

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžf/6/2016  
Identifikačné číslo spisu: 8014201167  
Dátum vydania rozhodnutia: 24.05.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8014201167.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: M. G., bytom V., právne zastúpeného advokátom JUDr. Gerhardom Zvolánekom, so sídlom Štúrova 20, Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/350666/2014/5292 zo dňa 1. augusta 2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 9701404/5/358623/2014 zo dňa 29. januára 2014, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/64/2014-161 zo dňa 9. októbra 2015, jednomyselne

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/64/2014-161 zo dňa 9. októbra 2015 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

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 2 písm. a) a d) O.s.p. zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/350666/2014/5292 zo dňa 1. augusta 2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 9701404/5/358623/2014 zo dňa 29. januára 2014 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v sume 589,57 eur.

V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že žalobca nepredložil v stanovenej lehote správcovi dane účtovné doklady k daňovej kontrole, čím neumožnil vykonať daňovú kontrolu a boli splnené podmienky na postup podľa § 48 ods. 1 písm. b) daňového poriadku.

Neobstojí námietka, že správca dane porušil § 30 ods. 3 daňového poriadku, lebo žalobca dňa 30. 3.

2010 splnomocnil na svoje zastupovanie JUDr. Gerharda Zvolánka, pričom z obsahu plnomocenstva vyplýva, že sa jednalo o všeobecné plnomocenstvo na zastupovanie v daňovom konaní na dani z príjmov právnických osôb, a teda aj na doručovanie písomností súvisiacich s daňovou kontrolou na dani z príjmov fyzickej osoby. Žalovaný nemohol zohľadniť, že medzi žalobcom a jeho zástupcom viazne komunikácia. Bez ohľadu na okolnosť, či a s kým mal správca dane komunikovať v súvislosti s predložením účtovných dokladov, súd zdôraznil, že sám žalobca dňa 16. 9. 2013 telefonicky oznámil, že žiadne účtovné doklady nemôže predložiť, lebo ich nemá a ani ich nepredložil.

Krajský súd sa stotožnil s námietkou žalobcu o porušení § 48 ods. 5 daňového poriadku, keď správca dane neprihliadal na čestné vyhlásenia zamestnancov žalobcu a Ing. M. zo dňa 17. 12. 2013 o tom, že zistený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby, ktorý bol vyrubený daňovým úradom na základe daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie 2004 až 2008 žalobcovi je výlučne jeho príjmom, ktorý dosiahol svojou samostatnou podnikateľskou činnosťou v danom období a že tento príjem nebol dosiahnutý činnosťou združenia JuKri, z.z., preto nepodlieha článku 5 Zmluvy o združení a daný príjem si so žalobcom nedelil. Súd zistil, že žalobca je fyzická osoba - podnikateľ, ktorý svoju činnosť v roku 2007 vykonával spolu s Ing. M., s ktorým dňa 26. 5. 1994 uzavrel podľa § 829 a nasl. Obchodného zákonníka Zmluvu o vzniku združenia, bez právnej subjektivity, s názvom JuKri - záujmové združenie. Poukázal na článok 4 a 5 Zmluvy o vzniku združenia a uviedol, že príjem zistený správcou dane za zdaňovacie obdobie 2007 nie je príjmom žalobcu ako účastníka združenia, čo žalobca namietal v písomnom vyjadrení zo dňa 20. 12. 2013 k Protokolu číslo 971404/5/5401963 /2013/ Pav zo dňa 4. 12. 2013, ako aj v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu Daňového úradu Prešov a v žalobe. Správca dane ani žalovaný sa s predmetnými námietkami žalobcu nezaoberali, v rozpore s povinnosťou podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku.

Súd sa nestotožnil s názorom daňových orgánov, že žalobcom uvedené námietky presahujú rámec ustanovenia § 49 ods. 2 daňového poriadku a postup správcu dane vyhodnotil ako nesprávne právne posúdenie veci. Tým, že sa predmetnou námietkou žalobcu daňové orgány nezaoberali, je rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

Krajský súd preto zrušil rozhodnutie žalovaného ako i jemu predchádzajúce rozhodnutie príslušného správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Uložil správcovi dane povinnosť, aby sa v ďalšom konaní vecne zaoberal námietkou žalobcu, že príjem, ktorý správca dane považoval za jeho príjem, nie je jeho príjmom, ale je výlučným príjmom Ing. Jurašeka ako s námietkou - okolnosťou uplatnenou v súlade s § 48 ods. 5 daňového poriadku a svoje rozhodnutie náležite odôvodnil. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p.

## II.

Proti rozsudku Krajského súdu v Prešove podal odvolanie žalovaný v zákonom určenej lehote. Uviedol, že súhlasí so závermi prvostupňového súdu v častiach, v ktorých konštatoval, že žalobca nepredložil v stanovenej lehote účtovné doklady k daňovej kontrole, čím správcovi dane neumožnil vykonať daňovú kontrolu, a teda boli splnené podmienky na postup podľa § 48 ods. 1 písm. b) zákona číslo 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len daňový poriadok) a s konštatovaním, že neobstojí námietka o porušení § 30 ods. 3 daňového poriadku, pretože žalobca dňa 30. 3. 2010 splnomocnil na svoje zastupovanie JUDr. Gerharda Zvolánka. Súd v tejto súvislosti zdôraznil, že sám žalobca dňa 16. 9. 2013 telefonicky oznámil, že žiadne účtovné doklady nemôže predložiť, lebo ich nemá. Zo uvedeného vyplýva, že zmarenie daňovej kontroly zo strany žalobcu bolo evidentné.

Žalobca vyjadril nesúhlas s tým, že došlo k porušeniu § 48 ods. 5 daňového poriadku, keď správca dane neprihliadol na čestné vyhlásenia zamestnancov žalobcu a Ing. M., ktorý vyhlásil, že správcou dane zistený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby bol výlučne jeho príjmom a nebol dosiahnutý činnosťou združenia.

Žalovaný trval na tom, že daňové orgány správne a v súlade s daňovým poriadkom posúdili, že v procese určovania dane podľa pomôcok, správca dane nemohol prihliadať na žalobcom namietané vyhlásenia jeho zamestnancov a Ing. M. a už vôbec nie podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku ako na výhody daňového subjektu ním neuplatnené. Daňové orgány sa riadne vysporiadali s predmetnou námietkou vo svojich rozhodnutiach. To, že správca dane predložené vyhlásenia nepovažoval za okolnosť, z ktorej by mohla vyplývať výhoda pre daňový subjekt neznamená, že správca dane sa predmetnou námietkou nezaoberal. Vysporiadal sa s ňou tak, že čestné vyhlásenia za takúto okolnosť neuznal. V danom prípade sa nemohlo jednáť o okolnosť podľa znenia § 48 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého sa za také okolnosti považujú len tie, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. V danom prípade si daňový subjekt túto výhodu uplatnil s tým, že príjmy zo združenia nepovažoval za svoje príjmy a v daňovom priznaní za rok 2007 ich neuviedol. Žalobca bol oprávnený písomne sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie spôsobu určenia dane podľa pomôcok a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5, za čo predložené čestné vyhlásenia nemožno považovať. Akceptovanie predmetných vyhlásení by bolo nad rámec zákona. Uvedené čestné vyhlásenia neboli správcovi dane predložené v procese určovania dane podľa pomôcok, podľa § 48 ods. 4 daňového poriadku. Proces určovania dane bol podľa § 49 ods. 3 daňového poriadku ukončený dňa 6. 12. 2013 prevzatím protokolu, pričom k predloženiu čestných vyhlásení došlo až 20. 12. 2013. Ukončený proces určovania dane sa nemôže znovu otvárať a predložené doklady po tomto procese nie sú použiteľné.

K čestnému vyhláseniu Ing. M. zo dňa 17. 12. 2013 sa vyjadril Najvyšší súd Slovenskej republiky aj v súdnom spore týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia 2004, ktorý vo svojom rozsudku č. k. 8Sžf/6/2013 zo dňa 23. 1. 2014 konštatoval nevierohodnosť uvedeného vyhlásenia. Rozsudok Krajského súdu v Prešove vzbudzuje v žalovanom pocit právnej neistoty, pretože o identickej problematike, za zdaňovacie obdobie 2004, už prvostupňový súd - senát v totožnej zostave, rozhodoval s tým rozdielom, že rozdiel dane nebol určený podľa pomôcok, ale bol vyrubený po daňovej kontrole a závery súdu boli diametrálne odlišné. Poukázal na právne závery prvostupňového súdu v rozsudku č. 3S/36/2011-131 zo dňa 14. 9. 2012, podľa ktorého nedošlo k pochybeniu správcu dane, ktorý na základe zistení považoval zistené príjmy za kontrolované zdaňovacie obdobie za príjmy žalobcu v rozsahu jednej polovice, a to na základe písomnej Zmluvy o združení. Zo zmluvy o združení vyplýva, že za združenie mohli konať obaja účastníci bez toho, aby sa za plnenie poskytnuté združením považovalo len také, na ktoré dal súhlas aj druhý účastník, prípadne, aby sa pri posudzovaní, či ide alebo nejde o plnenie združenia, vyžadovalo splnenie ďalších podmienok. Účastníci zmluvy sa dohodli, že celú administratívu združenia, vrátane vedenia evidencie podnikateľskej činnosti, spravovanie všetkých finančných prostriedkov bude vykonávať Ing. M., čo zodpovedá aj obsahu kontrolovaných faktúr za dané zdaňovacie obdobie. S uzatvorením zmluvy vznikli účastníkom nielen práva na zisk z podnikania rovnakým dielom, ale aj povinnosť pre každú zo zmluvných strán tento zisk zdaníť podľa § 10 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. Uvedený rozsudok Najvyšší súd Slovenskej republiky potvrdil.

Krajský súd v Prešove teda v predchádzajúcom prípade príjmy žalobcu zo združenia za rok 2004 neposúdil výhodne pre žalobcu ich vyňatím z celkových príjmov, na druhej strane trvá na tom, aby také isté príjmy zo združenia za rok 2007 správca dane uplatnil ako výhodu a na základe pochybných a neskoro predložených čestných vyhlásení krátil daň v procese určovania dane podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku, čo sa nedá zákonným spôsobom uskutočniť.

Z uvedených dôvodov nepovažoval žalovaný rozsudok krajského súdu v častiach, v ktorých nesúhlasil s postupom daňových orgánov za správny.

Žiadal Najvyšší súd Slovenskej republiky, aby rozsudok Krajského súdu v Prešove zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

III.

Právnomu zástupcovi žalobcu bolo doručované odvolanie žalovaného voči rozsudku Krajského súdu v Prešove, podaním zo dňa 16. 12. 2015. Právnomu zástupcovi žalobcu bolo predmetné podanie neúspešne doručované a tento si ho nevyzdvihol na pošte ani do uplynutia úložnej lehoty. Vyjadrenie k odvolaniu nebolo podané.

#### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 1.7.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné.

Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 O. s. p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O. s. p.).

Podľa § 244 ods. 3 O. s. p. rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

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

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/350666/2014/5292 zo dňa 1. augusta 2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 9701404/5/358623/2014 zo dňa 29. januára 2014 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, v rozsahu odvolacích dôvodov.

Predmetom odvolania žalovaného bolo posúdenie správnosti postupu daňových orgánov, vo vzťahu k právnomu názoru prezentovanému súdom 1. stupňa o porušení § 48 ods. 5 daňového poriadku Daňovým úradom Prešov a žalovaným.

Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku, účinného od 01.01.2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011 (ďalej len zákon o správe daní), ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

Podľa ust. § 2 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len Daňový poriadok) správou daní sa rozumie postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

Podľa ust. § 3 ods. 1 Daňového poriadku, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa ust. § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom

chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje:

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa ust. § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Podľa § 46 ods. 9 písm. b) Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2.

Podľa § 48 ods. 1 až 5 Daňového poriadku, správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt

- a) nepodá daňové priznanie ani na výzvu správcu dane,
- b) nesplní povinnosť v lehote určenej správcom dane vo výzve na odstránenie nedostatkov daňového priznania a správca dane nezačal daňovú kontrolu,
- c) nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, alebo
- d) neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2.

Správca dane oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, ak nastanú skutočnosti uvedené v odseku 1, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení. Určovanie dane podľa pomôcok vykoná správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa prvej vety.

Správca dane je pri určení dane oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Pomôckami môžu byť najmä listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede objasňujúce skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení, výpisy z účtov vedených v bankách a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, alebo podobných daňových subjektov.

Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Na prevzatie a vrátenie zapožičaných dokladov sa primerane vzťahuje § 46 ods. 6 a 7.

Pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

Podľa ust. § 44 ods. 4 Daňového poriadku, daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, je možné vykonať u toho istého daňového subjektu aj opätovne,

- a) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním,
- b) ak daňový subjekt žiada o vrátenie sumy podľa osobitných predpisov,
- c) na podnet ministerstva, finančného riaditeľstva,
- d) na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

Z obsahu administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že dňa 28. 6. 2013 začal správca dane u žalobcu výkon opakovanej daňovej kontroly na daň z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007. Predmetné oznámenie prevzal splnomocnený zástupca žalobcu dňa 7. 6. 2013.

Ďalej bolo zistené, že v stanovený deň, určený v oznámení o začatí daňovej kontroly, sa žalobca ani jeho zástupca nedostavili na daňový úrad. Žalobca nereagoval ani na výzvu, aby v určenej lehote predložil účtovné a iné doklady preukazujúce hospodárske operácie a účtovné prípady za zdaňovacie obdobie rok 2007 - živnosti - § 6 ods. 1 písm. b) + činnosť, ktorá nie je živnosťou ani podnikaním - § 6 ods. 2 písm. b).

Podaním zo dňa 22. 8. 2013 správca dane oznámil žalobcovi, že daň bude určená podľa pomôcok. Dňa 5. 9. 2013 bolo správcovi dane doručené oznámenie zástupcu žalobcu, že svojho klienta právne nezastupuje vo veci vyrubenia rozdielu dane z príjmov fyzických osôb.

Podaním zo dňa 9. 9. 2013 správca dane informoval priamo žalobcu o tom, že bude určovať daň podľa pomôcok. Na uvedený list reagoval žalobca telefonicky dňa 16. 9. 2013. Uviedol, že nemôže doložiť žiadne účtovné doklady, pretože ich nemá. Zamestnanec správcu dane žalobcu informoval, že v prípade doloženia účtovných dokladov, by tieto mohli byť použité ako pomôcky. Žalobca opätovne tvrdil, že žiadne účtovné doklady nemôže predložiť a oznámil, že uzavrie nové splnomocnenie na zastupovanie. Dňa 26. 9. 2013 bolo správcovi dane doručené nové splnomocnenie žalobcu na zastupovanie vo veci daňovej kontroly.

Zástupcovi žalobcu bol dňa 6. 12. 2013 doručený protokol o určení dane podľa pomôcok.

Správca dane v ňom uviedol, že za zdaňovacie obdobie roku 2007 vykonal daňovú kontrolu, z ktorej bol vyhotovený protokol zo dňa 7. 9. 2011. Na jeho základe bolo vydané rozhodnutie - dodatočný platobný výmer zo dňa 3. 10. 2011, ktorý bol na základe odvolania žalobcu nadriadeným orgánom zrušený z dôvodu, že nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly v rozsahu 12 mesiacov. V rámci určení dane podľa pomôcok použil správca dane zistenia, ktoré získal pri výkone predchádzajúcej daňovej kontroly v zákonom určenej lehote, t. j. v rámci 1 roka. Postup správcu dane v čase výkonu daňovej kontroly od 20. januára 2009 do 11. januára 2010, považoval správca dane za vykonaný v súlade so zákonom a pomôcky získané v tomto čase nenesú znaky nezákonnosti.

Z obsahu spisu žalovaného odvolací súd zistil, že u žalobcu už bola vykonávaná kontrola na dani z príjmov fyzických osôb za rok 2007, o ktorej bol vyhotovený protokol číslo 924/320/51788/2011/ Pav zo dňa 7. 9. 2011. Na jeho základe bol vydaný dodatočný platobný výmer číslo 924/230/59397/11/Zgr zo dňa 3. 10. 2011. Na základe odvolania žalobcu, žalovaný predmetný dodatočný platobný výmer zrušil z dôvodu, že nebola dodržaná zákonom stanovená lehota 12 mesiacov na výkon kontroly a dôkazy získané touto kontrolou nemožno považovať za získané zákonným spôsobom.

Z obsahu spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň zistil, že dňa 28. 6. 2013 začal správca dane u žalobcu opätovne výkon daňovej kontroly na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007, teda za tú istú daň a to isté zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola daňová kontrola vykonávaná. Z predložených dokladov však nevyplyva, že by na vykonanie opakovanej kontroly boli splnené podmienky určené vo vyššie citovanom ustanovení § 44 ods. 4 daňového poriadku.

Skutkovo totožný prípad riešil aj Ústavný súd Slovenskej republiky a vo svojom rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 314/2015 vyslovil právny názor, podľa ktorého: „ Pokiaľ správca dane uskutoční daňovú kontrolu napriek existencii zo zákona vyplývajúcej prekážky (uplynutie prekluzívnej lehoty, opakovaná daňová kontrola bez splnenia zákonných podmienok), pre ktorú nie je možné daňovú kontrolu vykonať, ide o porušenie zásady právnej istoty v daňovom konaní, a teda o nezákonný zásah do práv daňového subjektu“.

Podľa jeho prijatých záverov, daňová kontrola ako súbor čiastkových úkonov správcu dane je vykonávaná v rámci konkrétneho daňového konania, ktorým sa rozumie konanie o jednej dani (druh dane) za jedno zdaňovacie obdobie vedené proti konkrétnemu daňovému subjektu. Ústavný súd ďalej v predmetom rozhodnutí konštatoval, že: «uplynutím prekluzívnej lehoty končí daňové konanie vo vzťahu ku konkrétnej dani a zdaňovaciemu obdobiu, čo predstavuje absolútnu prekážku pre uskutočnenie ďalšej daňovej kontroly a je súčasne prejavom jednej zo základných zásad právneho štátu, a to zásady právnej istoty v daňovom konaní. Ďalšia prekážka uskutočnenia daňovej kontroly je podľa názoru ústavného súdu modifikáciou zásady res iudicatae, pretože aj v daňovom konaní je potrebné zohľadňovať základný procesnoprávny princíp ne bis in idem; teda nezameniteľnosť už prijatých rozhodnutí, na základe ktorých vznikli, boli zmenené alebo zanikli hmotnoprávne subjektívne práva a povinnosti právnických alebo fyzických osôb. Uvedený princíp sa podľa názoru ústavného súdu preniesol do daňového konania ako zákaz opakovanej daňovej kontroly, ktorý však nie je chápaný ako absolútny, keďže za splnenia zákonom presne stanovených podmienok je možné opakovanú daňovú kontrolu uskutočniť. Pojmom opakovaná daňová kontrola možno teda označiť postup správcu dane, ktorý vykonáva v poradí druhú daňovú kontrolu tej istej dane za to isté zdaňovacie obdobie u totožného daňového subjektu. Opakovanou daňovou kontrolou sa rozumie daňová kontrola u daňového subjektu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, a) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním, b) ak daňový subjekt žiadal o vrátenie dane podľa osobitných predpisov, c) na podnet ministerstva, alebo finančného riaditeľstva d) na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní. Pre posúdenie toho, či v danom prípade ide o opakovanú daňovú kontrolu, je podľa názoru ústavného súdu rozhodujúce aj vymedzenie rozsahu oboch daňových kontrol. Správca dane teda môže u toho

istého subjektu vykonať daňovú kontrolu rovnakej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie, pokiaľ druhá daňová kontrola bude mať vymedzený odlišný rozsah. V žiadnom prípade nie je možné vykonanie opakovanej daňovej kontroly len pre účely konvalidovania pochybení správu dane pri predchádzajúcej daňovej kontrole.»

Keďže v posudzovanom prípade nebolo zistené, že by opakovaná daňová kontrola za účelom zistenia dane z príjmov fyzickej osoby za obdobie roka 2007 bola vykonávaná z dôvodu žiadosti žalobcu o vrátenie dane podľa osobitných predpisov, dodatočným daňovým priznaním, prípadne na podnet ministerstva, finančného riaditeľstva alebo orgánov činných v trestnom konaní, nemožno jej vykonávanie a ani následné určenie dane podľa pomôcok, považovať za zákonný postup správcu dane. Na takúto vadu v konaní daňových orgánov je súd povinný prihliadať ex offo v súlade s ust. § 250i ods. 3 O.s.p.

Z uvedených dôvodov preto nie je relevantné skúmať okolnosti príjmu žalobcu za dané obdobie a zaoberať sa námietkou žalobcu ohľadom správnosti postupu správcu dane podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku tak, ako na to prvostupňový súd zaviazal správcu dane v závere svojho rozhodnutia.

Vzhľadom na okolnosť, že rozhodnutie Krajského súdu v Prešove, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/350666/2014/5292 zo dňa 1. augusta 2014 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9701404/5/358623/2014 zo dňa 29. januára 2014 je vo výroku vecne správne, i keď z iných dôvodov (podľa § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p.), odvolací súd ho v súlade s ustanovením § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom nepriznal náhradu trov konania z dôvodu, že žalobcovi v odvolacom konaní trovy nevznikli a žalovaný nemá na náhradu trov konania zákonný nárok.

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.