



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Anny Elexovej 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/223/972-5856/2007/991545-r zo dňa 22.01.2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/32/2007-60 zo dňa 27.05.2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/32/2007-60 zo dňa 27. mája 2009 **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/223/972-5856/2007/991545-r zo dňa 22.01.2007, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice V č. 709/320/36574/2006 zo dňa 31.10.2006, ktorým nevyhovel žiadosti o zastavenie konania – výkonu daňových kontrol

na dani z pridanej hodnoty podanej dňa 30.10.2006 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 uviedol, že v danom prípade predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie, ktoré sa týka nevyhovenia žiadosti o zastavenie konania. U daňového subjektu nenastal ani jeden z dôvodov na zastavenie konania – výkonu daňových kontrol, ktorý je špecifikovaný v § 25 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. z čoho vyplýva, že v danom prípade neboli splnené podmienky pre zastavenie konania. Ďalšie námietky obsiahnuté v podanej žalobe sú námietkami, ktoré sa týkajú výkonu daňových kontrol, nesúvisia s predmetom tohto konania a v tejto súvislosti sú bezpredmetné. Preto žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

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 rozhodnutie krajského súdu považuje za nesprávne z dôvodov, že rozhodnutie súdu I. stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, súd I. stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a účastníkovi konania sa postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom.

Žalobca v žalobe poukázal na to, že pokiaľ zákon ustanovuje pre daňovú kontrolu určitú lehotu, správca dane môže spôsobom stanoveným pre daňovú kontrolu postupovať len v zákonom stanovenej lehote. Rovnako poukázal na nesprávnosť zloženia zamestnancov vykonávajúcich daňovú kontrolu a nesprávnosť napadnutého rozhodnutia videl aj v tom, že toto vydal vecne a funkčne nepríslušný orgán.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 12.08.2009 k odvolaniu žalobcu navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že daňové kontroly vykonávané u žalobcu mali byť v zmysle § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. ukončené do 25.05.2006. Žalobca však neumožnil vykonať daňovú kontrolu, nepredložil doklady, neposkytol potrebnú súčinnosť, preto správca dane prešiel z výkonu daňovej kontroly do procesu určenia dane podľa pomôcok. Na proces určenia dane podľa pomôcok sa lehoty podľa § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. nevzťahujú. Proces určenia dane podľa pomôcok bol ukončený vydaním platobných výmerov o určení dane podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie február až december 2001, január 2002 a december 2000.

Zastavenie daňového konania tak ako je upravené v ust. § 25 zákona č. 511/1992 Zb. je inštitút pre správcu dane, ktorý z úradnej moci zastaví daňové konanie, ak nastane niektorá zo skutočností uvedená v citovanom ustanovení zákona. V danom prípade podmienky pre zastavenie daňového konania splnené neboli.

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

Najvyšší súd odôvodnenie súdu prvého stupňa, podľa ktorého neboli splnené podmienky pre zastavenie konania, dopĺňa nasledovne.

Žalobca žiadal o zastavenie konania – výkonu daňových kontrol. Daňové konanie a daňová kontrola sú súčasťou správy daní v zmysle § 1a písm. c/ zák.č. 511/1992 Zb. Podľa § 1a písm. d/ zák.č. 511/1992 Zb. daňovým konaním je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje (§ 15 ods.1 zák.č. 511/1992 Zb.). Daňovú kontrolu nie je možné zamieňať s daňovým konaním, pretože v rámci daňovej kontroly sa zisťujú alebo preverujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti a týmto ešte nedochádza k rozhodovaniu o právach a povinnostiach daňových subjektov.

Podľa § 15 ods. 13 prvá veta zák.č. 511/1992 Zb. daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

Podľa § 25 ods. 1 zák.č. 511/1992 Zb. ak nie je v tomto zákone alebo osobitnom predpise ustanovené inak, daňové konanie sa zastaví, ak

- a) navrhovateľ vzal späť svoj návrh skôr, ako bolo o ňom rozhodnuté,
- b) je právnym nástupcom daňového subjektu Slovenská republika okrem konania o dani z nehnuteľností,
- c) sa zistí v priebehu konania, že navrhovateľ nie je podľa osobitných predpisov daňovým subjektom,
- d) daňový subjekt zmeškal lehotu, ktorú nemožno ďalej predĺžiť ani odpustiť jej zmeškanie,
- e) bolo vo veci už právoplatne rozhodnuté,
- f) odpadol dôvod konania.

Z citovaných ustanovení vyplýva, 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.

Keďže v daňovom konaní prevláda zásada oficiality, ktorá spočíva v tom, že správca dane vykonáva jednotlivé úkony z úradnej povinnosti a táto zásada sa uplatňuje pri zastavení daňového konania, je povinnosťou správcu dane zastaviť konanie v prípadoch stanovených

zákonom. Správca dane konanie nezastavil, lebo nenastala žiadna z okolností stanovených zákonom (§ 27 ods. 1 zák.č. 511/1992 Zb.).

Krajský súd sa nezaoberal námietskou žalobcu o nesprávnosti zloženia zamestnancov vykonávajúcich daňovú kontrolu a námietskou, že napadnuté rozhodnutie vydal vecne a funkčne nepríslušný orgán, pretože o týchto námietskach nebolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím. Predmetom preskúmania je rozhodnutie o nevyhovení žiadosti o zastavení konania – daňovej kontroly.

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. 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 zák.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 zasahovať 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.

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 ods. 1 prvá veta 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 08. októbra 2009

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

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková