



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a JUDr. J. Milučkého v právnej veci žalobcu: **D., s.r.o.**, IČO: X., so sídlom v B, R., *zastúpeného advokátom JUDr. D. S., AK so sídlom v B, Š.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová 13, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/227/7801-49189/2008-990033-r zo dňa 10. júna 2008, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 3 S 213/2008-44 zo dňa 11. mája 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 3 S 213/2008-44 zo dňa 11. mája 2010 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/227/7801-49189/2008-990033-r zo dňa 10. júna 2008 a rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 649/231/19248/08/Bur zo dňa 17. marca 200 **z r u š u j e a v e c v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 496,84 € na účet jeho právneho zástupcu JUDr. D. S., vedený v T., a.s., č. účtu X. do troch dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie:

Krajský súd v Bratislave napadnutým rozsudkom č. k. 3 S 213/2008-44 zo dňa 11. mája 2010 podľa ustanovenia § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku zamietol žalobu žalobcu proti rozhodnutiu žalovaného č. I/227/7801-49189/2008-990033-r zo dňa 10. júna 2008, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 649/231/19248/08/Bur zo dňa 17. marca 2003, ktorým 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 priznaný žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2006 v sume 11.427.281,--Sk (379.316,24 €) a bola určená vlastná daňová povinnosť v sume 287.160,--Sk (9.531,97 €).

Krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia žalovaného (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“), podľa ktorého je platiteľ dane povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, dokladmi podľa písm. a/ až písm. c/ a dokladmi podľa písm. d/. Žalobca počas daňovej kontroly predložil správcovi dane na preukázanie oprávnenosti nároku na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty medzinárodné nákladné listy (CMR), písomné vyhlásenie spoločnosti, že daňový subjekt S., Kft. uzavrel kúpnu zmluvu, bankovými výpismi potvrdzujúcimi úhradu faktúr spoločnosti S., Kft.. Žalobca v daňovom konaní nepredložil dôkazy podľa § 43 ods. 5 druhej vety písmen a/ až c/ zákona č. 222/2004 Z.z.. Správca dane po preskúmaní žalobcom predložených medzinárodných prepravných listov dospel k záveru, že preprava tovaru motorovými vozidlami, ktorými mala byť vykonaná preprava tovaru do Maďarska, sa neuskutočnila. Tieto skutočnosti správca dane zistil dožiadaním na miestne príslušných správcov dane daňových subjektov, ktoré boli uvedené na predmetných medzinárodných prepravných listoch. Zo zistení správcu dane vyplýva, že prepravný doklad CMR, ktorý predložil žalobca, nepreukazuje prepravu tovaru do Maďarska motorovými vozidlami uvedenými na uvedenom doklade; toto zistenie nepopiera ani žalobca, keď v odvolaní uviedol, že nevie hodnovernosť údajov uvedených na CMR potvrdiť ani vyvrátiť, pretože CMR boli vystavované dodávateľmi žalobcu, teda spoločnosťou H., s.r.o. a F., s.r.o.. Na základe medzinárodnej

výmene daňových informácií pre žalovaného Maďarská daňová správa vo formulári Form „SCAC 2004“ uviedla, že daňový subjekt S., Kft. v priebehu roka 2006 nedeklaroval žiadne transakcie a bývalý generálny riaditeľ tejto spoločnosti J. F. tiež prevzatie nepotvrdil, keď miestne príslušnému daňovému úradu odmietol poskytnúť informácie o intrakomunitárnych dodávkach a k predmetnému zisťovaniu nepredložil žiadnu dokumentáciu. Krajský súd dospel k záveru, že potvrdenie o prevode finančných prostriedkov nemôže preukazovať pohyb tovaru cez hranicu, preto ani potvrdenie o zaplatení samo osebe nemôže byť dôkazom, na základe ktorého by bol nesporne preukázaný nárok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z.. K námietke žalobcu, že správca dane nevypočul navrhovaného svedka Ing. R. K., krajský súd uviedol, že žalobou napadnuté rozhodnutie bolo vydané vo veci dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2006, svedecká výpoveď nemôže nahradiť dôkazy uvedené v ustanovení § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z.; navyše, tento svedok nepreberal tovar ani nevykonával dopravu. Podľa názoru krajského súdu vo veci konal miestne príslušný Daňový úrad Trnava, pretože daňové kontroly boli začaté pred zmenou sídla žalobcu, preto Daňový úrad Trnava zostal miestne príslušným správcom dane podľa ustanovenia § 3 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb..

Krajský súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného ohľadom výkladu ustanovenia § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z., že doklady uvedené v písm. a/ až c/ nie sú uvedené alternatívne, ale kumulatívne. Povinnosť predložiť iné doklady podľa písm. d/ nezbavuje daňový subjekt povinnosti predložiť doklady podľa písm. a/ až c/. Pokiaľ ide o ukončenie daňovej kontroly a daňového konania, krajský súd sa v celom rozsahu stotožnil s právnym názorom žalovaného, ktorý je podporený i nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II ÚS 62/1999 zo 14. júla 1999, že daňová kontrola nemôže byť ukončená uplynutím času; daňové konanie nemožno stotožňovať s daňovou kontrolou a pre každé takéto konanie sú stanovené osobitné lehoty. Výsledkom daňového konania je rozhodnutie a daňové konanie začína deň po prerokovaní protokolu, teda po ukončení daňovej kontroly. Podľa názoru krajského súdu žalovaný postupoval v súlade s § 29 ods. 2 a § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb..

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol rozsudok krajského súdu zmeniť, rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie; uplatnil si náhradu trov konania. Podľa jeho názoru krajský súd dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a vec nesprávne právne

posúdil. Podľa názoru žalobcu ustanovenie § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. je štruktúrované tak, že v jednotlivých písmenách upravuje príklady jednotlivých dokumentov, ktoré sa majú použiť na preukázanie dodania tovaru do iného členského štátu, a to v závislosti od toho, ktorá osoba zabezpečovala prepravu tovaru. Z obsahu ustanovenia nevyplýva, že by sa doklady uvedené pod písm. d/ mali použiť iba podporne. Práve naopak, na základe gramatického výkladu je jednoznačné, že citované ustanovenie upravuje rovnocenné typy dôkazných dokladov v štyroch písmenách. Kumulatívnosť sa týka len prvej časti druhej vety ustanovenia § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. vo vzťahu k druhej časti vety - písm. a/ až písm. d/ príslušného ustanovenia; o kumulatívni nemožno hovoriť medzi písm. a/ až písm. d/. Zákon č. 222/2004 Z.z. teda 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 c/. Vzhľadom na to, že žalobca predložil doklady aj v zmysle ustanovenia § 43 ods. 5 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z.z., žalovaný a krajský súd nemali posudzovať len splnenie ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a/. Nesúhlasí s názorom krajského súdu, že ak prepravný doklad nepreukazuje hodnoverne prepravu tovaru, nemôže ho nahradiť a prepravu preukázať ani jeden z ostatných predkladaných dôkazov, pretože na základe možnej chyby tretej strany uvedenej v prepravnom doklade, a teda nedostatočnému preukázaniu hodnovernosti prepravného dokladu, by dochádzalo k zásahu do práv daňových subjektov napriek tomu, že ostatné dôkazné prostriedky by dodanie tovaru preukazovali, čím by bola porušená zásada materiálnej pravdy. Žalobca predložil v daňovom konaní nielen doklady podľa ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., ale aj ďalšie doklady podľa ustanovenia § 43 ods. 5 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z.z., ktorými preukázal dodanie tovaru do iného členského štátu. Žalobca žiadal vypočúť pána K. z dôvodu, že jeho výpoveď by podporila doklady predložené žalobcom žalovanému ako aj krajskému súdu. Hoci pán K. sám nepreberal tovar a nevykonával dopravu ako osoba poverená obchodovaním so slovenskými subjektmi, mal vedomosť aj o prepravách tovaru od žalobcu.

V odvolaní žalobca namietal aj miestnu príslušnosť správcu dane, keď tvrdil, že s účinnosťou od 20. júla 2007 zmenil svoje sídlo z pôvodnej adresy B. S. T., T. na novú adresu R., B. Z uvedeného dôvodu došlo podľa žalobcu v súlade s ustanovením § 3 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. aj k zmene miestne príslušného správcu dane z Daňového úradu Trnava na Daňový úrad Bratislava III. Poukázal pritom na ustanovenie § 3 ods. 12, § 15

ods. 2, § 15 ods. 15 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31. augusta 2007. Žalobca trvá 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, 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 1. septembra 2007 na základe zákona č. 215/2007 Z.z.. Žalobca trvá na tom, že Daňový úrad Trnava vydal rozhodnutie v 1. stupni v rozpore s ustanovením § 3 zákona č. 511/1992 Zb., nakoľko v čase jeho vydania bol miestne príslušným správcom dane Daňový úrad Bratislava III.

Žalobca tiež namietal dĺžku daňovej kontroly; uviedol, že daňová kontrola trvala po dobu dlhšiu ako je zákonná lehota na jej vykonanie. Daňová kontrola sa začala 1. júna 2006 a mala skončiť 1. júna 2007; keďže daňová kontrola bola prerušená na obdobie tridsiatich piatich dní v súvislosti s rozhodovaním o námietke zaujatosti vznesenej žalobcom, posledným dňom ukončenia daňovej kontroly bol 6. júl 2007. Pred uvedeným dátumom, konkrétne 25. júna 2007, bol prerokovaný protokol o daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie marec 2006 č. 649/321/39369/2007, avšak žalovaný vo svojom rozhodnutí č. I/227/13260-91902/2007/990033-r zo dňa 18. decembra 2007 rozhodol, že predmetná daňová kontrola pokračuje a stále nie je ukončená zákonným spôsobom, nakoľko sa na prerokovaní protokolu zúčastnili osoby, na činnosť ktorých podal žalobca námietku zaujatosti, pričom v čase prerokovania protokolu o tejto námietke ešte nebolo rozhodnuté. Následne bol so žalobcom protokol prerokovaný 10. marca 2008, teda po uplynutí 12-mesačnej lehoty na výkon daňovej kontroly. I keď z ustanovenia § 30a zákona č. 511/1992 Zb. výslovne nevyplýva, že po uplynutí zákonnej lehoty nemožno pokračovať v daňovej kontrole, z daného ustanovenia však priamo nevyplýva ani možnosť v kontrole pokračovať. Podľa názoru žalobcu uplynutím 12-mesačnej lehoty daňová kontrola skončila a Daňový úrad Trnava v nej nemal pokračovať. Nakoľko daňová kontrola bola ukončená 6. júla 2007 bez toho, aby Daňový úrad Trnava vrátenie nadmerného odpočtu zákonným spôsobom neuznal, vznikla Daňovému úradu Trnava povinnosť vrátiť nadmerný odpočet žalobcovi najneskôr do 16. júla 2007. Pokračovaním v daňovej kontrole aj po uplynutí 12-mesačnej lehoty na jej vykonanie porušil Daňový úrad Trnava ustanovenie § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31. augusta 2007 a v súlade s nálezom Ústavného súdu sp. zn. II. ÚS 62/1999 aj právo žalobcu

na prerokovanie veci bez zbytočných prietáhov podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. Uviedol, že právny názor žalovaného k predkladaniu dokladov podľa § 43 ods. 5 písm. a/ až písm. d/ zákona č. 222/2004 Z.z. bol v skutkovo úplne totožnom prípade potvrdený právoplatným rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/2/2009, ktorým potvrdil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/111/2008-42. Tvrdenie žalobcu, že preprava nebola preukázaná iba na základe možnej chyby tretej strany uvedenej v prepravnom doklade, nezodpovedá zistenému skutkovému stavu. V konaní bolo nespochybniteľne preukázané, že na prepravných dokladoch, ktoré na preukázanie prepravy tovaru z územia Slovenskej republiky do Maďarskej republiky, predložil, boli uvedení vlastníci takých motorových vozidiel, ktorými sa v skutočnosti vôbec takáto nákladná preprava nepreukázala, a teda tieto vozidlá, ktoré mali prepravovať kryštálový cukor do Maďarska, neboli na tento obchod použité.

K miestnej príslušnosti správcu dane žalovaný uviedol, že tvrdenie žalobcu je v rozpore s platným právnym stavom. Daňový úrad Trnava ako miestne príslušný správca dane začal u žalobcu pred zmenou jeho sídla viaceré kontroly dane z pridanej hodnoty, z ktorých všetky v čase vydania prvostupňového rozhodnutia neboli ešte ukončené. Podľa § 3 ods. 12 štvrtá veta zákona č. 511/1992 Zb. Daňový úrad Trnava zostal miestne príslušným správcom dane žalobcu až do ukončenia poslednej z týchto daňových kontrol v plnom rozsahu, t. j. aj na vydanie prvostupňového rozhodnutia. Citovaný zákon neumožňuje, aby na daň z pridanej hodnoty boli miestne príslušným viacerí správcovia dane, a to podľa jednotlivých zdaňovacích období. K tvrdeniu žalobcu, že na určenie miestnej príslušnosti nemožno v danom prípade aplikovať § 3 ods. 12 tretia veta zákona č. 511/1992 Zb. žalovaný uviedol, že podľa § 15 ods. 15 citovaného zákona v znení účinnom do 31. augusta 2007 sa na vykonanie kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu nevzťahovalo ustanovenie odseku 2, znamená iba to, že správca dane pri výkone tejto kontroly nemal povinnosť zasielať oznámenia o výkone daňovej kontroly. Toto ustanovenie však neznamená, že predmetná daňová kontrola nebola začatá, a preto to nemohlo mať vplyv na zmenu miestnej príslušnosti správcu dane vykonávajúceho príslušnú daňovú kontrolu. Poukázal na to, že s uvedeným výkladom sa stotožnil aj Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí sp. zn. 2Sžf/2/2009. Skutočnosť, že k prerokovaniu protokolu z daňovej kontroly

v dôsledku odstraňovania procesných nedostatkov prišlo až po uplynutí 12-mesačnej lehoty, nemá a nemôže mať žalobcom uvádzané dôsledky, t. j. ukončenie daňovej kontroly uplynutím času. Lehota na vykonanie daňovej kontroly stanovená v § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. je procesnou lehotou, s nedodržaním ktorej zákon nespája žiadne právne účinky.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil; termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a aj na jeho internetovej stránke (§ 156 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku).

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa primárne zaoberal otázkami procesného postupu žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu, t.j. otázkou miestnej príslušnosti správcu dane a lehotou na vykonanie daňovej kontroly, ktoré namietal žalobca.

Miestnu príslušnosť správcu dane upravuje ustanovenie § 3 zákona č. 511/1992 Zb.. V prípade zmeny miestnej príslušnosti správcu dane, z dôvodu zmeny sídla daňovníka, je potrebné postupovať podľa odseku 12 citovaného ustanovenia v znení účinnom do 31. augusta 2007 (v prípade prvého prerokovania protokolu so žalobcom dňa 25. júna 2007) a do 31. decembra 2009 (v prípade druhého prerokovania protokolu so žalobcom dňa 10. marca 2008), ktoré v obidvoch uvedených obdobiach zostalo v podstate nezmenené s výnimkou odkazu na § 15 ods. 2 vo štvrtej vete § 3 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb.. V prvej vete tohto ustanovenia je uvedené všeobecné pravidlo, podľa ktorého ak dôjde u daňového subjektu k zmene miestnej príslušnosti, dovedy 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. Výnimkou z tohto pravidla je daňová kontrola a opakovaná daňová kontrola – daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu dokončí ten správca dane, ktorý ju začal (§ 15 ods. 2; od 1. septembra 2007 bol tento odkaz 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 (tretia, štvrtá a piata veta § 3 ods. 12). 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.). Až po ukončení daňovej kontroly, teda po prerokovaní protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom (§ 15 ods. 13 prvá veta zákona č. 511/1992 Zb.), daňový úrad, ktorý začal daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu, bezodkladne odstúpi spisový materiál spolu s výpismi z osobného účtu 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. Tento „nový“ správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní a mal vydať aj rozhodnutie vo veci. Uvedený právny stav bol účinný do 31. decembra 2009. S účinnosťou od 1. januára 2010 (kedy 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 a o zmene a doplnení niektorých zákonov) 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. Žalobca zmenil svoje sídlo 20. júna 2007 z adresy: B.S. T., X T. na: R., X B (výpis 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. Keďže 20. júna 2007 u žalobcu ešte prebiehala daňová kontrola, bolo potrebné postupovať podľa § 3 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31. augusta 2007. Zákon č. 511/1992 Zb. s účinnosťou do 31. augusta 2007, resp. do 30. decembra 2009 túto situáciu riešil *expressis verbis*, nepripúšťal preto potrebu extenzívneho alebo reštriktívneho výkladu právnej normy, ktorý sa používa pri vágnych pojmoch právnej normy; na výklad ustanovenia § 3 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. je potrebné použiť gramatický, logický, systematický a teleologický výklad, tak ako to urobil Najvyšší súd Slovenskej republiky v tomto rozhodnutí. Najvyšší súd

Slovenskej republiky neprihliadol na svoje rozhodnutie sp. zn. 2Sžf/2/2009 z 22. apríla 2010, pretože z neho nie je zrejmé, ktorou účinnosťou právneho predpisu sa riadil. Na základe uvedených skutočností v otázke určenia miestnej príslušnosti správca dane v predmetnej právnej veci Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že krajský súd rovnako aj žalovaný správny orgán ju nesprávne vyhodnotil, preto prvostupňové rozhodnutie vydal správca dane, ktorý na to nebol v čase rozhodovania miestne príslušný. V tejto časti je odvolanie žalobcu dôvodné.

Následne sa Najvyšší súd Slovenskej republiky zaoberal dĺžkou daňovej kontroly. Podľa ustanovenia § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31. augusta 2007 (od 1. septembra 2007 ide o ustanovenie § 15 ods. 17) správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže túto lehotu v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov. Daňová kontrola u žalobcu za zdaňovacie obdobie marec 2006 sa začala 1. júna 2006. Správca dane prvýkrát požiadal o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly 29. júna 2006 a žalovaný lehotu predĺžil do 29. decembra 2006; druhýkrát správca dane požiadal o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly 25. októbra 2006 a žalovaný lehotu predĺžil do 30. marca 2007. Daňová kontrola bola prerušená od 29. marca 2007 do 2. mája 2007, t.j. 35 dní, z dôvodu konania o námietke zaujatosti vznesenej žalobcom proti riaditeľovi Daňového úradu Trnava (žalobca podal námietku zaujatosti zároveň aj voči pracovníkom tohto daňového úradu, o tejto však v uvedenom štádiu konania nebolo rozhodnuté) – rozhodnutie správcu dane č. 649/321/26340/07/Ha,Pt z 29. marca 2007 a rozhodnutie žalovaného č. I/227/5044-38822/2007/990033-r. Na základe uvedených skutočností mala daňová kontrola u žalobcu za zdaňovacie obdobie marec 2006 trvať od 1. júna 2006 do 6. júla 2007.

Správca dane prvýkrát prerokoval protokol o daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie marec 2006 č. 649/321/39369/2007 z 22. mája 2007 so žalobcom dňa 25. júna 2007 (teda v lehote podľa § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.); po jeho prerokovaní vydal Daňový úrad Trnava rozhodnutie č. 649/231/83198/07/Tat z 5. septembra 2007, ktoré však bolo zrušené rozhodnutím žalovaného č. I/227/13260-91902/2007/990033-r z 18. decembra 2007 (právoplatným 2. januára 2008) z toho dôvodu, že nebolo rozhodnuté o námietke zaujatosti voči zamestnancom Daňového úradu Trnava, ktorí vykonávali u žalobcu daňovú kontrolu a ktorí so žalobcom uvedený protokol aj prerokovali. Preto protokol nebol dňa 25. júna 2007

so žalobcom prerokovaný zákonným spôsobom a teda ani daňová kontrola nebola ukončená zákonným spôsobom, čoho dôsledkom je pokračovanie daňovej kontroly.

Následne Daňový úrad Trnava rozhodnutím č. 649/321/4053/08/Mg zo 17. januára 2008 (právoplatné 25. januára 2008) rozhodol o námietke zaujatosti vznesenej žalobcom aj voči zamestnancom Daňového úradu Trnava, tak, že jej nevyhovela a týchto zamestnancov nevytlúčil.

Druhýkrát bol protokol o daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie marec 2006 č. 649/321/39369/2007 z 22. mája 2007 so žalobcom prerokovaný 10. marca 2008, teda po uplynutí zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly (§ 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky v súvislosti s plynutím lehoty na vykonanie daňovej kontroly (§ 30a ods. 7 v znení účinnom do 31. augusta 2007 a § 15 ods. 17 v znení účinnom od 1. septembra 2007 zákona č. 511/1992 Zb.) poukazuje na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napríklad nález č.k. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010, uznesenie č.k. IV. ÚS 405/09-28 z 10. decembra 2009, uznesenie č.k. II. ÚS 136/2010-32 z 24. marca 2010), ktorou je viazaný podľa § 135 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku, a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napríklad rozsudok sp. zn. 5Sžf/68/2008 z 29. septembra 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/2/2009 z 29. januára 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/1/2009 z 29. januára 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/107/2009 z 8. októbra 2009, rozsudok 3Sžf/9/2007 z 18. apríla 2007). Z uvedenej judikatúry vyplýva, že lehota, ktorá bola ustanovená v § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Táto lehota nie je poriadkovou, ale zákonnou procesnou lehotou, ktorú zákon určil na vykonanie daňovej kontroly, počas ktorej je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie podľa § 30a ods. 1 až ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.). Cieľ daňovej kontroly tak nie je

možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 2, § 15 ods. 1 druhá veta zákona č. 511/1992 Zb.). Túto požiadavku v niektorých prípadoch zákonodarca formuloval celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu.

Pri daňovej kontrole boli v čase jej vykonávania u žalobcu uvedené limity obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly ustanovené v § 15 ods. 1 druhej vete a § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.. Daňovú kontrolu tak nemožno vykonávať dlhšie, ako to ustanovuje citovaný zákon, preto ani druhostupňový správny orgán nie je oprávnený túto lehotu nad zákonom stanovenú hranicu predlžovať. Ak daňový úrad nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb., ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní (§ 2 ods. 1, ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.). Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 prvá veta zákona č. 511/1992 Zb.). V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti, a rozhodnutie, ktoré je jeho završením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné. V takomto prípade k ukončeniu daňovej kontroly nepríde uplynutím času, ako sa nesprávne domnieva žalobca, ale prerokovaním protokolu (a teda ukončením daňovej kontroly) po uplynutí zákonnej lehoty, čím vzniká nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly a protokol z nej nadobúda charakter nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nemožno v daňovom konaní použiť. Zákonnosť daňovej kontroly po uplynutí lehoty na jej vykonanie možno konvalidovať súhlasom daňového subjektu (napríklad už spomínané rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/107/2009, 3Sžf/2/2009, 3Sžf/1/2009). V predmetnej veci však k súhlasu žalobcu s pokračovaním daňovej kontroly po uplynutí zákonnej lehoty na jej vykonanie neprišlo

Na margo veci Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že nemôže byť na ťarchu účastníka daňového konania, keď príslušný orgán (§ 24 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.) nerozhodol o námietke zaujatosti voči všetkým namietaným osobám (riaditeľovi a zamestnancom Daňového úradu Trnava) súčasne, pričom z rozhodnutia správneho orgánu

nevyplýva, prečo nebolo rozhodnuté zároveň o námietke zaujatosti voči riaditeľovi Daňového úradu Trnava ako aj jeho zamestnancom. Z dôvodu tohto pochybenia potom došlo k predĺženiu lehoty výkonu daňovej kontroly nad zákonom stavenú hranicu.

Vzhľadom na uvedené procesné pochybenia správcu dane a žalovaného správneho orgánu (nedostatok miestnej príslušnosti Daňového úradu Trnava na vydanie rozhodnutia č. 649/231/19248/08/Bur zo dňa 17. marca 2008, uplynutie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly) Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, aj keď si je vedomý hmotnoprávnej stránky veci, nezostalo nič iné, ako rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 3 S 213/2008-44 zo dňa 11. mája 2010 zmeniť, rozhodnutie žalovaného č. I/227/7801-49189/2008-990033-r zo dňa 10. júna 2008 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 649/231/19248/08/Bur zo dňa 17. marca 2008 zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie, pretože v konaní správnych orgánov oboch stupňov sa vyskytli vady, ktoré majú vplyv na zákonnosť rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov (§ 250ja ods. 3 prvá veta, § 250j ods. 2 písm. e/ Občianskeho súdneho poriadku). Súd prvého stupňa aj správny orgán sú viazaní právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie (§ 250ja ods. 4 Občianskeho súdneho poriadku).

O náhrade trov konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 250k ods. 1 v spojení s § 224 ods. 2 a § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku, tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov odvolacieho ako aj prvostupňového súdneho konania vo výške 496,84 €. Základná sadzba tarifnej odmeny bola určená v súlade s § 11 ods. 1 v znení účinnom do 31. mája 2009 a § 11 ods. 3 v znení účinnom od 1. júna 2009 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“). Výška náhrady trov konania 496,84 € pozostáva z nasledovných úkonov právnej služby a zaplatených súdnych poplatkov:

- príprava a prevzatie veci (rok 2008) – 48,63 € (§ 14 ods. 1 písm. a/ vyhlášky),
- žaloba (14. augusta 2008) – 48,63 € (§ 14 ods. 1 písm. c/ vyhlášky účinnej do 31. mája 2009),
- účasť na pojednávaní pred krajským súdom (11. mája 2010) – 120,24 € (§ 14 ods. 1 písm. d/ vyhlášky účinnej do 31. mája 2010),
- odvolanie proti rozsudku krajského súdu (30. júna 2010) – 120,24 € (§ 14 ods. 1 písm. b/ vyhlášky účinnej od 1. júna 2010),

- režijný paušál (§ 15 písm. a/, § 16 ods. 3 vyhlášky) – rok 2008: 2x 6,34 € = 12,68 €; rok 2010: 2x 7,21 € = 14,42 €
- súdny poplatok za podanú žalobu – 66 €,
- súdny poplatok za podané odvolanie – 66 €.

Najvyšší súd Slovenskej republiky nepriznal žalobcovi daň z pridanej hodnoty, nakoľko právny zástupca žalobcu nepreukázal, že je platiteľom dane z pridanej hodnoty.

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

V Bratislave, dňa 21. septembra 2011

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Peter Szimeth