd, že právoplatné rozhodnutie vydané na základe riadnej daňovej kontroly je prekážkou res iudicata pre opakovanú daňovú kontrolu je v priamom rozpore s vyššie citovanými ustanoveniami zákona o správe daní, ako aj s judikatúrou najvyššieho súdu.

Preto krajský súd pochybil, keď zrušil rozhodnutie správnych orgánov len na základe tej skutočnosti, že považoval dodatočný platobný výmer za vydaný v rozpore so zákonom pre porušenie princípu res iudicata.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací z uvedených dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove podľa § 250ja ods. 2 a § 221 ods. 1 písm. h) zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

V ďalšom konaní bude povinnosťou krajského súdu vec meritórne prejednať, vysporiadať sa so všetkými relevantnými námietkami účastníkov konania v intenciách platnej judikatúry najvyššieho a ústavného súdu a vo veci opätovne rozhodnúť, pričom rozhodne aj o trovách tohto odvolacieho konania.

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu odvolanie nie je prípustné.