



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej, v právnej veci žalobcu **R.**, s miestom podnikania v Ž., *zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom v Košiciach, Gelnická 33*, proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/13677-105142/2009/993168-r zo dňa 23. septembra 2009, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 21S/88/2009-66 zo dňa 13. septembra 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 21S/88/2009-66 zo 13. septembra 2011 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/228/13677-105142/2009/993168-r zo dňa 23. septembra 2009 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 132 eur titulom súdneho poplatku a 813,42 eura titulom trov právneho zastúpenia na účet JUDr. Eugena Kostovčíka, advokáta v Košiciach do troch dní.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/228/13677-105142/2009/993168-r zo dňa 23.09.2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Žilina 1 č. 694/231/25806/09/Súk zo dňa 01.04.2009, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 16.523,36 eura za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2006 s odôvodnením, že nebolo preukázané tvrdenie žalobcu, že by správne orgány nedostatočne zistili skutkový stav.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku skonštatoval, že správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď k dokladom o výkupe, ku ktorým žalobca nevystavil faktúry a neúčtoval daň dovyrubil daň v bežnom režime. Vychádzal pritom zo skutočnosti, že v zdaňovacom období roku 2006 v prípade faktúr č. 9/2006 a č. 10/2006 žalobca predal obdobný tovar obchodnej spoločnosti Safina Slovakia, s. r. o. a neuplatnil si osobitný režim zdanenia. Krajský súd vyslovil, že názor správcu dane, že žalobca bol povinný takýmto spôsobom dodať v bežnom režime predaj zlomkového zlata aj pri dokladoch o výkupe, ku ktorým faktúry nevystavoval a neúčtoval daň, je vecne správny. Krajský súd v Žiline mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že žalobca v konaní do rozhodnutia správcu dane neuviedol žiadne tvrdenia, že by deklarované zlomkové zlato v dokladoch o výkupe nespĺňalo kritéria použitého tovaru. Tieto tvrdenia neuviedol ani v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru a k týmto tvrdeniam nepredložil žiadne dôkazy. Preto bol postup a záver správnych orgánov, ktoré vychádzali z dokladov nachádzajúcich sa v spise vecne správny, pokiaľ vo vzťahu k dokladom o výkupe, ku ktorým žalobca nevystavoval faktúry, správca dane dovyrubil daň, pričom postupoval pri vyrubení dane bežným režimom zdanenia a nie režimom podľa § 66 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

Čo sa týka dôvodov uvedených v doplnení žaloby, v ktorom žalobca poukazoval na nezákonnosť postupu, ktorý predchádzal vydaniu napadnutého rozhodnutia, a to nezákonnosť vypracovania nového protokolu zo dňa 26.02.2009 a nezákonnosť kontroly, krajský súd dospel k záveru, že nie je možné tieto žalobne body doplnenia žaloby vecne preskúmať, nakoľko neboli podané v zákonom stanovenej lehote, pričom tiež tieto žalobné dôvody neobsahujú skutočnosti, na ktoré by v súlade s § 250j ods. 3 OSP musel súd ex offio prihliadnuť.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal pre jeho neúspech v konaní.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, žiadajúc napadnutý rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/228/13677-105142/2009/993168-r zo dňa 23.09.2009, bude zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie. Žalobca namietal nezákonnosť rozsudku krajského súdu. Poukazoval na to, že podľa krajského súdu nepredložil žiadne dôkazy, že deklarované zlomkové zlato v dokladoch o výkupe nespĺňalo kritéria použitého tovaru. Uviedol, že daňové orgány vykonali v spoločnosti Safina Slovakia, s. r. o. miestne zisťovanie (dožiadanie č. 694/320/87300/2008/Sim), avšak žalobca touto zápisnicou o miestnom zisťovaní v tejto spoločnosti nedisponuje, no podľa dostupných informácií správca dane preveroval charakter dodávaného zlata. Žalobca navrhol, aby žalovaný v odvolacom konaní predložil súdu predmetnú zápisnicu o miestnom zisťovaní v tejto spoločnosti. Žalobca tvrdí, že išlo o nové výrobky, pri ktorých nebolo možné aplikovať ustanovenie § 67 zákona o DPH. Z uvedeného dôvodu nebolo možné prijať záver, že žalobca kombinoval v danom zdaňovacom období bežný režim zdaňovania podľa § 66 ods. 11 zákona o DPH s osobitným režimom zdaňovania podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH.

Žalobca ďalej namietal, že krajský súd nikde neuvádza na základe čoho dospel k záveru, že procesné pochybenia správcu dane pri kontrole nie sú takej intenzity a takého rozsahu, ktorými by došlo k jednoznačnému, zjavnému a hrubému porušeniu zákona. Podľa názoru žalobcu mal krajský súd uviesť na základe čoho dospel k tomuto záveru, najmä preto, že tento záver je v zásadnom rozpore s právnym záverom Ústavného súdu Slovenskej republiky uvedeným v náleze č. III. ÚS 24/2010-57 z 29.06.2010. Poukazoval na to, že v tomto náleze Ústavný súd Slovenskej republiky uviedol, že lehota, ktorá je ustanovená v § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“), je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Uviedol, že ak teda daňový úrad nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 15 ods. 17 zákona o správe daní, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Taká 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 veta prvá zákona o správe daní). Žalobca poukazoval na to, že v prípade, ak použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou

nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením, vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto skutočnosti, je rovnako nezákonné.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu zo dňa 03.11.2011 navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť. Uviedol, že odvolanie žalobcu neobsahuje skutočnosti, pre ktoré by mal byť napadnutý rozsudok zrušený. Poukazoval na to, že skutkový stav bol správcom dane riadne zistený, pričom bolo preukázané, že z titulu dodania zlomkového zlata boli vyhotovené doklady o výkupe, v súvislosti s čím mal žalobca vyhotoviť faktúry s uplatnením DPH z výkupnej ceny. Poukázal na to, že odberateľské faktúry žalobca nevystavil na všetky doklady o výkupe, ale len na niektoré (faktúry č. 9/2006 a č. 10/2006). Na týchto faktúrach uviedol daň, pričom základom dane bola celková suma určená k výplate podľa dokladu o výkupe. Základom dane teda nebol kladný rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou znížený o daň, ktorý podľa jeho názoru mal byť použitý pri ostatných predajoch, pri ktorých nevyhotovil faktúry.

Žalovaný ďalej poukazoval na to, že zápisnica o miestnom zisťovaní č. 601/321/116587/2008/Chu zo dňa 06.10.2008 vykonaná Daňovým úradom Bratislava II, na ktorú žalobca poukazuje a ktorú v prílohe žalovaný zasiela najvyššiemu súdu, nepreukazuje iné skutočnosti, ako boli správcom dane zistené a nemá teda vplyv na jeho závery.

V súvislosti s námietkami žalobcu o procesnom pochybení správcu dane, keď nedodržel pri daňovej kontrole zákonnú lehotu podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní, žalovaný uviedol, že ani tieto námietky nie sú dôvodom pre zrušenie rozsudku krajského súdu. Dodatočný platobný výmer č. 694/231/25806/09/Súk zo dňa 01.04.2009 bol vydaný na základe protokolu o daňovej kontrole zo dňa 26.02.2009. Protokol o daňovej kontrole zo dňa 16.12.2008, na ktorý žalobca poukazuje, nebol podkladom pre vydanie rozhodnutia správcu dane. Tento protokol zo dňa 16.12.2008, ktorý správca dane zaslal žalobcovi, mal byť na základe výzvy správcu dane zo dňa 16.12.2008 prerokovaný dňa 30.01.2009. Správca dane na základe osobného dohovoru so žalobcom ešte pred jeho prerokovaním uskutočnil dňa 08.01.2009 ústne pojednávanie s právnym zástupcom žalobcu a žalobcom (zápisnica č.694/320/711/2009/Sim), za účelom ich oboznámenia so zistenými skutočnosťami (žalovaný poukazuje na to, že išlo o postup nad rámec zákona, avšak v prospech daňového subjektu, hoci ustanovenie § 15 zákona o správe daní takýto postup neupravuje). Následne žalobca podal k protokolu vyjadrenie, ktoré doručil správcovi dane dňa 26.01.2009. Uvedené

vyjadrenie sa týkalo aj ďalších zdaňovacích období rokov 2006 a 2007. Vzhľadom na previazanosť jednotlivých dôkazov a zistených skutočností, správca dane považoval za účelné všetky zdaňovacie obdobia, ktoré boli kontrolované (I. až IV. štvrťrok 2006, I. až IV. štvrťrok 2007) prerokovať v jeden deň. Vzhľadom k tomu, že písomné vyjadrenia boli podané i k ďalším zdaňovacím obdobiam rokov 2006 a 2007 a v týchto poukazoval žalobca na svedkov, ktorých žiadal vypočuť (R. a P.) a vysporiadanie sa s týmito novými námietkami nebolo možné za tak krátke obdobie troch dní, ktoré zostávali do dátumu prerokovania protokolu, správca dane zrušil termín prerokovania, čo aj žalobcovi oznámil. Týmto postupom správca dane neporušil práva daňového subjektu, práve naopak, mal snahu dostatočne sa zaoberať jeho námietkami k výsledkom kontroly. Žalovaný uviedol, že vzhľadom k tomu, že v tak krátkom časovom úseku od dátumu určeného ako deň prerokovania protokolu (3 dni), nebolo možné zaoberať sa námietkami písomných vyjadrení a vypracovať dodatky k protokolom o kontrole jednotlivých zdaňovacích období, správca dane sa s námietkami k protokolu vysporiadal v rámci prepracovaného (nového) protokolu o kontrole, v ktorom poukázal na písomné vyjadrenie žalobcu a reagoval na jeho námietky. Dňa 26.02.2009 zaslal žalobcovi nový protokol, ku ktorému sa žalobca písomne nevyjadril a tento bol prerokovaný dňa 26.03.2009. Z uvedeného teda vyplýva, že ak daňová kontrola nebola ukončená v dvanásť mesačnej lehote do 31.01.2009, ale až dňa 26.03.2009, stalo sa tak z dôvodu, že správca dane mal snahu vysporiadať sa s námietkami žalobcu, ktoré boli doručené dňa 26.01.2009, teda „tesne“ pred určeným dňom (30.01.2009) prerokovania prvotného protokolu. Takýto postup právny zástupca žalobcu, ktorý bol v osobnom kontakte so správcom dane nenamietal, a to nielen v čase pred ukončením kontroly, ale ani v odvolaní ani v žalobe.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom

správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

Predmetom prieskumu v tomto súdnom konaní je rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 16.523,36 eura za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2006 a ktoré žalovaný svojim rozhodnutím potvrdil.

Pre riadne zistenie zákonnosti preskúmaného rozhodnutia žalovaného bolo potrebné preskúmať aj správnosť procesného postupu správnych orgánov v daňovom konaní a dodržanie procesných práv žalobcu počas daňového konania.

Konaním správneho orgánu možno rozumieť správne akty a úkony správneho orgánu vydané alebo vykonané v čase od začatia konania až do právoplatnosti rozhodnutia, ktoré sú upravené právnymi normami.

Správne konanie je ovládané dispozičnou zásadou. Základnou podmienkou úspešnosti žaloby je tvrdenie, že napadnuté rozhodnutie je *nezákonné*, teda je v rozpore s právnym poriadkom. Súd zásadne preskúmava napadnuté rozhodnutie len v rozsahu a z dôvodov, ktoré určí žalobca vo svojej žalobe proti rozhodnutiu správneho orgánu, okrem prípadov, keď súd nie je žalobou viazaný.

Podľa ustanovenia § 250j ods. 2 OSP súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že:

a/ rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,

- b/ zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzalo správne rozhodnutie, je v rozpore s obsahom spisov,
- c/ zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci,
- d/ rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov,
- e/ v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa ustanovenia § 250j ods. 3 OSP súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správnomu orgánu na ďalšie konanie, ak bolo rozhodnutie vydané na základe neúčinného právneho predpisu, ak rozhodnutie je nepreskúmateľné pre neúplnosť spisov správneho orgánu alebo z dôvodu, že spisy neboli predložené. Súd zruší rozhodnutie správneho orgánu a konanie zastaví, ak rozhodnutie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený. Rozsahom a dôvodmi žaloby v týchto prípadoch nie je súd viazaný.

Okrem dôvodov nezákonnosti rozhodnutia uvedených v § 250j ods. 3 OSP v konaní tiež môže dôjsť k vydaniu správneho aktu postihnutého vadou, ktorej závažnosť je tak evidentná, že nemôže byť právnym poriadkom tolerovaná, preto sa musí tento správny akt považovať za nemajúci žiadny právny účinok - za právne ničotný. Súd prihliada k existencii tejto skutočnosti aj keď ju žalobca nenamietal.

Podľa ustálenej súdnej praxe predpokladom pre preskúmanie zákonnosti rozhodnutia je okrem samotného rozhodnutia aj administratívny spis, ktorý bol správnym orgánom vyhotovený pri rozhodovaní o veci. Neúplnosť spisu vyvoláva vznik pochybností o spoľahlivo a správne zistenom skutkovom stave. Následkom neúplnosti spisu je nemožnosť preskúmať napadnuté rozhodnutie t.j. posúdiť postup správneho orgánu a všetky podklady rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia, v dôsledku čoho je potrebné napadnuté rozhodnutie zrušiť a dokazovanie vrátiť na správny orgán.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon o správe daní“) 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 § 15 ods. 10 zákona o správe daní o výsledku zistenia daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie, vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného splnomocnenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Podľa § 15 ods. 13 veta prvá zákona o správe daní daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní správca dane ukončí daňovú kontrolu 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 vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 15 ods. 18 zákona o správe daní ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

Podľa § 15 ods. 19 zákona o správe daní lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa odsekov 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

Podľa § 29 ods. 4 veta prvá zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal z obsahu administratívneho spisu preukázané, že daňová kontrola u žalobcu začala dňa 31.01.2008 spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní č. 694/320/7229/2008/Matu. Dňa 11.06.2008 požiadal správca dane Daňový úrad Žilina I žiadosťou č. 694/320/50870/2008/Sim zo dňa 11.06.2008 Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu do 31.01.2009. Daňové riaditeľstvo prípisom č. V/320/3823/2008/Hol zo dňa 16.06.2008 žiadosti správcu dane vyhovel a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžilo do 31.01.2009. Následne správca dane upovedomením č. 694/320/63739/2008/Sim zo dňa 26.06.2008 oznámil žalobcovi, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola nadriadeným orgánom predĺžená do 31.01.2009. Ďalej mal najvyšší súd za preukázané, že dňa 08.01.2009 sa žalobca spolu so svojim zástupcom JUDr. H. dostavili k správcovi dane, ktorý ich oboznámil so skutočnosťami zistenými pri kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. až IV. štvrťrok 2006 a I. a II. štvrťrok 2007, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 694/320/711/2009/Sim zo dňa 08.01.2009. Následne správca dane doručil dňa 14.01.2009 zástupcovi žalobcu JUDr. H. protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly č. 694/320/109634/2008/Matu zo dňa 16.12.2008 s výzvou na písomné vyjadrenie sa k protokolu v lehote ôsmich pracovných dní s tým, že termín prerokovania protokolu určil na deň 30.01.2009. Ďalej sa v administratívnom spise žalovaného nachádza oznámenie správcu dane č. 694/320/4279/2009/Matu zo dňa 29.01.2009, doručené zástupcovi žalobcu JUDr. H. dňa 30.01.2009, z ktorého vyplýva, že dňa

26.01.2009 Daňový úrad Žilina I prevzal písomné vyjadrenie žalobcu k protokolu o výsledku daňovej kontroly za I. štvrťrok 2006 (v administratívnom spise sa nenachádza), že vzhľadom na skutočnosti, ktoré žalobca uviedol v tomto vyjadrení, má považovať výzvu na vyjadrenie sa k protokolu a na prerokovanie protokolu zo dňa 16.12.2008 za bezpredmetnú, a že správca dane bude v predmetnej veci konať ďalej. Následne správca dane vypracoval nový protokol o výsledku daňovej kontroly č. 694/320/13543/2009/Matu zo dňa 26.02.2009, ktorý doručil dňa 02.03.2009 zástupcovi žalobcu JUDr. H. s tým, že sa k protokolu môže písomne vyjadriť v lehote ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia a súčasne určil termín prerokovania tohto nového protokolu na deň 26.03.2009. Ďalej mal najvyšší súd z obsahu pripojeného administratívneho spisu za preukázané, že žalobca v lehote ôsmich pracovných dní od doručenia protokolu o výsledku daňovej kontroly č. 694/320/13543/2009/Matu zo dňa 26.02.2009, písomné vyjadrenie nezaslal, avšak prerokovania protokolu sa zúčastnil zástupca žalobcu JUDr. H., ktorý predmetný protokol podpísal s pripomienkou, že trvajú na zdaniteľných plneniach, ktoré boli uskutočnené.

Vychádzajúc z vyššie citovaných ustanovení zákona o správe daní, lehota ustanovená v § 15 ods. 17 zákona o správe daní je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní). Túto požiadavku formuloval zákonodarca celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu. Pri daňovej kontrole bol v čase jej vykonávania u žalobcu uvedený limit ustanovený v § 15 ods. 17 zákona o správe daní, z ktorého vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, že daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon.

Tento právny názor je konformný s právnym názorom Ústavného súdu Slovenskej republiky vysloveným v náleze sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010. Z tohto nálezu ďalej vyplýva, že „*zákaz prekročiť zákonom stanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly*

platí bezvýnimočne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť“.

Vzhľadom k tomu, že daňová kontrola v zmysle ustanovenia § 15 ods. 13 zákona o správe daní končí prerokovaním protokolu a keďže v danom prípade daňová kontrola začala dňa 31.01.2008 mala byť ukončená prerokovaním protokolu najneskôr dňa 31.01.2009 v súlade s predĺžením lehoty na jej vykonanie tak, ako to povolil žalovaný prípisom zo dňa 16.06.2008. V danom prípade však správca dane z nepochopiteľného dôvodu pôvodný protokol o výkone daňovej kontroly zo dňa 16.12.2008 anuloval a dňa 26.02.2009 vydal nový protokol, ktorý sa stal podkladom pre vydanie dodatočného platobného výmeru č. 694/231/25806/09/Súk zo dňa 01.04.2009, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie I. štvrtrok 2006 v sumke 16.523,36 eura. Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola u žalobcu presiahla lehotu jedného roka o dva mesiace.

Z obsahu administratívneho ani súdneho spisu nemal najvyšší súd za preukázané, že by žalobca so správcom dane nespolupracoval, a že by mu nebol poskytol primeranú súčinnosť.

Podľa názoru najvyššieho súdu nemožno sa stotožniť s odôvodnením žalovaného. Prečo lehota na vykonanie daňovej kontroly nebola dodržaná, pričom správca dane ani žalovaný nevysvetlili, prečo v danom prípade postupovali neštandardným spôsobom, keď pôvodný protokol anulovali a vydali nový protokol o výsledku daňovej kontroly avšak už po uplynutí lehoty na vykonanie daňovej kontroly (§ 15 ods. 17 zákona o správe daní).

Ak teda správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 15 ods. 17 zákona o správe daní, ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola v danom prípade tak 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 veta prvá zákona o správe daní). V danom prípade však ak použitý bol, čo znamená, že celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením, vychádza tak zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto skutočnosti, je rovnako nezákonné (k tomu pozri bližšie nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 24/2010 z 29.06.2010).

Podľa názoru najvyššieho súdu v konaní žalovaného správneho orgánu uvedená skutočnosť spôsobuje takú vadu, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 2 písm. e/ OSP).

Pre úplnosť veci najvyšší súd poukazuje aj na to, že v danom prípade zaslal žalovaný krajskému súdu neúplný spisový materiál, keď jeho obsah netvorila zápisnica o miestnom zisťovaní č. 601/321/116587/2008/Chu zo dňa 06.10.2008, ktorú zaslal žalovaný až ako prílohu k vyjadreniu k odvolaniu žalobcu proti rozsudku krajského súdu, ale ani písomné vyjadrenie žalobcu k protokolu o výsledku daňovej kontroly za I. štvrt'rok 2006, ktoré malo byť správcovi dane doručené dňa 26.01.2009, čo zakladá dôvod pre zrušenie rozhodnutia v zmysle § 250j ods. 3 OSP.

Preto Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to z dôvodov uvedených v § 250j ods. 2 písm. e/ a ods. 3 OSP.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 01.01.2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, odvolací súd podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

O náhrade trov celého súdneho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSPs poukazom na § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 1a 5 OSP, v zmysle ich vyčíslenia právnym zástupcom v sume 945,42 eura, ktorá suma pozostáva z náhrady za zaplatený súdny poplatok 2 x 66 eura, z náhrady trov právneho zastúpenia za dva úkony právnej služby vykonané v roku 2009 (prevzatie a príprava vrátane prvej porady s klientom, spísanie žaloby) po 115,90 eura, za tri úkony právnej služby vykonané v roku 2011 (podanie na súd dňa 28.03.2011, účasť na pojednávaní krajského súdu dňa 13.09.2011 a podanie odvolania proti rozsudku krajského súdu dňa 14.10.2011)

po 123,50 eura, za jeden úkon právnej služby (vyhlásenie rozsudku najvyššieho súdu) dňa 23.08.2012 v sume 31,79 eura (§ 11 ods. 4, § 14 ods. 1 písm. a/, b/ a c/ ods. 5 písm. b/ 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“), plus 2 krát režijný paušál po 6,95 eura, 3 krát režijný paušál po 7,41 eura a jedenkrát paušál po 7,63 eura, plus 20 % DPH v sume 135,57 eura (§ 18 ods. 3 vyhlášky). Náhradu trov celého konania je žalovaný povinný zaplatiť na účet JUDr. Eugena Kostovčíka, advokáta v Košiciach do troch dní v zmysle § 149 ods. 1 OSP.

Náhradu cestovných výdavkov za pracovnú cestu z Košíc do Bratislavy a späť (§ 15 ods. 1 vyhlášky), ako aj náhradu za premeškaný čas v súvislosti s uvedenou pracovnou cestou (§ 17 ods. 1 vyhlášky) najvyšší súd žalobcovi nepriznal, pretože právny zástupca žalobcu vykonal pracovnú cestu výlučne za účelom účasti na vyhlásení rozsudku, ale i za účelom štúdia spisového materiálu vo veci vedenej na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod sp. zn. 5Sžf/45/2012, kde zastupuje iného klienta.

Najvyšší súd v tejto súvislosti v súlade s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. III. ÚS 557/2011-12 z 13.12.2011 dáva do pozornosti, že trovy vynaložené účastníkom konania v spore musia byť v príčinnej súvislosti s jeho procesným postojom k predmetu konania. Ich vynaložením sa musí sledovať procesné presadzovanie uplatneného nároku alebo procesná ochrana proti takému tvrdenému nároku.

Účelnosť sa v zásade dá stotožniť s nevyhnutnosťou alebo právnou možnosťou vynaloženia trov spojených s ústavne zaručeným právom na právnu pomoc v zmysle článku 47 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a trovy právneho zastúpenia sa vo všeobecnosti za účelne vynaložené trovy považujú. Trovy potrebné na účelne vynaloženie alebo ochranu práva sa však nemôžu posudzovať ako celok a aj keď má účastník nárok na náhradu trov konania, pretože mal vo veci plný úspech, každý úkon alebo každé platenie trov treba posudzovať samostatne. To platí aj pre trovy právnej pomoci.

Vychádzajúc z uvedeného nemohol najvyšší súd hotové výdavky ako aj náhradu za premeškaný čas v súvislosti s pracovnou cestou z Košíc do Bratislavy a späť tak, ako ich právny zástupca žalobcu uplatnil, považovať v zmysle § 250k ods. 1 OSP za účelne vynaložené v danej veci a z tohto dôvodu tieto ani nemohol žalobcovi priznať.

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 v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie: Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 23. augusta 2012

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková