



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: **D., s.r.o.**, R. B., IČO: X. právne zastúpeného *JUDr. D. S., advokátom, M. B.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č.: I/227/7801-49188/2008/990033-r zo dňa 10. júna 2008, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 212/2008-48 zo dňa 29. septembra 2010, jednomyseľne

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 212/2008-48 zo dňa 29. septembra 2010 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného číslo: I/227/7801-49188/2008/990033-r zo dňa 10. júna 2008 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trnava číslo: 649/231/19282/08/Bur zo dňa 17. marca 2008 podľa § 250j ods. 2 písm. e/ O.s.p. **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume 241,86 € v lehote do 30 dní od právoplatnosti rozsudku na účet JUDr. D. S., advokáta v B.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č.: I/227/7801-49188/2008/990033-r zo dňa 10.06.2008, ktorým žalovaný podľa § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v čase

vydania napadnutého rozhodnutia žalovaného (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) nebol žalobcovi priznaný nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty uvedený v daňovom priznaní žalobcu za obdobie február 2006 v sume 11.830.065,-Sk a žalobcovi bol priznaný nadmerný odpočet v sume 1.441.174,-Sk.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že poukázal na ustanovenie § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), podľa ktorého je platiteľ dane povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, dokladmi podľa § 43 ods. 5 písm. a/ až c/, a dokladmi podľa písm. d/. Krajský súd sa stotožnil so žalovaným v tom, že základnou podmienkou na uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru platiteľovi identifikovanému pre dane v inom členskom štáte je preukázanie prepravenia (fyzického premiestnenia) tovaru z tuzemska do iného členského štátu, pričom na preukázanie tejto skutočnosti zákon kogentne vymedzuje doklady v závislosti od subjektu, ktorý prepravu tovaru vykonáva. Keďže v danom prípade bola preprava tovaru vykonaná osobou rozdielnou od dodávateľa (žalobcu) aj odberateľa (spoločnosť S.-C.), bol žalobca povinný preukázať dodanie tovaru a jeho prepravu z územia Slovenska na územie Maďarska prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní tovaru, v ktorom je uvedené miesto určenia a v zmysle § 43 ods. 5 písm. a/ zákona o DPH. Daňové orgány v konaní zistili, že vozidlá uvedené žalobcom v predložených prepravných dokladoch reálne prepravu neuskutočnili a urobili záver, že preprava tovaru preukázaná nebola. Tieto zistenia napokon žalobca ani v žalobe nespochybnil. Hodnoverný prepravný doklad v danom prípade nemohol byť nahradený ani kúpnu zmluvou, písomným prehlásením odberateľa o prevzatí tovaru na území Maďarska a ani dokladom o zaplatení kúpnej ceny tovaru, pretože tieto doklady nie sú v zmysle zákona spôsobilé preukázať, že tovar bol fyzicky prepravený a pre daný účel môžu slúžiť len ako podporné dôkazy k uplatnenému nároku na oslobodenie od dane. Vykonané šetrenia a zhromaždené dôkazy poskytovali správnym orgánom dostatočný podklad pre vydanie rozhodnutia.

K námietke žalobcu vo vzťahu k nedostatku miestnej príslušnosti Daňového úradu Trnava na konanie a rozhodnutie v prvom stupni a prekročeniu lehoty krajský súd uviedol, že z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane prekročil maximálnu 12 mesačnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly a preto je dôvodné tvrdenie žalobcu, že tým došlo k porušeniu zákona. Za nesprávny však považoval jeho názor, že daňová kontrola bola ukončená uplynutím 12 mesačnej lehoty a z toho dôvodu vznikla správcovi dane povinnosť vrátiť žalobcovi uplatnený nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty. Aj keď v konaní nepochybne došlo k prietahom tým, že zákonná lehota bola výrazne prekročená, nemožno ale urobiť záver, že jej uplynutím došlo k ukončeniu daňovej kontroly zo zákona, pretože s takýmto spôsobom ukončenia daňovej kontroly zákon nepočíta. S názorom žalovaného, že jediným zákonným spôsobom ukončenia daňovej kontroly je prerokovanie protokolu s daňovým subjektom, a prekročením zákonnej lehoty mohlo dôjsť k nezákonnému zásahu daňových orgánov do práv a záujmov žalobcu sa krajský súd stotožnil. Vada spočívajúca v prekročení zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nie je však podľa prvostupňového súdu takou vadou, ktorá by mohla mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, ktorý navrhol rozsudok zmeniť, rozhodnutie žalovaného a prvostupňového správneho orgánu zrušiť, vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie a priznať náhradu trov konania z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia a neúplne zisteného skutkového stavu veci, pretože nevykonal navrhnuté dôkazy potrebné na zistenie rozhodujúcich skutočností. V dôvodoch

uviedol, že v zdaňovacom období február 2006 (ďalej len kontrolované zdaňovacie obdobie) uskutočňoval obchody s kryštálovým cukrom, na ktorých sa zúčastňoval reťazec dodávateľov a odberateľov. Uskutočnenie reťazových obchodov je typické pre rýchloobrátkové tovary, medzi ktoré patrí aj kryštálový cukor. Žalobca bol súčasťou takéhoto reťazového obchodu, a bol v zmluvnom vzťahu so spoločnosťami H., s.r.o., a spoločnosťou F., s.r.o., B. ako dodávateľmi kryštálového cukru, a so spoločnosťou S.-C. B., M. republika, ako odberateľom. Obidve spoločnosti, H., s.r.o., a F., s.r.o., nakupovali kryštálový cukor od spoločnosti D., s.r.o., Ž., a spoločnosť S.-C. ako odberateľ mala nakúpený kryštálový cukor predávať ďalším subjektom, avšak ich obchodné mená žalobcovi nie sú známe. Fyzická preprava tovaru mala byť obstarávaná dodávateľmi žalobcu (teda spoločnosťou H. a F.) a prepravné CMR dokumenty (medzinárodné nákladné listy) tak boli vystavované dodávateľmi žalovaného a po ich potvrdení spoločnosťou S.-C. bola jedna kópia poskytnutá žalobcovi.

Žalobca ďalej uviedol, že nárok na oslobodenie dane z pridanej hodnoty si uplatňoval na základe toho, že došlo k prepraveniu tovaru zo Slovenskej republiky do Maďarskej republiky, čoho dôkazom bolo písomné potvrdenie spoločnosti S.-C. Kft., že kryštálový cukor prevzala na území Maďarskej republiky, ako aj skutočnosť, že fakturovanú sumu v celom rozsahu uhradila. Nemôže súhlasiť so závermi krajského súdu, pretože výklad ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH, ktorý použil, a pred ním aj žalovaný je neúplný, nelogický a nesprávny. Nelogickosť interpretácie krajského súdu je v tom, že aj keby všetky dôkazy preukazovali dodanie tovaru, avšak predávajúci by nevedel preukázať dodanie prepravným dokladom, podľa § 43 ods. 5 písm. a/ zákona o DPH, neboli by splnené podmienky pre oslobodenie od dane. Dôsledkom takého výkladu by bolo, že by skutkový stav odporoval právnemu.

Rovnako nie je správny ani záver krajského súdu, podľa ktorého doklady, ktoré sú uvedené v § 43 ods. 5 písm. d/ zákona o DPH nie sú spôsobilé preukázať, že tovar bol fyzicky prepravený z tuzemska do iného členského štátu. Z logického výkladu ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH je zrejmé, že sú možné iba tri spôsoby, akými sa prepravovaný tovar môže dostať do iného členského štátu. Prepravu tovaru vykoná (i) dodávateľ, (ii) odberateľ alebo (iii) tretia osoba. Pre každý z týchto spôsobov ustanovuje zákon spôsob, akým je platiteľ dane povinný preukázať prepravu tovaru v zmysle ust. § 43 ods. 5 písm. a/ až c/ zákona o DPH, pričom na preukázanie prepravy tovaru zákon nevyžaduje žiadne ďalšie doklady. Ak by sa mal stotožniť s argumentáciou krajského súdu a žalovaného, bolo by potom ustanovenie § 43 ods. 5 písm. d/ zákona o DPH zbytočným ustanovením. Použijúc gramatický výklad zákona je jednoznačné, že ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH upravuje rovnocenné typy dôkazných dokladov v písmenách a/ až d/, a preto typ dokladu, ktorý je uvedený v písmene a/ až c/ pri jednotlivých spôsoboch vykonania prepravy nevyklučuje preukázanie dodania tovaru iným dokladom výslovne uvedeným v § 43 ods. 5 písm. d/, prípadne iným neuvedeným dokladom. Kumulatívnosť sa týka len prvej časti druhej vety § 43 ods. 5 zákona o DPH vo vzťahu k druhej časti vety – písm. a/ až d/ príslušného ustanovenia; o kumulatívnom hovorí medzi písmenami a/ až d/. Zákon o dani z pridanej hodnoty explicitne stanovuje, že platiteľ dane musí preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu okrem kópie faktúry ešte aj ďalším dokladom – jedným alebo aj viacerými dokladmi v zmysle písm. a/ až d/. V daňovom konaní predložil nielen doklady podľa ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a/ zákona o DPH, ale aj ďalšie doklady podľa ustanovenia § 43 ods. 5 písm. b/ zákona o DPH, ktorými preukázal dodanie tovaru do iného členského štátu. Krajský súd a žalovaný pri svojom rozhodovaní mali teda akceptovať aj ostatné dôkazné prostriedky preukazujúce uskutočnenie prepravy tovaru.

Správny orgán nevykonaval navrhnuté dôkazy, potrebné na preukázanie dodania tovaru do iného členského štátu, keď jeho požiadavka o vypočutie svedka Ing. R. K. nebola akceptovaná z dôvodu, že za daných skutkových a právnych okolností k žiadnemu zásahu do jeho práv nedošlo, a že tento svedok nemohol nič zmeniť na skutkových zisteniach daňových orgánov, pretože aj keby vypovedal v jeho prospech, nemohla by takáto výpoveď nahradiť zákonom vyžadované listinné dôkazy a byť spôsobilá ovplyvniť závery daňových orgánov. Uvedený svedok mal však vedomosť aj o prepravách kryštálového cukru od žalobcu a je irelevantné tvrdenie, že by táto výpoveď nemohla nahradiť zákonom vyžadované listinné dôkazy.

Žalobca v odvolaní namietal aj miestnu príslušnosť správcu dane, keď tvrdil, že s účinnosťou od 20. júna 2007 zmenil svoje sídlo z pôvodnej adresy B. S. T. 1, T. na novú adresu R. B. Z toho dôvodu došlo v súlade s ust. § 3 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. aj k zmene miestne príslušného správcu dane z Daňového úradu Trnava na Daňový úrad Bratislava III (ust. § 3 ods. 12, § 15 ods. 2, § 15 ods. 15 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31. augusta 2007). Trval na tom, že zákon č. 511/1992 Zb. neustanovuje, že v prípade kontroly na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu pokračuje v jej výkone pôvodný správca dane aj pri zmene sídla daňového subjektu, ale musí v jej výkone pokračovať nový správca dane. Možnosť pokračovať v kontrole oprávnenosti nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty pôvodným správcom dane je umožnená len s účinnosťou od 01. septembra 2007 na základe zákona č. 215/2007 Z.z. Daňový úrad Trnava tak vydal rozhodnutie v prvom stupni v rozpore s ust. § 3 zákona č. 511/1992 Zb., pretože v čase jeho vydania bol miestne príslušným správcom dane Daňový úrad Bratislava III.

V závere odvolania namietal dĺžku daňovej kontroly a uviedol, že zákon č. 511/1992 Zb. v § 30a ods. 7 určuje pre výkon daňovej kontroly maximálnu 12 mesačnú lehotu a jej ďalšie predĺženie neumožňuje. Oprávnenosť nadmerného odpočtu bola predmetom daňovej kontroly začatej dňa 09.05.2006, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. V prípade nepretržitého trvania daňovej kontroly by 12 mesačná lehota mala uplynúť dňa 09.05.2007. Nakoľko výkon daňovej kontroly bol prerušený na obdobie 35 dní, posledný deň na ukončenie kontroly sa v súlade s ustanovením § 25a ods. 5 a ustanovením § 13 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. posunul na 13.06.2007. Aj krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku potvrdil, že správca dane prekročil maximálnu 12 mesačnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly a preto z jeho strany došlo k porušeniu zákona. Na druhej strane však uviedol, že prekročenie zákonnej lehoty nie je takou vadou, ktorá by mohla mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. S takýmto záverom sa nestotožňuje, pretože úlohou súdu v správnom súdnictve je preskúmať, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Uplynutím dňa 13.06.2007 bez toho, aby bol vo veci zákonným spôsobom prerokovaný protokol o daňovej kontrole sa ukončila daňová kontrola uplynutím času, t.j. márnym uplynutím zákonnej 12 mesačnej lehoty, na ktorú skutočnosť už žalobca upozornil Daňový úrad Trnava listom č. DAL-15 zo dňa 14.06.2007 a taktiež aj v odvolaní zo dňa 28.09.2007. V prípade ukončenia daňovej kontroly uplynutím času má správca dane možnosť vykonať u žalobcu opakovanú daňovú kontrolu v súlade s ust. § 15b ods. 1 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb. Daňový úrad Trnava preto nebol oprávnený pokračovať v daňovej kontrole. Záväzný charakter lehoty na vykonanie daňovej kontroly potvrdzuje aj rozsudok NS SR sp. zn. 3 Sžf/9/2007 zo dňa 18.04.2007, podľa ktorého lehoty uvedené v § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. sú zákonné procesné lehoty, a keďže sú stanovené priamo zákonom, nie je možné aby ich správca dane nerešpektoval, resp. aby mu boli prolongované jeho nadriadeným orgánom nad zákonom stanovenú hranicu. Obdobný názor je vyjadrený

aj v ďalšom rozsudku NS SR sp. zn. 3 Sžf/107/2009 zo dňa 08.10.2009, podľa ktorého, po uplynutí ustanovených lehôt na vykonanie daňovej kontroly môže táto pokračovať iba so súhlasom dotknutého daňového subjektu. V opačnom prípade môže konanie správcu dane vytvoriť protiprávny stav v podobe nezákonného zásahu orgánu verejnej správy.

Žalobca Daňovému úradu Trnava súhlas na pokračovanie daňovej kontroly neudelil a to, že došlo k uplynutiu lehoty na výkon daňovej kontroly mu oznámil. Pokračovaním v daňovej kontrole Daňový úrad Trnava porušil ustanovenie § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31. augusta 2007 a v súlade s nálezom Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 62/1999 aj právo žalobcu na prerokovanie veci bez zbytočných prietáhov podľa ustanovenia článku 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňová kontrola bola ukončená 12.06.2007 bez toho, aby Daňový úrad Trnava vrátenie nadmerného odpočtu zákonným spôsobom neuznal, vznikla Daňovému úradu Trnava povinnosť vrátiť nadmerný odpočet žalobcovi najneskôr do 23.06.2007.

Po podaní odvolania doručil žalobca NS SR prípis zo dňa 11.05.2011 ku ktorému pripojil nález ÚS SR sp. zn. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010. Z obsahu odôvodnenia dal do pozornosti výklad týkajúci sa zákonnosti dĺžky daňovej kontroly, lehoty ustanovenej v § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb., ktorá je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať s inými lehotami na rozhodnutie podľa § 30a ods. 1 až 4 zákona o správe daní a poplatkov.

Podľa žalobcu ním uvedené skutočnosti náležite odôvodňujú záver, že rozhodnutie bolo vydané na základe nedostatočne zisteného stavu veci a nesprávneho právneho posúdenia.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. Dôvody podanej žaloby sú v zásade identické s dôvodmi odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu, s ktorými sa už žalovaný vysporiadal v rozhodnutí o odvolaní a preto v plnom rozsahu odkázal na jeho text. Právnym sporom medzi účastníkmi je výklad ustanovenia § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z., a teda aký rozsah dokumentov je povinný daňový subjekt, ktorý si uplatňuje nárok na oslobodenie od dane predložiť. Z judikatúry NS SR vyplýva, že zákonom stanovené podmienky pre uplatnenie a priznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty sú veľmi prísne a musia byť splnené jednak po formálnej, ako aj materiálnej stránke. Daňový subjekt musí preukázať, že skutočne došlo k zdaniteľnému plneniu, že toto plnenie prijal a použil na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení a taktiež, že splňa všetky ďalšie podmienky uvedené v § 20 ods. 2 zákona o DPH. Aj keď dokazovanie v daňovom konaní vedie správcu dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte.

Dôkazné povinnosti upravuje ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH, ktoré v prípade preukázania dodania tovaru do iného členského štátu stanovuje zoznam dokumentov, ktorými je to potrebné preukázať. Požiadavka citovaného ustanovenia je osobitným ustanovením voči § 29 zákona o správe daní a rigorózne upravuje, ktorými dôkaznými prostriedkami je možné preukázať dodanie tovaru do členského štátu. V prípade ust. § 43 ods. 5 druhej vety zákona o DPH nie je stanovený alternatívny, resp. exemplifikatívny (demonštratívny) výpočet dokladov ako naznačuje žalobca, ale kumulatívny. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu: 1. kópiou faktúry, 2. dokumentom podľa písm. a/ až c/, 3. dokumentom podľa písm. d/.

K takémuto záveru možno prísť na základe gramatického, logického, ako aj teleologického výkladu. V druhej vete ods. 5 § 43 zákona o DPH sa neuvádza ani slovo „alebo“, z čoho vyplýva, že nemôže ísť o alternatívny výpočet. Zoznam tiež nie je uvádzaný slovami „najmä“, resp. „napr.“, a preto ho nemožno považovať za demonštratívny (exemplifikatívny). Za exemplifikatívnu možno považovať len časť zoznamu v písm. d/, keď zákon uvádza príklady „iných“ dokladov. Povinnosť predložiť „iné“ doklady, ktoré sú exemplifikatívne uvedené v písm. d/ však nezaväzuje platiteľa povinnosti predložiť dokumenty podľa písm. a/ až c/, pokiaľ je naplnená dispozícia týchto ustanovení. Dokumenty podľa písm. d/ tak nepredstavujú alternatívu k dokladom podľa písm. a/ až c/, a nemôžu ich nahrádzať. Nepredloženie dokumentov požadovaných uvedeným ustanovením má nielen procesno-právny následok neunesenia dôkazného bremena podľa § 29 zákona o správe daní, ale najmä hmotno-právny následok neuznania nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH.

Pokiaľ ide o listinné dôkazy predložené žalobcom, správca dane aj žalovaný podrobne analyzovali medzinárodné nákladné listy (CMR) za účelom preverenia, či bola preprava vykonaná a dospeli k záveru, že nebola preukázaná preprava tovaru (cukru) spôsobom aký je na týchto dokumentoch a nakoniec aj žalobca sám priznáva, že ich pravdivosť nevie ani potvrdiť, ani vyvrátiť a teda, že sa ich hodnovernosťou ani nezaoberal. Žalovaný sa so všetkými dokladmi, ktoré mal k dispozícii dostatočne vysporiadal, preveroval ich pravdivosť a hodnotil dôkazy vo vzájomnej súvislosti.

Čo sa týka námietky výsluchu svedka Ing. R. K., prečo ho nie je potrebné vypočuť v rozhodnutí odôvodnil a zdôraznil, že jeho svedecká výpoveď nemôže nahradiť dokumenty uvedené v § 43 ods. 5 zákona o DPH. Z písomných dokladov vyplýva, že svedok neuzatváral zmluvu so žalobcom, nemal od neho prebrať tovar a ani nevykonával dopravu.

K miestnej príslušnosti správcu dane žalovaný uviedol, že podrobne zdôvodnil prečo bol miestne príslušný pre vydanie prvostupňového rozhodnutia Daňový úrad Trnava a nie Daňový úrad Bratislava III. Právny názor žalobcu, že daňová kontrola môže byť ukončená uplynutím času, čím sa deklaruje nárok daňového subjektu na vrátenie nadmerného odpočtu, považuje za mylný a v rozpore so zákonom. Žalobca vytíha z kontextu názory Ústavného súdu SR vyjadrené v náleze č. k. 2 ÚS 62/1999 a účelovo ich dezinterpretuje. Ústavný súd v náleze uvádza, že aj keď príde k prieťahom v konaní, je v každom prípade potrebné vydať rozhodnutie vo veci a nesplnenie povinnosti rozhodnúť v lehote podľa 30a zákona SNR č. 511/1992 Zb. nie je sankcionované. Vzhľadom na zmenu právneho predpisu, keď daňová kontrola nie je považovaná za daňové konanie (teda konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov), a sú pre ňu osobitne stanovené lehoty, a za daňové konanie je považované také konanie, ktorého výsledkom je rozhodnutie a ktoré začína deň po prerokovaní protokolu, je potrebné považovať uvedený názor za čiastočne neaktuálny.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, hlasovaním členov senátu v pomere 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v znení účinnom od 01.05.2011) rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Podľa 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutia a postupov orgánov verejnej správy.

Vzhľadom na námietky žalobcu sa najvyšší súd primárne zaoberal otázkou procesného postupu žalovaného a prvostupňového správneho orgánu, t.j. otázkou miestnej príslušnosti správcu dane a lehotou na vykonanie daňovej kontroly.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní v ustanovení § 3 upravuje miestnu príslušnosť správcu dane.

Podľa § 3 ods. 12 veta prvá, tretia, štvrtá a piata zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31.08.2007, *ak dôjde u daňového subjektu k zmene miestnej príslušnosti, dovtedy príslušný správca dane vykoná len neodkladné úkony a odstúpi spisový materiál daňového subjektu za dobu, za ktorú dosiaľ nezaniklo právo vyrubiť daň, alebo rozdiel dane, alebo právo vybrať a vymáhať daňový nedoplatok, tomu správcovi dane, ktorý sa stal miestne príslušným. Ak sa u daňového subjektu vykonáva daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, dokončí daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu ten správca dane, ktorý je začal (§ 15 ods. 2). Do ukončenia daňovej kontroly je miestne príslušným správcom dane ten, ktorý ju začal. Správca dane odstúpi spisový materiál podľa prvej a druhej vety až po ukončení daňovej kontroly, alebo opakovanej daňovej kontroly.*

Z prvej vety tohto ustanovenia (§ 3 ods. 12) **vyplýva všeobecné pravidlo**, podľa ktorého, ak dôjde u daňového subjektu k zmene miestnej príslušnosti, dovtedy príslušný správca dane vykoná len neodkladné úkony a odstúpi spisový materiál daňovému subjektu za dobu, za ktorú dosiaľ nezaniklo právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane, alebo právo vybrať a vymáhať daňový doplatok tomu správcovi dane, ktorý sa stal miestne príslušným. **Výnimkou z tohto pravidla je** daňová kontrola a opakovaná daňová kontrola - dokončí ju ten správca dane, ktorý ju začal (§ 15 ods. 2; od 1. septembra 2007 bol tento odsek zrušený, pozn.); do ukončenia daňovej kontroly je miestne príslušným správcom dane ten, ktorý ju začal; správca dane odstúpi spisový materiál podľa prvej a druhej vety až po ukončení daňovej kontroly alebo opakovanej daňovej kontroly.

Cieľom takto koncipovanej výnimky zo všeobecného pravidla je neprerušovať daňovú kontrolu, zisťovanie v priebehu daňovej kontroly, hospodárnosť vykonania daňovej kontroly a najmä dodržanie lehôt na vykonanie daňovej kontroly (§ 30a zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 15 ods. 13 veta prvá a druhá zákona č. 511/1992 Zb., **daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začína vyrubovacie konanie** (§ 44).

Až po ukončení daňovej kontroly, teda po prerokovaní protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom daňový úrad, ktorý začal daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu, bezodkladne odstúpi spisový materiál tomu správcovi dane, ktorý sa stal miestne príslušným. Tento miestne príslušný správca dane (nový) pokračuje vo vyrubovacom konaní a má vydať rozhodnutie.

S účinnosťou od 1. januára 2010 (nadobudol účinnosť zákon č. 504/2009 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov)

sa miestna príslušnosť správcu dane pri výkone daňovej kontroly v súvislosti so zmenou sídla kontrolovaného subjektu zmenila a ten správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu, zostáva miestne príslušným až do doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní; predlžuje sa teda čas, kedy je správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu, miestne príslušný na konanie a rozhodnutie vo veci. Táto skutočnosť len zdôrazňuje, že do 31. decembra 2009 bol v prípade zmeny sídla daňového subjektu ten daňový úrad, ktorý začal daňovú kontrolu, miestne príslušný len na dokončenie daňovej kontroly, a na vyrubovacie konanie bol miestne príslušným iný daňový úrad.

Daňový úrad Trnava ako miestne príslušný správca dane začal u daňového subjektu pred zmenou jeho sídla viaceré kontroly dane z pridanej hodnoty. V období od 14.11.1995 do 19.06.2007 má daňový subjekt sídlo na adrese B. S. T. I, T. Žalobca svoje sídlo zmenil dňa 20. júna 2007 z adresy: B. S. T. I, T. na: R. B. (čo vyplýva z výpisu z obchodného registra Okresného súdu Bratislava I, vložka č. 47325/B, oddiel: Sro), čím došlo aj k zmene miestnej príslušnosti správcu dane z Daňového úradu Trnava na Daňový úrad Bratislava III.

Prvostupňové rozhodnutie žalovaného bolo vydané dňa 17.03.2008 pod č. 649/231/19282/08/Bur a týmto rozhodnutím – dodatočným platobným výmerom Daňového úradu Trnava – bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. za zdaňovacie obdobie február 2006 vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 10.388.891,-Sk a určená povinnosť zaplatiť daň vo výške 1.441.174,-Sk. Žalovaný ako odvolací správny orgán v dôsledku podaného odvolania dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trnava zmenil tak, že daňovému subjektu D., s.r.o., R. B., IČO: X. DIČ: X. (žalobca) nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie február 2006 v sume 11.830.065,-Sk znižuje o sumu 10.388.891,-Sk a priznáva sa nadmerný odpočet v sume 1.441.174,-Sk.

Vychádzajúc z vyššie citovaného ustanovenia § 15 ods. 13 veta prvá zákona č. 511/1992 Zb., (daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom), a obsahu spisu je zrejmé, že protokol z daňovej kontroly za február 2006 č. 649/321/8374/2008 bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 10.03.2008 a rozhodnutie Daňového úradu Trnava bolo vydané po 01.09.2007 (17.03.2008).

Keďže dňa 20. júna 2007 daňová kontrola u žalobcu ešte prebiehala, bolo potrebné postupovať podľa § 3 ods.12 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31.08.2007. Na základe uvedeného dospel najvyšší súd k záveru, že prvostupňové rozhodnutie vydal správca dane, ktorý na to v čase rozhodovania nebol miestne príslušný, preto je v tejto časti odvolanie žalobcu dôvodné.

Po tom, ako sa najvyšší súd vysporiadal s otázkou miestnej príslušnosti zaoberal sa namietanou dĺžkou daňovej kontroly a jej zákonnosťou.

Lehoty na rozhodnutia a opatrenia proti nečinnosti upravuje ustanovenie § 30a zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31.08.2007.

Podľa § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. (v znení účinnom do 31.08.2007, od 1. septembra 2007 ide o ustanovenie § 15 ods. 17), správca dane ukončí daňovú kontrolu (§ 15) do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť.

najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o dvanásť mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa § 15 ods. 16, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Správca dane prerokoval prvýkrát so žalobcom protokol o daňovej kontrole dňa 25.06.2007 a vydal rozhodnutie č. 649/231/83218/07/Tat, ktorým znížil nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní o sumu 10.388.891,-Sk a priznal nadmerný odpočet v sume 1.441.174,-Sk. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie a žalovaný ako odvolací orgán zistil, že správca dane pôvodne určil dátum prerokovania protokolu z daňovej kontroly za obdobie február 2006 na deň 26. marca 2007. Podaním zo dňa 23.03.2007 (pred prerokovaním protokolu) podal daňový subjekt námietku zaujatosti proti zamestnancom Daňového úradu Trnava vrátane riaditeľa, a žiadal o ich vylúčenie z kontroly. Po rozhodnutí daňového riaditeľstva o námietke zaujatosti stanovil správca dane nový termín na prerokovanie protokolu na deň 25.06.2007. Keďže o námietke proti dvom zamestnancom daňového úradu nebolo rozhodnuté (pochybením príslušného orgánu, ktorý nerozhodol súčasne o námietke zaujatosti proti riaditeľovi a zamestnancom), úkon prerokovania protokolu bol vykonaný v rozpore s ustanovením § 24 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. a daňovú kontrolu nemožno považovať za ukončenú (§ 15 ods. 13 tohto zákona). Preto daňové riaditeľstvo zrušilo pôvodné rozhodnutie, vec vrátilo na ďalšie konanie s pokynom vydať rozhodnutie vo veci námietky zaujatosti a stanoviť nový termín na prerokovanie protokolu. Daňový úrad Trnava rozhodnutím zo dňa 17.01.2008 (právoplatné dňa 25.01.2008) rozhodol o námietke zaujatosti a po právoplatnosti rozhodnutia stanovil termín na prerokovanie protokolu o daňovej kontrole dňa 10.03.2008. Následne dňa 17.03.2008 správca dane vydal rozhodnutie, ktoré žalovaný napadnutým rozhodnutím zmenil.

Daňová kontrola, ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) u žalobcu za zdaňovacie obdobie február 2006 začala dňa 09.05.2006, čo vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 649/321/150/2006 a bola ukončená prerokovaním protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom dňa 10.03.2008. Rozhodnutím zo dňa 29.03.2007 bola prerušená a listom (oznámením) zo dňa 21.05.2007 oznámené, že dňom 03.05.2007 sa pokračuje v daňovej kontrole. Počítajúc od 09.05.2006, v prípade nepretržitého trvania daňovej kontroly by dvanásťmesačná lehota na jej vykonanie mala uplynúť dňa 09.05.2007. Vzhľadom na prerušenie daňovej kontroly na obdobie 35 dní, posledný deň na ukončenie daňovej kontroly sa v súlade s ustanovením § 25a ods. 5 a ustanovením § 13 ods. 10 zákona o správe daní posunul na 13.06.2007.

Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze č. k. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010 vyslovil, cit. : „Ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý“.

Zákonná lehota na ukončenie daňovej kontroly nebola zo strany správcu dane dodržaná a protokol z daňovej kontroly, ktorý bol prerokovaný až po uplynutí 12 mesačnej lehoty uvedenej v § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V opačnom prípade je daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti, a tým je nezákonné aj rozhodnutie, ktoré je jeho výsledkom. Nič na tom nemení ani skutočnosť, že dôvodom nedodržania lehoty bolo konanie o námietke zaujatosti vznesenej žalobcom proti riaditeľovi Daňového úradu

Trnava aj voči pracovníkom tohto daňového úradu a zároveň aj jeho žiadosť o odloženie termínu prerokovania protokolu a určenie nového termínu na jeho prerokovanie, ktorý nasledoval až po rozhodnutí o vylúčení zamestnancov správcu dane z tejto kontroly.

Daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie ako to ustanovuje zákon, preto ani druhostupňový správny orgán túto lehotu nad zákonom stanovenú hranicu nie je oprávnený predlžovať. Ak daňový úrad maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly nerešpektoval, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní ustanovenú v § 2 ods. 1 ods. 2 tohto zákona.

Najvyšší súd Slovenskej republiky dáva do pozornosti, že túto zásadnú právnu otázku už judikoval vo svojich rozhodnutiach sp.zn. 3 Sžf/1/2009 zo dňa 29.01.2009, sp.zn. 3 Sžf/2/2009 zo dňa 29.01.2009 a sp.zn. 3 Sžf/107/2009 zo dňa 08.10.2009.

Vzhľadom na uvedené procesné pochybenia správcu dane a žalovaného správneho orgánu Najvyšší súd Slovenskej republiky sa meritom veci nezaoberal a napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, lebo v konaní správnych orgánov oboch stupňov sa vyskytli vady, ktoré majú vplyv na zákonnosť rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov (§ 250j ods. 2 písm. e/ O.s.p.), § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p.).

Súd prvého stupňa a správny orgán sú viazaní právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie (§ 250ja ods. 4 O.s.p.).

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1, 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal vo veci úspech priznal náhradu trov konania proti žalovanému za celé konanie, t.j. za prvostupňové aj odvolacie konanie, keďže rozsudok súdu prvého stupňa bol zmenený. Trovy konania pozostávajú zo zaplateného súdneho poplatku za žalobu a odvolanie vo výške $2 \times 66 \text{ €} = 132 \text{ €}$ a trov právneho zastúpenia vo výške 109,86 €, celkovo 241,86 €.

Najvyšší súd priznal žalobcovi trovy právneho zastúpenia za dva úkony právnej služby vo výške $2 \times 48,63 \text{ €}$ a k tomu prislúchajúci režijný paušál vo výške $2 \times 6,3 \text{ €}$, t.j. $97,26 \text{ €} + 12,6 \text{ €} = 109,86 \text{ €}$. Trovy právneho zastúpenia boli priznané podľa § 11 ods. 1 v spojení s § 14 ods. 1 písm. a/, c/ a § 16 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb, v znení účinnom v čase vykonania právnych služieb.

Žalobca si trovy konania vyčíslil v podaní zo dňa 01.12.2008, pričom medzi trovy právneho zastúpenia zahrnul aj úkon: písomné podanie vo veci samej – odvolanie, ktoré bližšie nekonkretizoval, avšak vzhľadom na deň spísania podania ide zrejme o odvolanie proti dodatočnému platobnému výmeru. Tieto trovy právneho zastúpenia mu súd nepriznal, pretože súd rozhoduje v tomto prípade len o trovách súdneho a nie aj administratívneho konania.

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **nie je** prípustný.

V Bratislave dňa 01. decembra 2011

JUDr. Jana Z E M K O V Á PhD., v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková