



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu **Ing. Mgr. K. M.**, súdneho exekútora, bytom v M., právne zastúpeného JUDr. I. R., advokátkou v K., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/14553-89700/2006/991545-r zo dňa 19.12.2006, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č.k. 6S/26/2007-42 zo dňa 15.05.2008, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/26/2007-42 zo dňa 15.05.2008 **p o t v r d z u j e**.

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a**.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/14553-89700/2006/991545-r zo dňa 19.12.2006, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice V č. 709/320/35897/2006 zo dňa 25.10.2006, ktorým nevyhovel žiadosti o zastavenie konania – výkonu daňových kontrol na dani z pridanej hodnoty, podanej dňa 05.10.2006

žalobcom ako daňovým subjektom, s odôvodnením, že u daňového subjektu nenastal ani jeden z dôvodov na zastavenie konania – výkonu daňových kontrol, uvedený v § 25 zákona č. 511/1992 Zb., ani osobitne dôvod uvedený v § 25 ods. 1 písm. f/ citovaného zákona, pretože daňové kontroly môže správca dane dokončiť aj po uplynutí poriadkovej lehoty.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku s poukazom na ust. § 15 ods. 13, prvá veta zák.č. 511/1992 Zb., ust. § 25 ods. 1, písm. a/ – f/ zák.č. 511/1992 Zb. v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR uviedol, že vzhľadom na platnú procesnoprávnu úpravu správca dane nemal zákonný podklad pre vydanie rozhodnutia o zastavení vykonávanej daňovej kontroly. Správca dane môže konať iba spôsobom, ktorý ustanovuje zákon, pričom citované ustanovenie § 25 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. ani žiadne iné zákonné ustanovenie neumožňuje daňovým orgánom rozhodnúť o zastavení konania – daňovej kontroly z dôvodu uplynutia zákonom predpísanej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ani zo žiadneho iného dôvodu. Daňovú kontrolu možno skončiť len spôsobom uvedeným v § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb., t.j. dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom, resp. v prípade určenia dane dohodou dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane. Okrem toho už výraz „zastavenie konania – daňovej kontroly“ je máťúci, lebo zamieňa daňovú kontrolu s daňovým konaním. Daňové konanie je vymedzené legálnou definíciou uvedenou v § 1a, písm. d/ zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorej daňovým konaním sa rozumie konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Daňová kontrola formálne predchádza vyrubovaciemu daňovému konaniu, pričom až vo vyrubovacom konaní dochádza k rozhodovaniu o hmotných právach a povinnostiach daňových subjektov. Podľa právneho názoru súdu **daňovú kontrolu nie je možné zastaviť, možno ju len skončiť, zastaviť je možné len daňové konanie z dôvodov taxatívne vymenovaných v zákone.** Preto súd z vyššie uvedených dôvodov, po preskúmaní rozhodnutia a postupu žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom a podľa § 250j ods. 1 O.s.p. vyslovil rozsudkom, že sa žaloba zamieta.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátkou včas odvolanie. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil, žalobe vyhovel a priznal žalobcovi náhradu trov konania. Uviedol, že z ustanovenia § 15 ods. 16 Zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že ustanovenia prvej časti, teda aj ustanovenie § 25 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.

sa použijú primerane aj na daňovú kontrolu. Je teda možné použiť ustanovenie § 25 ods. 1 písm. f/ aj na daňovú kontrolu. Podľa názoru žalobcu je to zároveň jediný spôsob ukončenia daňovej kontroly situácii uplynutia lehoty, v ktorej zákon č. 511/1992 Zb. v § 30a ods. 7 ustanovuje pre výkon daňovej kontroly. Ak žalobcovi po uplynutí zákonnej lehoty nevyplývajú žiadne povinnosti pri výkone daňovej kontroly, nemožno daňovú kontrolu ukončiť spôsobom, ktorý vymenúva súd. Keďže pri týchto spôsoboch je potrebná spoluúčasť žalobcu, ktorú však už nie je povinný poskytnúť. Pri neposkytnutí súčinnosti vyplývajú pre žalobcu dôsledky v podobe ukončenia daňovej kontroly dňom oznámeným ako deň prerokovania výsledkov daňovej kontroly. S prihliadnutím na to, že žalobca už žiadne povinnosti v daňovej kontrole nemá, je nemožné, aby mu z ich neplnenia vyplývali sankcie.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 14.07.2008 k odvolaniu žalobcu navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že podľa ustanovenia § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom do 31.8.2007, ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu. Z tohto ustanovenia zákona žalobca odvodil, že správca dane je oprávnený zastaviť daňovú kontrolu podľa ust. § 25 ods. 1 písm. f/ cit. zákona a dôvodí, že uplynula lehota na vykonanie kontroly upravená v ust. § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. Daňové orgány posudzovali lehoty upravené v ust. § 30a ods. 7 cit. zákona ako poriadkové lehoty, s ktorých nedodržaním zákon nespája právne dôsledky, z čoho ďalej vyplýva, že už začatú kontroluje je potrebné dokončiť. Keďže zákon č. 511/1992 Zb. neupravuje právne dôsledky spojené s nedodržaním lehoty na vykonanie kontroly nebol dôvod postupovať podľa § 25 ods. 1 písm. f/ cit. zákona. Primeranosť použitia tohto ustanovenia zákona na daňovú kontrolu musí byť opodstatnená a odôvodniteľná. Žalovaný nesúhlasí s názorom žalobcu, že po uplynutí lehoty na vykonanie daňovej kontroly nebol povinný poskytnúť súčinnosť. Právna úprava v ust. § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom do 31.08.2007 neobsahuje také ustanovenie, z ktorého by vyplývalo, že uplynutím lehoty na vykonanie kontroly zanikajú povinnosti kontrolovaného daňového subjektu upravené v ustanovení § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. Podľa názoru žalovaného táto povinnosť trvá až do ukončenia kontroly. V prípade, že daňový subjekt si svoju dôkaznú povinnosť nesplní, neposkytne potrebnú súčinnosť, vyplývajú preňho dôsledky z ustanovenia § 15 ods. 2 v nadväznosti na § 29 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb .

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu

(§ 212 ods. 1 O.s.p, § 246c ods.1 O.s.p.) , bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta O.s.p.) a podľa § 250 ja ods. 3, druhá veta O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd v zmysle § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 246c O.s.p. potvrdzuje vecnú správnosť výroku rozsudku súdu prvého stupňa i celkového odôvodnenia, ktoré je ukončené záverom, že **daňovú kontrolu nie je možné zastaviť, možno ju len skončiť (oznámením daňovému subjektu), zastaviť (rozhodnutím) je možné len daňové konanie z dôvodov taxatívne vymenovaných v zákone.**

Najvyšší súd vecne správne odôvodnenie súdu prvého stupňa, týkajúce sa právnej nemožnosti zastavenia daňovej kontroly v zmysle § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c O.s.p. dopĺňa nasledovne. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného súd zistil, že základ sporu medzi účastníkmi spočíva v právnej povahe lehoty na vykonanie daňovej kontroly upravenej v ust. § 30a ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení účinnom do 31.08.2007.

Podľa § 30a ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení účinnom do 31.08.2007 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 vyčíslujú 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.

V časti výkladu a následnej aplikácie sa odvolací súd nestotožnil s právnym názorom žalovaného, že „... lehoty upravené v ustanovení § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. sú poriadkovými lehotami, s nedodržaním ktorých zákon o správe daní nespája právne dôsledky. Už začaté kontroly je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. potrebné ukončiť a následne na základe výsledkov kontroly vydať rozhodnutie podľa § 44 zákona č. 511/1992 Zb.“. Najvyšší súd v tejto časti poukazuje na odôvodnenie svojho rozsudku v právnej veci K. M. proti Daňovému riaditeľstvu SR sp.zn. 3 Sžf 9/2007 zo dňa 19.04.2007 (účastníci konania sú totožní ako v prejednáwanej veci) .

Odvolací súd sa nestotožnil s výkladom žalovaného, že lehoty uvedené v § 30a ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. sú iba poriadkovými lehotami zakotvenými v zákone na zabezpečenie opatrenia proti nečinnosti správcu dane. Najvyšší súd poukazuje na to, že ide o procesné lehoty, ktoré zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly. Ide o lehoty počas plynutia ktorých je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane ustanovené daňovému subjektu v § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. Výklad žalovaného vedie k záveru, že už začatá daňová kontrola môže vzhľadom na poriadkový charakter lehôt prebiehať u daňového subjektu neobmedzene. Daňová kontrola pritom predstavuje zásah do súkromnoprávnej sféry subjektu a preto tento zásah sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom zásady proporcionality. Zákon ustanovuje po akú dlhú dobu daňové orgány môžu do súkromnoprávnej sféry podnikateľského subjektu daňovou kontrolou. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na čl. 2 ods. 2 Ústavy SR podľa ktorého *štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.* Výklad žalovaného by viedol k záveru, že daňová kontrola môže byť vykonávaná tak dlho ako to uzná správca dane za potrebné, čo vedie k ústavne nekonformnému záveru.

Najvyšší súd konštatuje, že po uplynutí ustanovených lehôt na vykonanie daňovej kontroly môže daňová kontrola pokračovať iba so súhlasom dotknutého daňového subjektu. V opačnom prípade môže konanie správcu dane vytvoriť protiprávny stav v podobe nezákonného zásahu orgánu verejnej správy .

S prihliadnutím ma zásadu proporcionality, ktorá predpokladá vyvážený výklad právneho predpisu medzi záujmom štátu reprezentovaného správcom dane a záujmom daňového subjektu najvyšší súd sa stotožňuje s právnym názorom žalovaného, že v prípade, že daňový subjekt si svoju dôkaznú povinnosť nesplní, neposkytne potrebnú súčinnosť počas zákonných lehôt na vykonanie daňovej kontroly, vyplývajú pre daňový subjekt dôsledky z ustanovenia § 15 ods. 2 v nadväznosti na § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb . Vzhľadom na to daňový subjekt môže mať právny záujem na vykonávaní daňovej kontroly i po uplynutí zákonom ustanovenej lehoty.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c O.s.p. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

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

V Bratislave, dňa 4. decembra 2008

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

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková