

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/10/2016
Identifikačné číslo spisu: 6015200109
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6015200109.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: Ján Zeman, S. XX, XXX XX Lučatín, IČO: XX XXX XXX, zastúpeného advokátkou JUDr. Ing. Lindou Kovandovou, ul. Janka Kráľa 1, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 307 121 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/499797/2014/4989 z 12. novembra 2014 o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/23/2015-53 zo dňa 08. septembra 2015 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/23/2015-53 zo dňa 08. septembra 2015 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

Odôvodnenie

Krajský súd napadnutým rozsudkom zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/499797/2014/4989 zo dňa 12. novembra 2014 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601402/5/1727316/2014/Zna zo dňa 05. mája 2014 podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a e/ O.s.p. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Návrh žalobcu na prerušenie konania podľa § 109 ods. 1 písm. c/ O.s.p. zamietol. Žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania na účet právnej zástupkyne JUDr. Ing. Lindy Kovandovej vedený v Tatrabanke, a.s., č. ú. XXXXXXXXXXXX/XXXX., IBAN: Y, SWIFT/BIC: W. vo výške 514,66 Eur, pozostávajúce z trov žalobcu 70,-- Eur a z trov právneho zastúpenia 444,66 Eur, do 3 dní od právoplatnosti rozsudku.

Rozhodol tak po tom, čo sa oboznámil so spisovým materiálom, vrátane obsahu administratívneho spisu a dospel k záveru, že rozhodnutie správneho orgánu nie je v súlade so zákonom. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd ďalej uviedol, že z obsahu žaloby, ako aj vyjadrenia žalovaného, taktiež z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z

pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007. Daňová kontrola bola vykonávaná na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Na základe výsledkov z daňovej kontroly správca dane vydal rozhodnutie č. 651/230/16052/09/Eli zo dňa 08.04.2009, ktorým bol nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní v sume 48.902,62 Eur znížený o sumu 48.814,98 Eur a priznaný nadmerný odpočet v sume 87,64 Eur. Nadmerný odpočet v sume 87,64 Eur bol žalobcovi vrátený, t. j. použitý podľa § 63 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o správe daní). Uvedené rozhodnutie napadol žalobca odvolaním a žalovaný ako odvolací orgán (v tom čase Daňové riaditeľstvo SR - do 31.12.2011) zrušil a vrátil správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodu, že správca dane nedostatočne zistil a vyhodnotil skutkový stav vo veci. Zároveň dal podnet zo dňa 12.08.2009, aby správca vykonal prvú opakovanú daňovú kontrolu. Oznámenie o výkone opakovanej daňovej kontroly zo dňa 02.10.2009 bolo doručené splnomocnenému zástupcovi žalobcu Mgr. A. R. dňa 20.10.2009. Na základe tohto podnetu žalovaného vykonal správca dane prvú opakovanú daňovú kontrolu, ktorú ukončil Protokolom o opakovanej daňovej kontrole, ktorý spolu s jeho Dodatkom bol doručený dňa 25.02.2010. Na základe výsledkov prvej opakovanej daňovej kontroly správca dane vydal Dodatočný platobný výmer č. XXX/XXX/XXXXX/XX/Eli. zo dňa 09.03.2010, proti ktorému sa žalobca odvolal a tento bol rozhodnutím odvolacieho orgánu č. I/221/16509-104570/2010/990325-r zo dňa 15.11.2010 zrušený a vec bola vrátená na ďalšie konanie vo veci. Na podnet odvolacieho orgánu zo dňa 26.11.2010 správca dane vykonal druhú opakovanú daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007. Oznámenie o jej výkone zo dňa 25.01.2011 bolo doručené splnomocnenému zástupcovi Ing. Z. X. dňa 02.02.2011. O výsledku druhej opakovanej daňovej kontrole bol vyhotovený protokol zo dňa 10.05.2011 a dodatok zo dňa 10.06.2011. Prerokovaný bol vrátane dodatku s Ing. Z. X. dňa 11.07.2011. Na základe výsledkov druhej opakovanej daňovej kontroly bol vydaný Dodatočný platobný výmer č. XXX/XXX/XXXXX/XX/AtrJ. zo dňa 12.07.2011. Tento dodatočný platobný výmer bol opätovne rozhodnutím odvolacieho orgánu č. 1100301/1/238104/2013/4989 zo dňa 14.06.2013 na základe odvolania žalobcu zrušený a vec bola vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie. Rozhodnutie odvolacieho orgánu bolo doručené Ing. Z. X. dňa 03.07.2013. Správca dane na základe Oznámenia č. 9601402/5/3625066/2013/Zna zo dňa 31.07.2013, doručeného Ing. Z. X. dňa 13.08.2013, oznámil vyrubovacie konanie.

Primárne sa krajský súd zaoberal opodstatnenosťou žalobnej námietky vo vzťahu k tvrdenému nesprávnemu postupu pri vykonávaní riadnej daňovej kontroly a dvoch opakovaných daňových kontrol s ohľadom na znenie ustanovenia § 250i ods. 3 O.s.p. ako aj článok 2 ods.2 ústavy.

Krajský súd mal za preukázané, že v zmysle ustanovenia § 15 ods. 13 zákona o správe daní bola daňová kontrola ukončená prerokovaním protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom, alebo jeho zástupcom. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začínalo vyrubovacie konanie v zmysle § 44 ods. 1 zákona o správe daní. Je nepochybné, že vyrubovacie konanie malo byť ukončené právoplatným rozhodnutím vo veci. V danom prípade, ako to vyplýva z obsahu administratívneho spisu, ako aj zhodných tvrdení oboch účastníkov, došlo k zrušeniu rozhodnutia č. 651/230/16052/09/Eli zo dňa 08.04.2009 rozhodnutím vtedajšieho Daňového riaditeľstva SR na základe odvolania žalobcu. Z tejto nepochybnnej skutočnosti vyplýva, že vyrubovacie konanie po ukončení riadnej daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty za rozhodujúce zdaňovacie obdobie nebolo ukončené právoplatným rozhodnutím.

S poukazom na znenie ustanovení § 15 ods. 17, § 15 ods. 18, § 15b ods. 1 písm. a/ až c/, ods. 3 písm. a/ a b/ a § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní sa krajský súd postavil na stanovisko, v zhode aj s vysloveným právnym názorom Najvyššieho súdu SR v rozsudku 5Sžf/8/2012, 5Sžf/29/2012 zo dňa 31.01.2013, že správca dane po zrušení rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní po ukončení riadnej daňovej kontroly a po vrátení veci na ďalšie konanie, mal pokračovať vo vyrubovacom konaní preverení výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o opravných prostriedkoch a toto vyrubovacie konanie ukončiť vydaním právoplatného rozhodnutia. Pokiaľ žalovaný v danom prípade vydal po jeho zrušení pokyn na vykonanie prvej opakovanej daňovej kontroly, dopustil sa porušenia zákona. Správca dane nebol teda oprávnený vykonať opakovanú daňovú kontrolu v zmysle § 15b zákona o správe daní a pokiaľ správca dane vydal na základe tejto opakovanej daňovej kontroly dňa 09.03.2010 dodatočný platobný výmer za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007, je toto rozhodnutie postihnuté nezákonnosťou

rovnako ako aj následne vydaný dodatočný platobný výmer zo dňa 12.07.2011 po vykonaní druhej opakovanej daňovej kontroly, tiež z podnetu odvolacieho orgánu. Nezákonný postup daňových orgánov, ktoré začali vo vykonávaní prvej opakovanej daňovej kontroly a druhej opakovanej daňovej kontroly vyústil až do nezákonne vydaného rozhodnutia napadnutého žalobou, nakoľko toto sa odvíja z predchádzajúceho konania daňových orgánov postihnutých vyššie uvedenou vadou.

Ďalej krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že inštitút opakovaných daňových kontrol nemá slúžiť k predlžovaniu lehôt na vykonávanie riadnej daňovej kontroly, ktorá má byť ukončená v zákonom stanovenej 6-mesačnej lehote, výnimočne po predĺžení v 12-mesačnej lehote. Zákon o správe daní striktno stanovoval podmienky, za ktorých bolo možné opakovanú daňovú kontrolu vykonať, resp. vymedzil, čo nie je opakovanou daňovou kontrolou. Nedostatočne zistený skutkový stav netvorí zákonný rámec pre výkon opakovanej daňovej kontroly, tieto nedostatky možno odstraňovať vo vyrubovacom konaní. Pokiaľ by krajský súd akceptoval názor daňových orgánov, že je potrebné dať pokyn na vykonanie opakovanej daňovej kontroly po zrušení rozhodnutia vydaného na základe zistení z riadnej daňovej kontroly, ak k zrušeniu tohto rozhodnutia došlo pre nedostatočne zistený skutkový stav, a to bez predchádzajúceho zákonného ukončenia vyrubovacieho konania, viedlo by to k absurdnému záveru, že by bolo možné donekonečna vydávať pokyny na vykonanie opakovaných daňových kontrol, čo by bol výrazný zásah do stability právnych vzťahov, stavu právnej istoty daňových subjektov. Ústavný súd SR v náleze III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010 formuloval právny názor o povahe lehoty ustanovenej v § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. a o následkoch jej nedodržania. Ide o lehotu, ktorá je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov). V zmysle záveru Ústavného súdu SR, ak správca dane nerešpektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušuje tým nielen ustanovenie § 15 ods. 17 zákona o správe daní, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní.

Z uvedených dôvodov krajský súd považoval napadnuté rozhodnutie žalobou za vydané v rozpore s citovanými ustanoveniami zákona o správe daní, teda napadnuté rozhodnutie bolo vydané na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, a to v dôsledku skutočností, že vyrubovacie konanie po riadnej daňovej kontrole nebolo ukončené zákonným spôsobom a napriek tomu sa otvárala prvá opakovaná daňová kontrola a druhá opakovaná daňová kontrola, čo nebol postup súladný so zákonom. V dôsledku uvedených skutočností sa vyskytla v konaní daňových orgánov vada, ktorá mala vplyv na zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia. Z nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. III.ÚS 24/2010-57 vyplýva záver, že ak daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, potom aj protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contr. § 29 ods. 4, prvá veta zákona o správe daní a poplatkov). V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné.

Ďalej krajský súd uviedol, že hmotnoprávnou stránkou žaloby, teda pokiaľ sa jednalo o preukázanie splnenia podmienok pre uplatnené odpočítanie dane v zmysle ustanovení § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/, § 19 ods. 2, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, sa krajský súd bližšie nezaoberal, nakoľko už vyššie uznaná opodstatnenosť žalobnej námietky vo vzťahu k nesprávne vykonávaniu daňovej kontroly ako celku, vrátane opakovaných daňových kontrol, spôsobila, že krajský súd musel pristúpiť k zrušeniu napadnutého rozhodnutia. Napriek tomu krajský súd zastáva stanovisko, že z hľadiska hmotnoprávnej stránky by nebolo možné priznať žalobným námietkam úspech a v plnom rozsahu sa stotožnil so stanoviskom žalovaného o nepreukázaní žalobcom splnenia zákonných podmienok pre uplatnené odpočítanie dane, a to z dôvodov, na ktoré správne poukázal žalovaný. Nebyť zistenia nesprávneho postupu daňových orgánov pri vykonávaní daňovej kontroly, krajský súd by nepristúpil k zrušeniu žalobou napadnutého rozhodnutia.

Krajský súd ako neopodstatnený zamietol návrh žalobcu na prerušenie konania, podaný podľa § 109

ods. 1 písm. c/ O.s.p., keďže nezistil potrebu predkladať prejudiciálne otázky Súdnemu dvoru Európskej únie, čoho sa žalobca dožadoval s poukazom na článok 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, pretože Súdny dvor v rozsudku C-504/10 Tanoarch, zodpovedal nastolené otázky. V predmetnom rozhodnutí sa Súdny dvor EÚ zaoberal možnosťou uznania odpočítania dane, pokiaľ ide o prípravnú činnosť a tiež vyslovil stanovisko k otázke zneužitia práva, ktorá je tiež významnou pri posudzovaní uplatneného nároku na odpočítanie dane. Krajský súd preto nepovažoval za potrebné opätovne predkladať prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru EÚ. Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že by žalovaný nemal vedomosti o tom, čo je prípravnou činnosťou, zneužitím práva a podobne. Z hľadiska hmotnoprávneho posúdenia veci daňové orgány na vec správne aplikovali príslušné ustanovenia zákona o DPH a správne aplikovali aj rozhodnutie ESD vo veci C-504/10 Tanoarch, keď sa zaoberali jednotlivými objektívnymi prvkami ozrejmujúcimi konanie daňového subjektu ako smerujúceho k zneužitiu práva. Vzhľadom na tieto skutočnosti krajský súd napadnuté rozhodnutie žalovaného a jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň zamietol návrh na prerušenie konania uplatnený z dôvodu § 109 ods. 1 písm. c/ O.s.p. Žalobcovi, ktorý v konaní mal úspech, priznal krajský súd náhradu trov konania podľa § 250k ods. 1 O.s.p.

Proti tomuto rozsudku podal odvolanie žalovaný. Navrhol, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil, žalobu zamietol a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania. Uviedol že krajský súd vec po právnej stránke posúdil nesprávne a žalovaný postupoval v súlade so zákonom, keď prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Ďalej uviedol, že v čase posudzovania predmetného prípadu, t. j. v rokoch 2008, 2009 a 2010 bol právny názor na vykonanie opakovanej daňovej kontroly (a zaužívaná prax daňových orgánov) taký, že v prípadoch, keď žalovaný ako (odvolací orgán) v rámci odvolacieho konania zrušil rozhodnutie prvostupňového orgánu a vec vrátil na ďalšie konania rozhodnutie, prípadne keď súd rozhodnutie žalovaného (odvolacieho orgánu) aj prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie, žalovaný ako odvolací orgán vydal správcovi dane podnet na vykonanie opakovanej daňovej kontroly, na základe ktorej správca dane vykonal opakovanú daňovú kontrolu podľa § 15b ods. 1 písm. c) zákona o správe daní. Poukázal na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/12/2009 z 18.2.2010, v ktorom najvyšší súd akceptoval vykonanie opakovaných daňových kontrol. Ďalej žalovaný v odvolaní uviedol, že právny názor na vykonávanie opakovaných daňových kontrol a zaužívaná prax daňových orgánov pri vykonávaní opakovaných daňových kontrol sa zmenili až v novembri 2010 a to na základe listu Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/26478/2010-71 zo dňa 5.11.2010, v ktorom MF SR zaujalo stanovisko, že takáto prax nie je v súlade s účelom vykonávania opakovaných daňových kontrol. Na základe uvedeného mal žalovaný za to, že postup pri výkone riadnej daňovej kontroly a následne prvej a druhej opakovanej daňovej kontroly v posudzovanom období rokov 2008, 2009 a 2010 bol v súlade s vtedy platným právnym názorom a zaužívanou praxou daňových orgánov pri vykonávaní opakovaných daňových kontrol. Následný postup žalovaného, ako aj správcu dane po druhej opakovanej daňovej kontrole, kedy žalovaný zrušil dodatočný platobný výmer správcu dane a vrátil mu vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, t. j. žalovaný vrátil správcu dane do vyrubovacieho konania, v rámci ktorého správca dane vydal rozhodnutie, bol v súlade so zmenou právneho názoru na výkon opakovanej daňovej kontroly a listom MF SR zo dňa 5.11.2010. Ďalej sa v odvolaní uvádza priebeh daňového konania, daňových kontrol, vydanie rozhodnutí správcu dane a ich zrušenie v odvolacom (daňovom) konaní s názorom žalovaného, že postup daňových orgánov bol v čase posudzovania predmetného prípadu (v rokoch 2008, 2009 a 2010) v súlade s vtedajším právnym názorom na vykonanie opakovanej daňovej kontroly a zaužívanou praxou daňových orgánov a vykonanie vyrubovacieho konania po zrušení dodatočného platobného výmeru po druhej opakovanej daňovej kontrole bolo v súlade s listom MF SR č. MF/26478/2010-71 zo dňa 5.11.2010, teda so zmenou právneho názoru na vykonávanie opakovanej daňovej kontroly, čím podľa žalovaného bola odstránená vada konania, preto rozhodnutia daňových orgánov nie sú podľa názoru žalovaného nezákonné.

Pokiaľ išlo o hmotnoprávne posúdenie veci, žalovaný sa stotožnil s názorom krajského súdu, že z hľadiska hmotnoprávnej stránky by nebolo možné priznať žalobným námietkam úspech, keďže ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu ako aj zo skutočností, uvedených v preskúvanom

rozhodnutí žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie odpočítania dane, lebo v danom prípade nejde o hospodársku činnosť ale o zneužitie práva. Preto nemôže byť odpočítanie dane z preverovanej faktúry priznané v zmysle ustanovení zákona o DPH a ani v zmysle Smernice rady 2006/112/ES, ktorá je premietnutá do zákona o DPH.

Vo vyjadrení k odvolaniu žalobca navrhol, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil. Ak by najvyšší súd nepovažoval procesné pochybenia a nezákonnosť daňových kontrol za dostatočne závažné pre potvrdenie rozsudku krajského súdu, žalobca navrhol, aby najvyšší súd konanie prerušil a obrátil sa s prejudiciálnymi otázkami na Súdny dvor EÚ, v rámci ktorých si nechá presnejšie vyložiť, ako posudzovať otázku existencie či neexistencie zneužitia práva v prejednávanom prípade.

Zopakoval tvrdenia žaloby, ktoré sa týkali pochybení pri výkone daňových kontrol (riadnej aj opakovaných) a podrobne popísal postup daňových orgánov v danom daňovom konaní. Zdôraznil, že druhá opakovaná daňová kontrola bola začatá dňa 04.03.2011, teda po tom, ako mal žalovaný k dispozícii aj list MF SR č. MF/26478/2010-71 zo dňa 05.11.2010 a napriek tomu sa postupovalo podľa v minulosti zaužívanej praxi. Stotožnil sa s názorom krajského súdu, že inštitút opakovaných daňových kontrol nemá slúžiť na predlžovanie lehôt na vykonávanie riadnej daňovej kontroly a ani ho nemožno zneužívať na oddiaľovanie vydania právoplatného rozhodnutia vo vyrubovacom konaní a že nedostatočne zistený skutkový stav resp. iné dôvody zrušenia dodatočných platobných výmerov v danej veci netvorili zákonný rámec pre výkon opakovanej daňovej kontroly.

K hmotnoprávnej stránke žalobca vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že ak mal žalovaný a aj správca dane názor, že v prejednávanej veci malo ísť o zneužitie práva, existencia resp. neexistencia práva mala byť skúmaná už v rámci riadnej daňovej kontroly a nie v priebehu niekoľkých daňových kontrol, pričom v niektorých daňové orgány zneužitie práva ani neskúmali a ani slovom nespomenuli. Správca dane len neustále vymýšľal dôvody pre neuznanie nároku na odpočítanie dane žalobcom, až kým nenašiel taký, s ktorým by žalovaný súhlasil. Od tvrdení, že práva k vynálezu, resp. práva z patentovej prihlášky nie sú právom nehmotnému majetku až po zneužitie práva, správca dane vytváral priam až absurdné dôvody pre neuznanie odpočtu DPH. Napokon rozhodol, že vo veci malo ísť o tzv. zneužitie práva, ale tento svoj právny názor riadne neodôvodnil. Ani žalovaný zneužitie práva, hoci sa jedná o pojem európskeho práva, do hĺbky neposudzoval a už vôbec ho neposudzoval v súlade s judikatúrou SD EÚ, na čo bol povinný. Nestačí uviesť, že sa daňové orgány domnievajú, že sa jedná o zneužitie práva, ale sú povinné presne uviesť dôvody, ktoré k takémuto právnomu záveru viedli a hlavne ako a či vôbec skúmali cieľ hospodárskej transakcie, o ktorú išlo, či došlo k prípravnej fáze ekonomickej činnosti, čo sa ňou rozumie a či obchodná transakcia mohla mať aj iný význam než získanie daňovej výhody. Pokiaľ ide o hmotnoprávne posúdenie veci, keďže krajský súd sa vzhľadom na závažnosť procesných chýb žalovaného a správcu dane bližšie nezaoberal hmotnoprávnou stránkou veci, nemožno podľa názoru žalobcu klásť priveľký dôraz na to, že krajský súd okrajovo v rozsudku uviedol, že z hľadiska hmotnoprávneho by zrejme žalobným námietkam úspech nepriznal. V súvislosti s otázkou zneužitia práva žalobca poukázal na to, že k tejto otázke sa dostatočne podrobne vyjadril k žalobe a zdôraznil, že má zato, že v danej veci o žiadne zneužitie práva nešlo, daňové orgány zneužitie práva neskúmali v súlade s tým, ako to požaduje Súdny dvor EÚ, riadne svoj záver ani neodôvodnili a argumenty, ktoré ich mali k tomuto záveru viesť, nemajú oporu v európskom práve, pričom pojem zneužitie práva je pojem európskeho práva.

Dňom 1.7.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP), ktorý upravuje v § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, § 250ja ods. 2 OSP) s tým, že termín verejného vyhlásenia rozsudku bol oznámený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu, ako aj internetovej stránke najvyššieho súdu.

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.).

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, u 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.

Predmetom konania v danej veci bolo rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane o určení platiteľovi DPH (žalobcovi) rozdielu v sume 48 814,98 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007, ktorý rozdiel vznikol v súvislosti s uplatnením (a neuznaním) odpočítania dane z faktúry č. XXXXXX/JZe zo dňa 30.11.2007 od dodávateľa T. za odpredaj spolujateľského podielu k PP 5017-2007 - prihláška vynálezu - reg. Q., základ dane 7 740 000 Sk, DPH 19 % 1 470 600 Sk (Spôsob prípravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty). Toto rozhodnutie krajský súd podľa § 250j ods. 2 písm. a/, e/ O.s.p. zrušil spolu s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601402/5/1727316/2014/Zna zo dňa 05. mája 2014 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie s odôvodnením, že rozhodnutie správneho orgánu nie je v súlade so zákonom.

Je nepochybné, že v zmysle ustanovenia § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. bola daňová kontrola ukončená prerokovaním protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom, alebo jeho zástupcom. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začínalo vyrubovacie konanie v zmysle § 44 ods. 1 zákona o správe daní. Vyrubovacie konanie malo byť ukončené právoplatným rozhodnutím vo veci. V danom prípade, ako to vyplýva z obsahu administratívneho spisu, ako aj zhodných tvrdení oboch účastníkov, došlo k zrušeniu rozhodnutia č. 651/230/16052/09/Eli zo dňa 08.04.2009 rozhodnutím vtedajšieho Daňového riaditeľstva SR na základe odvolania žalobcu. Z tejto skutočnosti vyplýva, že vyrubovacie konanie po ukončení riadnej daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty za rozhodujúce zdaňovacie obdobie nebolo ukončené právoplatným rozhodnutím.

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 správcou dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere (§ 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní).

Vychádzajúc z citovaného ustanovenia, najvyšší súd zhodne s názorom krajského súdu má za to, správca dane po zrušení rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní po ukončení riadnej daňovej kontroly a po vrátení veci na ďalšie konanie mal pokračovať vo vyrubovacom konaní preverení výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o opravných prostriedkoch a toto vyrubovacie konanie ukončiť vydaním právoplatného rozhodnutia. Pokiaľ žalovaný v danom prípade vydal po jeho zrušení pokyn na vykonanie prvej opakovanej daňovej kontroly, dopustil sa porušenia zákona. Správca dane nebol oprávnený vykonať opakovanú daňovú kontrolu v zmysle § 15b zákona o správe daní a pokiaľ správca dane vydal na základe tejto opakovanej daňovej kontroly dňa 09.03.2010 dodatočný platobný výmer za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007, je toto rozhodnutie postihnuté nezákonnosťou rovnako

ako aj následne vydaný dodatočný platobný výmer zo dňa 12.07.2011 po vykonaní druhej opakovanej daňovej kontroly, tiež z podnetu odvolacieho orgánu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa so spisovým materiálom ako aj obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že rozhodnutie správneho orgánu nie je v súlade so zákonom. Pokiaľ krajský súd po náležitom oboznámení sa s obsahom pripojených administratívnych spisov daňových orgánov oboch stupňov zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a e/ O.s.p. rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov, jeho rozsudok je vecne správny. V odôvodnení rozsudku sa krajský súd náležite vyporiadal s námietkami žaloby ako aj s tvrdeniami žalovaného vo vyjadrení k žalobe, preto najvyšší súd nebude dôvody rozsudku krajského súdu opakovat', len na ne v súlade s ustanovením § 219 ods. 2 O.s.p. odkazuje.

Pokiaľ sa v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu uvádza, že hmotnoprávnou stránkou žaloby, teda pokiaľ sa jednalo o preukázanie splnenia podmienok pre uplatnené odpočítanie dane v zmysle ustanovení § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/, § 19 ods. 2, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, sa krajský súd bližšie nezaoberal, nakoľko už vyššie uznaná opodstatnenosť žalobnej námietky vo vzťahu k nesprávnemu vykonávaniu daňovej kontroly ako celku, vrátane opakovaných daňových kontrol, spôsobila, že musel pristúpiť k zrušeniu napadnutého rozhodnutia, ale napriek tomu zastáva stanovisko, že z hľadiska hmotnoprávnej stránky by nebolo možné priznať žalobným námietkam úspech a krajský súd sa v plnom rozsahu stotožnil so stanoviskom žalovaného o nepreukázaní žalobcom splnenia zákonných podmienok pre uplatnené odpočítanie dane, a to z dôvodov, na ktoré správne poukázal žalovaný, pričom nebyť zistenia nesprávneho postupu daňových orgánov pri vykonávaní daňovej kontroly, krajský súd by nepristúpil k zrušeniu žalobou napadnutého rozhodnutia, v tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na potrebu zistenia a posúdenia, či došlo k splneniu podmienky ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 zákona o DPH a teda či v konaní žalobca uniesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

Najvyšší súd nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe mohli byť dôvodom pre zrušenie rozsudku krajského súdu. Napadnutý rozsudok sa dostatočne podrobne zaoberal skutkovými zisteniami daňových orgánov a žalobnými dôvodmi, rozsahom ktorých je správny súd pri svojej rozhodovacej činnosti viazaný. Najvyšší súd sa preto v plnom rozsahu stotožnil s dôvodmi napadnutého rozsudku. Keďže podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd v otázkach, ktoré boli dôvodom podanej žaloby nerozhodol svojvoľne a nezákonne a keďže ani na základe odvolania, podaného žalovaným proti rozsudku krajského súdu neboli v súdnom odvolacom konaní zistené dôvody na spochybnenie správnosti jeho záverov a na zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považoval najvyšší súd jeho odôvodnenie za logické jasné a zrozumiteľné a nezistil v ňom žiaden rozpor so zákonom, napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd s poukazom na § 250k ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 a § 224 ods. 1 ods. 1 O.s.p. Žalobcovi, ktorý bol aj v súdnom odvolacom konaní úspešný, nepriznal nárok na náhradu trov odvolacieho konania, keďže neboli vyčíslené (§ 151 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.: Ak účastník v lehote podľa odseku 1 - najneskôr do troch pracovných dní od vyhlásenia rozhodnutia - trovy nevyčísli, súd mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia; ak takému účastníkovi okrem trov právneho zastúpenia iné trovy zo spisu nevyplývajú, súd mu náhradu trov konania neprizná a v takom prípade súd nie je viazaný rozhodnutím o prisúdení náhrady trov konania tomuto účastníkovi v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.