



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Tatiány Hanečkovej v právnej veci žalobcu **Ing. Bc. K. M.**, právne zastúpeného JUDr. I. R., proti žalovanému **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/6132-40961/2005/991545-r zo dňa 27.06.2005, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č.k. 5S/53/2005-46 zo dňa 14.02.2007, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 5S/53/2005-46 zo dňa 14.02.2007 **potvrďuje**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **nepriznáva**.

Odôvodnenie:

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/6132-40961/2005/991545-r zo dňa 27.06.2005, ktorým žalovaný podľa § 50 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov nevyhovел námietke žalobcu ako daňového subjektu zo dňa 30.05.2005 proti postupu zamestnanca správcu dane – riaditeľa Daňového úradu Košice V pri začatí opakovanej daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2000. V odôvodnení uviedol, že pri posudzovaní otázky skončenia daňovej kontroly je potrebné vychádzať z ust. § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, v zmysle ktorého táto nie je ukončená vydaním rozhodnutia na základe jej výsledkov, ale doručením protokolu o daňovej kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Z ods. 10 § 15 citovaného zákona vyplýva, že deň prerokovania protokolu je dňom

jeho doručenia čo platí aj v prípade ak kontrolovaný daňový subjekt odmietne protokol o daňovej kontrole podpísať alebo prevziať. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt bezdôvodne nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, ktorá mu bola doručená podľa § 17, považuje sa deň prerokovania a doručenia protokolu o daňovej kontrole deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu. Uvedené sa vzťahuje aj na tento prípad, ako to vyplýva z obsahu administratívneho spisu, kedy za deň prerokovania protokolu o výsledku kontroly bol uvedený deň, na ktorý bol žalobca opakovane predvolaný za účelom prerokovania tohto protokolu a jeho doručenia a podpisu, kedy sa žalobca ku správcovi dane bezdôvodne nedostavil, i keď bol o následkoch nedostavenia sa náležite poučený. Za daných okolností považoval súd za splnené podmienky pre vykonanie opakovanú daňovej kontroly v zmysle citovaných zákonných ustanovení tak, ako to vyplýva aj z odpovede Ministerstva financií SR na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania zo dňa 07.04.2006 na základe podnetu žalobcu zo dňa 22.02.2006. Súd preto žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodnú zamietol. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p..

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátkou včas odvolanie. Uviedol, že podstatnou pre posúdenie otázky dôvodnosti žaloby bola otázka, či zamestnanec správcu dane postupoval správne, keď začal opakovanú daňovú kontrolu oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného daňového odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2000, keď o výsledkoch kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, ktorá začala v termíne 07.02.2001 nebolo vydané rozhodnutie (resp. bolo zrušené odvolacím orgánom). Súd prvého stupňa sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s jeho námietkou vzťahujúcou sa k tomu, že ustanovenie ods. 13 § 15 zákona o správe daní a poplatkov sa nevzťahuje na kontrolu oprávnenosti nadmerného odpočtu. Z ustanovenia § 15 ods. 15 zákona o správe daní a poplatkov vyplýva – ak sa daňovou kontrolou vykonáva kontrola oprávnenosti vrátenia dane, alebo kontrola na účel zistenia oprávnenosti nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, na vykonanie tejto kontroly sa nevzťahujú ust. ods. 2, 3, 7, a 13 druhej vety a ods. 14. o výsledku tejto kontroly vydá správca dane rozhodnutie do 10 dní od ukončenia kontroly. Z citovaných zákonných ustanovení nesporne vyplýva, že správca dane je povinný vydať rozhodnutie o výsledku daňovej kontroly do 10 dní od ukončenia kontroly. Pokiaľ zákon výslovne ustanovuje povinnosť vydať rozhodnutie o výsledku kontroly, potom celkom jednoznačne treba prisvedčiť názoru, že bez vydania rozhodnutia o výsledku tejto kontroly nemôže začať ďalšiu kontrolu – opakovanú kontrolu. V prípade žalobcu existuje stav, keď nie je doposiaľ jasné s akým výsledkom skončila kontrola oprávnenosti nadmerného odpočtu DPH. Žalobca zotrváva na názore, že na začatie opakovanej kontroly nebol správca dane oprávnený, pretože kontrola oprávnenosti nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2000 nebola vykonaná. Žalobca zároveň trval na svojich námietkach týkajúcich sa skutočnosti, že daňová kontrola bola vykonávaná miestne nepríslušným správcom dane.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 08.06.2007 k odvolaniu žalobcu uviedol, že zákon o správe daní jednoznačne upravuje ukončenie daňovej kontroly dňom prerokovania protokolu o daňovej kontrole. Kontrola oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2000 bola ukončená

prerokovaním protokolu dňa 03.09.2003. Do 10 dní od ukončenia kontroly bolo vydané rozhodnutie o výsledku kontroly. Na základe zrušujúceho odvolacieho orgánu bol vydaný podnet na vykonanie opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2000 podľa ust. § 15 ods. 1 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. Správca dane zaslal žalobcovi oznámenie o výkone opakovanej daňovej kontroly podľa ust. § 15 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. Ďalej uviedol, že aj pre kontrolu oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu platí prvá veta ust. § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. t.j. daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu skontrolovaným daňovým subjektom, alebo jeho zástupcom. U žalobcu začal správca dane opakovanú daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie, za ktoré už daňová kontrola bola vykonaná, správca dane začal opakovanú kontrolu na základe podnetu vydaného odvolacím orgánom, t.j. podmienky na vykonanie opakovanej daňovej kontroly boli splnené.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p, § 246c ods.1 O.s.p.), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 3, prvá veta) a podľa § 250 ja ods. 4, druhá veta O.s.p. v spojení s § 219 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Odvolací súd zistil, že spor medzi účastníkmi konania spočíval v identifikácii právnej skutočnosti, s ktorou zákon o správe daní a poplatkov formálne spája ukončenie daňovej kontroly v prípade, ak predmetom kontroly je daň z pridanej hodnoty.

Odvolací súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného i s právnym názorom súdu prvého stupňa, že pri posudzovaní otázky skončenia daňovej kontroly je potrebné vychádzať z ust. § 15 ods.13 veta prvá zákona č. 511/1992 Zb. zákona o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov, účinných k 27.6.2005 (ďalej len „zákon“), v zmysle ktorého ustanovenia **daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom**. Rozhodnutie podľa § 15 ods.15, posledná veta zákona nie je rozhodnutím o ukončení daňovej kontroly vrátenia dane alebo kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, ale je meritórnym rozhodnutím vydaným na základe výsledkov kontroly, vydaným už v daňovom konaní. Existencia takéhoto rozhodnutia preto nie je podmienkou pre možnosť správcu dane vykonať opakovanú kontrolu (§ 15b ods. 1 zákona. Zákon ustanovuje iba jeden, všeobecný spôsob skončenia daňovej kontroly.

Vzhľadom na to, že v danom prípade bolo predmetom kontroly overenie oprávnenosti čerpania nadmerného odpočtu (§ 15 ods.15 zákona o správe daní a poplatkov), po skončenej daňovej kontrole nenasledovalo vyrubenie dane platobným výmerom, alebo dodatočným platobným výmerom (§ 44 zákona), ale s prihliadnutím na povahu nadmerného odpočtu (nemožno ho vyrubiť) vyrubovacie konanie je nahradené rozhodnutím o výsledku kontroly (§ 15 ods.15 posledná veta zákona.

Opakovanou kontrolou je taká kontrola, ktorá kontroluje tú istú daň u daňového subjektu za zdaňovacie obdobie, za ktoré už daňová kontrola bola vykonaná (§ 15b ods.1 zákona). Kontrola v zmysle § 15b ods.1 zákona bola vykonaná, ak bola ukončená spôsobom ustanoveným v § 15 ods.13, veta prvá zákona. Právna možnosť správcu dane vykonať opakovanú daňovú kontrolu nie je v zmysle zákona viazaná na existenciu následných rozhodnutí, vydaných po skončení daňovej kontroly.

Odvolací súd marginálne poukazuje na to, že zo žaloby nezistil jednoznačne v čom mal byť žalobca v zmysle § 247 ods. 1 O.s.p. napadnutým rozhodnutím ukrátený na svojich právach, keďže ním bolo rozhodnuté výlučne o procesných otázkach v rámci opakovanej daňovej kontroly. K ukráteniu na právach v zmysle § 247 ods. 1 O.s.p. v zásade dochádza až meritórnym rozhodnutím správneho orgánu, tým, že sa v právnej sfére daňového subjektu prejavia konštitutívne účinky rozhodnutia. Pokiaľ nie je vydané meritórne rozhodnutie v zásade tvrdené porušenia procesných ustanovení majú iba potenciálny vplyv na zákonnosť konečného rozhodnutia. Odvolací súd má však, za to, že ak súd meritórne preskúmal zákonnosť administratívneho procesného rozhodnutia (§ 248 písm. a/ O.s.p.) nie je možné uvedený nedostatok považovať za vadu súdneho konania, pretože v prípade pochybnosti poskytol účastníkovi súdnu ochranu v súlade s Ústavou Slovenskej republiky.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a nepriznal žalobcovi ich náhradu, pretože v odvolacom konaní úspech vo veci nemal.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave, dňa 14. februára 2008

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková