

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/65/2017
Identifikačné číslo spisu: 8016200442
Dátum vydania rozhodnutia: 21.11.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8016200442.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a zo sudcov JUDr. Anny Peťovskej, PhD. a JUDr. Sone Langovej v právnej veci žalobcu: NADIN PARTNER spol. s r.o., IČO: 44 992 637, Staničná 1261, Vranov nad Topľou, zastúpený: JUDr. Miloš Kaščák, advokát, Kalinčiakova 10, Vranov nad Topľou, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 261598/2015 zo dňa 11. marca 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/23/2016-45 zo dňa 18. mája 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalovaného) proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/23/2016-45 zo dňa 18. mája 2017 z a m i e t a.

Pôvodnému žalobcovi priznáva proti sťažovateľovi nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 191 ods. 1 písm. g/ Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 261598/2015 zo dňa 11.03.2016. Uvedeným rozhodnutím bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 1501168/2015 zo dňa 02.10.2015, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 19.440,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 a bol znížený nadmerný odpočet zo sumy 21.914,48 € na sumu 2.474,48 €.

2. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že v danom prípade bola prekročená lehota na vykonanie daňovej kontroly. Daňová kontrola začala u žalobcu dňa 06.08.2012 z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Správca dane podľa § 61 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) rozhodnutím zo

dňa 25.09.2012 rozhodol o prerušení daňovej kontroly. Po doručení odpovede od maďarskej daňovej správy dňa 07.03.2014 správca dane pokračoval v daňovej kontrole a žalobcovi oznámil, že dňa 08.03.2014 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Doručením protokolu o výsledku daňovej kontroly č. 9715401/5/344376/2015 zo dňa 13.02.2015 správca dane daňovú kontrolu ukončil. Odo dňa 06.08.2012, kedy bola daňová kontrola začatá, do ukončenia daňovej kontroly dňa 13.02.2015, bez započítania doby od 29.09.2012 do 08.03.2014, kedy bola daňová kontrola prerušená, uplynulo 394 dní. Lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z., podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia, nebola dodržaná. Vzhľadom na tento postup správcu dane a žalovaného sa krajský súd nezaoberal ostatnými žalobnými námietkami.

II.

3. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť, v ktorej namietal, že nezákonný postup prvostupňového administratívneho orgánu, a to ukončenie daňovej kontroly po zákonom stanovenej lehote, žalovaný odstránil v odvolacom konaní, keď prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný zároveň konštatoval, že protokol č. 9715401/5/344376/2015 zo dňa 13.02.2015 nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť a zaviazal správcu dane, aby pokračoval vo vyrubovacom konaní, v ktorom môže použiť iba tie dôkazné prostriedky, ktoré neboli získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi, resp. získané iba do 15.01.2015, t.j. v posledný deň ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly od jej začatia, bez započítania doby, kedy bola daňová kontrola prerušená. Žalovaný pritom vychádzal zo záverov nálezů Ústavného súdu SR a rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/22/2013 zo dňa 06.11.2013, podľa ktorého za nezákonne získaný dôkaz súd považoval protokol z daňovej kontroly a podľa ktorého daňové orgány vo vyrubovacom konaní môžu použiť len zákonné dôkazy.

4. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/76/2013 zo dňa 06.11.2013 daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu a predstavuje tlak na správcu dane, aby vykonával jednotlivé úkony v rámci daňovej kontroly bez zbytočných prietáhov. Avšak, ak je z obsahu spisu zrejmé, že správca dane nevytváral zbytočné prietahy, prostredníctvom ďalších úkonov musel odstraňovať jednotlivé nejasnosti, ktoré v rámci daňovej kontroly vyšli najavo a daňový subjekt neposkytol také relevantné dôkazy, ktoré by pochybnosti odstránili, nie je možné lehote na výkon daňovej kontroly priznať takú váhu, ktorá by následne znamenala zmarenie účelu daňovej kontroly, ktorý spočíva v riadnom zistení daňovej povinnosti. Ak sa pripustí, že by mal protokol z daňovej kontroly trvajúcej dlhšie ako jeden rok povahu nezákonne použitého dôkazného prostriedku, existujú jednotlivé dôkazy, ktoré keď boli vykonané v zákonom stanovenej lehote, nemožno považovať za nezákonne získané.

5. Daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu, v danom prípade dňa 13.02.2015 a to i napriek tomu, že z dôvodu prekročenia lehoty na výkon daňovej kontroly bol považovaný za nezákonne získaný dôkaz a vec sa procesne nachádzala vo vyrubovacom konaní. Preto správca dane za účelom riadneho zistenia daňovej povinnosti bol povinný za použitia zákonne získaných dôkazných prostriedkov vykonať vo vyrubovacom konaní dokazovania a následne vydať rozhodnutie.

6. Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

III.

7. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie ako to ustanovuje zákon. Ak daňový úrad maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly nerešpektoval, porušil tým nielen ustanovenie o maximálnej dĺžke daňovej kontroly, ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Protokol o výsledku daňovej kontroly je tak potrebné považovať za

nezákonne získaný dôkaz. Z toho dôvodu nikdy nemohlo dôjsť k riadnemu a zákonnému ukončeniu daňovej kontroly a následnému začatiu vyrubovacieho konania. Túto vadu nie je možné žiadnym spôsobom zohjiť. Žalovaný nebol oprávnený začať vyrubovacie konanie a ani vydať rozhodnutie o vyrubení dane. Tento postup je nezákonný, keďže nemá podklad v procesne relevantnom dokazovaní. Z uvedených dôvodov navrhol, aby kasačný súd podanú kasačnú sťažnosť zamietol a priznal žalobcovi plnú náhradu trov kasačného konania.

IV.

8. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“, „kasačný súd“) vychádzal zo skutkového stavu, ktorý podrobne v odôvodnení rozsudku popísal krajský súd, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len v stručnosti z neho vyberá nasledovné:

10. Z obsahu administratívneho spisu bolo zistené, že daňová kontrola na zistenie nároku nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie máj 2012 bola u žalobcu začatá dňa 06.08.2012. Rozhodnutím zo dňa 25.09.2012 č. 9715401/5/2600865/2012 bola daňová kontrola prerušená. Správca dane pokračoval v daňovej kontrole po doručení odpovede maďarskej daňovej správy dňa 07.03.2014 a žalobcovi túto skutočnosť oznámil listom č. 9715401/5/1021692/2014 zo dňa 18.03.2014, keď mu oznámil, že dňa 08.03.2014 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

11. Dňa 13.02.2015 vypracoval správca dane protokol o výsledku daňovej kontroly č. 9715401/5/344376/2015 zo dňa 13.02.2015 a zároveň vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole.

12. V administratívnom spise sa nachádzajú dožiadania správcu dane, odpovede na dožiadania, zápisnice z ústnych pojednávaní, tak ako sú popísané v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia.

13. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v kontrolovanom období (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

14. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

15. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

16. Podľa § 46 ods. 1 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z. daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

17. Podľa § 46 ods. 8 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z. zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/.

18. Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

19. Podľa § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z. lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

20. Podľa § 61 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

21. Účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov (§ 44 ods. 1 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z.). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní, ktorý slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu, pri súčasnom zachovaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Daňová kontrola predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

22. Zákon č. 563/2009 Z.z. v § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z nich je zásada zákonnosti. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán.

23. Z dikcie ustanovenia zákona č. 563/2009 Z.z. upravujúceho zásadu zákonnosti vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväznú právne predpisy (a to hmotnoprávne, ako aj procesné), ktoré sú zverejnené v Zbierke zákonov.

24. V daňovom konaní sa uplatňuje aj požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval exaktne určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom zásady proporcionality.

25. Keďže v prípade daňovej kontroly ide o závažný zásah a nadmernú záťaž pre kontrolovaný daňový subjekt, je ohraničená dĺžka jej trvania zákonnou lehotou. V čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu boli limity, obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly, upravené v § 44 ods. 1 veta druhá zákona č. 563/2009 Z.z., podľa ktorého daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, ale aj v § 46 ods. 10 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z., podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

26. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu zistil a medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že daňová kontrola začala u žalobcu podľa § 46 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. dňa 06.08.2012. Na základe rozhodnutia správcu dane č. 9715401/5/2600865/2012 z 25.09.2012 bola daňová kontrola podľa § 61 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. od 29.09.2012 do 08.03.2014 prerušená. Protokol z daňovej kontroly bol žalobcovi doručený 13.02.2015, ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená [§ 46 ods. 9 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z.]. Daňová kontrola u žalobcu trvala 394 dní, a teda bola ukončená po uplynutí zákonnej lehoty jeden rok (§ 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z.), pričom v konaní nebolo preukázané a žalovaný ani nenamietal, že by žalobca v priebehu daňovej kontroly neposkytol správcovi dane potrebnú súčinnosť.

27. Z vyššie uvedeného vyplýva, že správca dane nerešpektoval zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z., v dôsledku čoho je daňová kontrola nezákonná a rovnako protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý z uvedeného dôvodu nemôže byť podkladom pre vyrubovacie konanie. Pokiaľ žalovaný argumentoval tým, že v rozhodnutí o vyrubení dane správca dane nevychádzal z protokolu z daňovej kontroly, ako aj tým, že všetky dôkazy boli v prejednávacom prípade obstarané a vykonané v zákonnej lehote, t.j. v lehote jeden rok od začatia daňovej kontroly, kasačný súd uvádza, že zákonnosť daňovej kontroly zásadným spôsobom ovplyvňuje zákonnosť dôkazov v rámci nej obstaraných a vykonaných. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že v našom práve sa uplatňuje zásada „Ius ex iniuria non orfitur“, t.j. právo nevzniká z bezprávia, a teda keď je daňová kontrola nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonané v rámci nej. Ani vykonaním dokazovania vo vyrubovacom konaní nemôže podľa názoru kasačného súdu dôjsť ku konvalidácii nedostatku, spočívajúceho v nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie, keďže účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane obstarávať a vykonávať dôkazy, ktoré už boli obstarané a vykonané v rámci daňovej kontroly, ktorá tomuto účelu slúži (§ 44 ods. 1 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z.). Za stavu, keď správca dane napriek prekročeniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly pokračoval vo vyrubovacom konaní a vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, dopustil sa závažného procesného pochybenia, majúceho za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného.

28. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalovaného vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

29. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi/žalovanému nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a nárok na náhradu trov konania mu zo zákona ani nevyplýva. Žalobca bol v kasačnom konaní úspešný, a preto mu vznikol nárok na náhradu trov kasačného konania.

30. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.