

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžz/4/2011
Identifikačné číslo spisu:	9011010209
Dátum vydania rozhodnutia:	10.01.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:9011010209.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a Mgr. Petra Melichera v právnej veci navrhovateľa: obchodnej spoločnosti K., S., IČO: XX XXX XXX, so sídlom v J., J., zastúpeného O. J. A., advokátkou, so sídlom v I., Z., proti odporcovi: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 69, zastúpenému obchodnou spoločnosťou A. & Z., S., IČO: XX XXX XXX, so sídlom v I., Y., o návrhu na ochranu pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky návrh z a m i e t a .

Účastníkom právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Navrhovateľ podal dňa 10. októbra 2011 na Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) návrh o ochranu pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy vo veci opakovanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008, ktorým sa domáhal, aby najvyšší súd zakázal odporcovi pokračovať vo výkone opakovanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008, vykonávanej u navrhovateľa na základe Oznámenia o výkone opakovanej daňovej kontroly č. I/182/11274-73289/2010/Kono zo dňa 21. júna 2010.

V návrhu uviedol, že u navrhovateľa je na základe Oznámenia o výkone opakovanej daňovej kontroly č. I/182/11274-73289/2010/Kono zo dňa 21. júna 2010 vykonávaná opakovaná daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008, ktorá, začala dňa 28. júla 2010. Upovedomením č. I/332/11274-128135/2010/Meli, Jnč zo dňa 16. decembra 2010 bolo navrhovateľovi oznámené predĺženie lehoty na jej vykonanie do 28. júla 2011.

Konštatoval, že odporca vydal dňa 21. marca 2011 rozhodnutie č. I/332/11274-33848/2011/Meli, Jnč o prerušení opakovanej daňovej kontroly (ďalej len "rozhodnutie o prerušení konania") opierajúc jeho zákonnosť o ustanovenie § 25a ods. 1 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb."), t. j. o tvrdenie, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, ktorou sú :

podaná Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. I/332/11274-5744/2011/Meli, Jnč, podaná Výzva - Appeal č. I/332/11274-24186/2011/Meli, Jnč, podaná Žiadosť o súčinnosť - Request for co-operation č. I/332/11274-24202/2011/Meli, Jnč, podaná Žiadosť o súčinnosť - Request for co-operation č. I/332/11274-24211/2011/Meli, Jnč a podaná Žiadosť o súčinnosť - Request for co-operation č. I/332/11274-24220/2011/Meli, Jnč. Navrhovateľ uviedol, že podal námietku proti tomuto postupu zamestnancov správcu dane pri výkone opakovanej daňovej kontroly zo dňa 26. mája 2011, v ktorej namietal zbytočné prieťahy v konaní a nečinnosť žiadajúc, aby odporca pokračoval v daňovej kontrole tak, aby bola v zákonnej lehote riadne skončená, avšak odporca námietke nevyhovel.

Ďalej poukázal na to, že po uplynutí zákonnej lehoty na vykonanie opakovanej daňovej kontroly podal v súlade s § 15 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone opakovanej daňovej kontroly domáhajúc sa okamžitého ukončenia tejto kontroly, ktorú po uplynutí zákonnej lehoty na jej vykonanie, (ktorá uplynula dňa 28. júla 2011) považuje za nezákonný zásah do svojich práv a právom chránených záujmov. Konštatoval, že dňa 9. septembra 2011 mu bolo doručené rozhodnutie odporcu č. I/332/87966/2011/Jend o námietke proti postupu zamestnanca správcu dane zo dňa 26. augusta 2011, ktorou námietke nevyhovel.

Navrhovateľ tvrdil, že pokračovanie v opakovanej daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 vykonávanej odporcom na základe Oznámenia o výkone opakovanej daňovej kontroly č. I/182/11274-73289/2010/Kono z 21. júna 2010 po uplynutí zákonnej lehoty na jej vykonanie (ktorá uplynula dňa 28. júla 2011) je nezákonným zásahom orgánu verejnej správy, ktorý nie je rozhodnutím, a ktorým je navrhovateľ ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch, pričom tento zásah je zameraný priamo proti nemu, je proti nemu vykonávaný, tento zásah v čase podania návrhu trvá a tiež hrozí jeho opakovanie, a preto požiadal súd podľa ustanovenia § 244 ods. 5 a § 250v Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) o ochranu pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy.

Mal za to, že zákonná lehota na vykonanie opakovanej daňovej kontroly uplynula dňa 28. júla 2011 vychádzajúc z toho, že rozhodnutie prerušenia daňovej kontroly nemá oporu v zákone, a preto nemohlo vyvolať účinky podľa § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého ak je konanie prerušené, lehoty neplynú. Vyjadril názor, že je nutné odlišovať daňovú kontrolu, ktorá nie je daňovým konaním, a pre ktorú zákon stanovuje maximálnu dĺžku jej trvania, od daňového konania v zmysle § 1 písm. d/ zákona č. 511/1992 Zb., ktoré je v zmysle § 25a možné za ustanovených podmienok prerušiť. Bol toho názoru, že pri daňovej kontrole nemožno uplatniť postup podľa § 25a, a to ani s použitím § 15 ods. 6 citovaného zákona, pretože jednou zo zákonných podmienok pre takýto postup je, že musí ísť o „konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia“, z čoho je zrejmé, že takýto postup je možný iba v prípade konania, ktoré má byť ukončené vydaním rozhodnutia, teda v procese rozhodovacím, upriamiac pozornosť na nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 24/2010-57, v ktorom vyslovil, že „daňová kontrola je proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku, ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania“, o jej výsledku sa vydáva protokol, ktorý je len jedným z dôkazných prostriedkov, a nie rozhodnutím. Podľa názoru navrhovateľa primerané použitie ustanovení prvej časti zákona aj na daňovú kontrolu znamená možnosť použitia inštitútov upravených v prvej časti zákona, ktorých aplikácia pri daňovej kontrole možná je, avšak v žiadnom prípade však nemožno vzhľadom na fakt, že ide o právnu normu upravujúcu postup orgánu verejnej správy, použiť jej extenzívny výklad i v neprospech daňového subjektu tak, aby pri daňovej kontrole mohli byť použité aj ustanovenia, ktorých zmysel, účel a zákonné podmienky ich aplikácie to priamo vylučujú; takýto postup by znamenal porušenie čl. 1 a 2 ods. 2 Ústavy SR.

Navrhovateľ namietal, že neboli splnené podmienky na postup podľa § 25a zákona č. 511/1997 Zb. Poukázal na to, že medzinárodná výmena informácií v oblasti daní je v Slovenskej republike upravená zákonom č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 76/2007 Z. z.“), ktorý v § 2 ustanovuje, že je medzinárodná pomoc a spolupráca pri správe daní je vzájomná výmena informácií medzi príslušným orgánom Slovenskej republiky a príslušným úradom zmluvného štátu na základe medzinárodnej zmluvy, ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom alebo právnych aktov ES a EÚ, avšak podaná Výzva - Appeal č. I/332/11274-24186/2011/Meli, Jnč nie je žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií, ale len „pokusom“ odporcu o písomný výsluch svedka, Žiadosť o súčinnosť - Request for co-operation č. I/332/11274-24202/2011/Meli, Jnč, Žiadosť o súčinnosť - Request for co-operation č.

I/332/11274-24220/2011/Meli, Jnč a Žiadosť o súčinnosť - Request for co-operation č. I/332/11274-24211/2011/Meli, Jnč nie sú žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií, tvrdiac, že tieto úkony odporcu sú v rozpore so zákonom, keďže zamestnanec odporcu, ktorý tieto úkony vykonal, prekročil pri týchto úkonoch svoju právomoc, zrejme nimi došlo aj k nezákonnému sprístupneniu daňového tajomstva, opierajúc svoje tvrdenia o odpoveď Ministerstva financií Slovenskej republiky č. inf/776/2011-116 na žiadosť navrhovateľa o informáciu zo dňa 30. septembra 2011, podľa ktorej medzinárodnú výmenu informácií realizuje odbor analýz, rizík, oddelenie medzinárodnej administratívnej spolupráce, a toto oddelenie je oprávnené prijímať a požadovať informácie, avšak predmetné žiadosti podpísala U. K., poverená zastupovaním vedúceho oddelenia koordinácie a výkonu daňových kontrol, ktoré nemá kompetenciu konať vo vzťahu k orgánom zahraničného štátu (to potvrdzuje aj odpoveď daňových orgánov S. zo dňa 7. júna 2011, v ktorej upozornili, že predmetnú žiadosť nemožno vybaviť z dôvodu, že U. K. nie je uvedená na zozname osôb oprávnených zasielať takéto žiadosti). Navrhovateľ ďalej poukázal na to, že žiadosti o súčinnosť vydal odporca na základe § 32 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., no ani podľa názoru Ministerstva financií Slovenskej republiky obsiahnutého vo vyššie uvedenej odpovedi takýto postup nie je možný, keďže vzhľadom na obmedzenú teritoriálnu pôsobnosť zákona (vymedzenú územím SR) daňové orgány Slovenskej republiky nie sú oprávnené ukladať povinnosť poskytnúť informácie akýmkoľvek orgánom cudzieho štátu, a Ministerstvo financií Slovenskej republiky tiež potvrdilo, že takáto výmena informácií nie je pre absenciu medzinárodnej zmluvy možná ani s G. D. ani S. W. C., z čoho je zjavné, že daňové orgány neboli oprávnené informácie požadovať od subjektov, ktorým adresovali predmetné žiadosti o súčinnosť, a preto navrhovateľ namieta, že tieto úkony nemajú oporu v zákone, naopak, sú porušením čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, a preto nemohli vyvolať žiadne právne účinky. Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. I/332/11274-5744/2011/Meli, Jnč zo dňa 17. januára 2011 je len interným úkonom oddelenia koordinácie a výkonu daňových kontrol smerom k oddeleniu medzinárodnej spolupráce a týka sa iného daňového subjektu a tiež inej dane (dane z príjmov za rok 2009), než je predmetom daňovej kontroly u navrhovateľa, a preto ani tento úkon nemôže byť úkonom oprávňujúcim odporcu k prerušeniu daňovej kontroly. Navrhovateľ vyjadril presvedčenie, že odporca sa aj cestou nezákonných úkonov snaží daňovú kontrolu predlžovať, a to len preto, že nemá žiaden dôkaz pre odopretie jeho zákonného nároku, ktorý si uplatnil. Zdôraznil, že dňom 28. júla 2011 uplynula zákonom stanovená lehota na vykonanie opakovanej daňovej kontroly, počas tejto kontroly žalobca poskytol všetku potrebnú súčinnosť na jej vykonanie, predkladal dôkazy, promptne reagoval na všetky výzvy. V zmysle Nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky č. III. ÚS 24/2010-57 nerešpektovanie maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly je porušením zásady primeranosti a zásady zákonnosti v daňovom konaní. V zmysle judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky je pokračovanie v daňovej kontrole po uplynutí zákonnej lehoty nezákonným zásahom. Navrhovateľ mal za to, že v súlade s § 250v OSP využil prostriedok, ktorého použitie umožňoval osobitný predpis, ktorým je podľa ustanovenia § 15 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. námietka proti postupu zamestnanca správcu dane, a dodržal 30 dňovú lehotu, ktorá sa v danom prípade počíta odo dňa doručenia rozhodnutia o námietke navrhovateľovi, t.j. dňa 9. septembra 2011 (v súlade s § 57 ods. 1 a ods. 2 OSP je posledným dňom lehota 10. októbra 2011). Navrhovateľ tvrdil, že je nezákonným zásahom orgánu verejnej správy, ktorý nie je rozhodnutím, ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch, tento zásah je zameraný priamo proti nemu, v čase podania návrhu tento zásah trvá a hrozí tiež jeho opakovanie, a preto žiada, aby súd návrhu vyhovel.

Odporca v písomnom vyjadrení k návrhu namieta, že návrh podaný navrhovateľom je neprípustný z dôvodu absencie kumulatívneho splnenia podmienok ustanovených v § 250v ods. 3 OSP, konkrétne nedodržania subjektívnej lehoty na podanie návrhu. Podľa názoru odporcu nie je možné namietať samotný výkon opakovanej daňovej kontroly, ako to účelovo robí navrhovateľ, ktorý nenamietajú konkrétny postup zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly tak, ako to predvída ustanovenie § 15 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. majú za to, že podaná námietka navrhovateľa nemôže byť považovaná za opravný prostriedok v zmysle ustanovenia § 250v ods. 3 OSP, ktorý nemôže byť len účelový, ale musí predstavovať efektívne a dôvodné uplatnenie opodstatnených dôvodov, pre ktoré je výkon opakovanej daňovej kontroly v rozpore so zákonom č. 511/1992 Zb. alebo iným všeobecne záväzným právnym predpisom, a preto mal navrhovateľ podať návrh na začatie konania o ochranu pred

nezákonným zásahom orgánu verejnej správy v subjektívnej lehote 30 dní odo dňa, kedy sa dozvedel o tomto zásahu, čiže najneskôr do 27. augusta 2011.

Ďalej poukázal na neopodstatnenosť návrhu. Pokiaľ navrhovateľ v návrhu na začatie konania namietal nemožnosť aplikácie postupu podľa ustanovenia § 25a zákona č. 511/1992 Zb. na daňovú kontrolu, keďže musí ísť o konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia a takýto postup je možný iba v prípade konania, ktoré má byť ukončené vydaním rozhodnutia, teda v procese rozhodovacím, s takýmto výkladom ustanovenia § 25a v spojení s ustanovením § 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb. sa odporca nestotožnil, pretože odporuje základnému účelu daňového konania, ktorým je ochrana fiškálnych záujmov štátu, pričom sa dbá na zachovávanie práva právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Neopodstatnenosť námietok žalobcu a rovnako návrhu na začatie konania odôvodňuje žalovaný nasledovne: Prerušenie daňového konania je procesný úkon správcu dane, ktorého dôsledkom je, že dočasne, až do odstránenia prekážky, ktorá bráni v riadnom výkone konkrétnej časti daňového konania, sa pozastaví výkon procesných úkonov v daňovom konaní a neplynú lehoty v daňovom konaní. Správca dane pritom vždy pokračuje v konaní, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo a je povinný daňové konanie riadne ukončiť. Správca dane môže konanie prerušiť vtedy, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. Pojem „iná skutočnosť“ nie je definovaný zákonom č. 511/1992 Zb. Interpretáciu tohto pojmu obsahuje Pracovná pomôcka č. 9/3/2009 k výkonu daňovej kontroly, (ďalej len „Interný riadiaci akt“), kde sú upravené aj tzv. iné kroky v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. v rámci vlastného výkonu kontroly, medzi ktoré patrí aj prerušenie daňovej kontroly v zmysle ustanovenia § 25a v spojení s ustanovením § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., kde sa uvádza, že „Pri výkone daňovej kontroly je prerušenie daňovej kontroly možné aj v prípade medzinárodného dožiadania informácií. V prípade prerušenia DK z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, kontrolór preruší daňovú kontrolu z dôvodu konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia a nie z dôvodu začatia konania o predbežnej otázke“. Z interného riadiaceho aktu teda vyplýva, že je presne stanovené, ktorá skutočnosť môže byť inou skutočnosťou rozhodujúcou pre vydanie rozhodnutia, čiže takouto skutočnosťou nie je ani nemôže byť ľubovoľný postup pri získavaní údajov, ako to tvrdí žalobca v návrhu na začatie konania. Pre riadne zistenie skutočnosti potrebných na určenie dane bolo nevyhnutné kontaktovať inštitúcie mimo územia Slovenskej republiky za účelom medzinárodnej výmeny informácií.

Podľa názoru odporcu neexistuje žiadny relevantný dôvod, na základe ktorého by bolo možné ustáliť, že ustanovenie § 25a zákona č. 511/1992 Zb. nie je možné použiť na daňovú kontrolu. Zo samotnej dikcie zákona (§ 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb.) vyplýva, že ustanovenia prvej časti zákona č. 511/1992 Zb. je možné aplikovať aj na daňovú kontrolu. Možnosť prerušiť daňovú kontrolu je štandardne uznávaná aj odbornou literatúrou.

Odporca upriamil pozornosť i na skutočnosť, že navrhovateľ už v priebehu prvotnej daňovej kontroly neposkytoval správcovi dane adekvátnu súčinnosť. Doklady deklarujúce dodanie tovaru boli zamestnancom správcu dane preložené až po zaslaní výzvy na vyjadrenie sa k protokolu o výsledku daňovej kontroly a na jeho prerokovanie, a to vrátane Dodatku č. 3 k Obchodnej kúpnej zmluve, ktorým sa zmenila komodita, ktorá mala byť predmetom dodania (z mobilných telefónov na USB kľúče Flash drive 32 GB), a až s vyjadrením k protokolu o výsledku daňovej kontroly bol predložený Dodatok č. 2 k Obchodnej kúpnej zmluve, ktorým sa zmenil termín deklarovaného tovaru. Nedodržanie procesnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly v prípade, ak kontrolovaný daňový subjekt neposkytuje správcovi dane dostatočnú súčinnosť, sa nepovažuje za nezákonné konanie zo strany správcu dane. Toto stanovisko je uznávané aj judikatúrou (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 29. januára 2009, sp. zn. 3Sžf/1/2009).

K námietke navrhovateľa, že medzinárodná výmena daňových informácií bola vykonaná v rozpore so zákonom, odporca uviedol, že medzinárodná výmena daňových informácií sa uskutočnila v zmysle zákona č. 76/2007 Z. z. a rovnako v súlade s čl. 25 Zmluvy medzi vládou Slovenskej republiky a vládou Singapurskej republiky o zamedzení dvojitého zdanenia (Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí č. 381/2006 Z. z.). Nestotožnil sa s tvrdením navrhovateľa, že Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. I/332/11274-5744/2011/Meli, Jnč zo dňa 17. januára 2011 bola podpísaná a tým pádom podaná neoprávnenou osobou. Oddelenie koordinácie a výkonu daňových kontrol túto žiadosť adresovalo Oddeleniu medzinárodnej administratívnej spolupráce, ktoré je oprávnené požadovať informácie zo

zahraničia. Toto oddelenie žiadosť aj následne aj zaslalo, takže nie je opodstatnené tvrdenie žalobcu o tom, že žiadosť bola podaná neoprávneným oddelením. Ďalšie žiadosti o spoluprácu do iných krajín (G. D., C., S. W. C.) boli zaslané z dôvodu preverenia osôb, ktoré boli v obchodnom styku s navrhovateľom. Za účelom preverenia odberateľa navrhovateľa - spoločnosti T. J. U. P., G. D. podával odporca žiadosť o poskytnutie informácií do G. D.. Rovnako považoval za nevyhnutné preveriť aj pôvodcu tovaru (USB kľúčov) deklarovaného tvrdeniami navrhovateľa, ktorý mal sídlo v S. W. C., pričom kompetentným orgánom na vybavenie tejto žiadosti je veľvyslanectvo Slovenskej republiky v Káhire. Odporca upozornil na to, že neposkytnutie súčinnosti žalobcu pri výkone daňovej kontroly vyvolalo veľké podozrenie o oprávnenosti nároku žalobcu a je zákonnou povinnosťou správcu dane, ktorý chráni fiškálne záujmy štátu, zistiť a objasniť skutkový stav tak, aby bolo bez akýchkoľvek pochybností jasné, že žalobca má na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008, legitímny nárok.

Poukázal na to, že účelom ustanovenia § 250v OSP je zakázať orgánu verejnej správy pokračovať v nezákonnom zásahu a obnoviť, ak je to možné, stav pred zásahom. Samotné začatie a výkon opakovanej daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu však samo o sebe nemôže byť nezákonným zásahom, pretože toto oprávnenie prislúcha správcovi dane priamo z dikcie § 79 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov v spojení s ustanovením § 15 a nasl. zákona č. 511/1992 Zb. Pokiaľ navrhovateľ tvrdí, že nezákonným zásahom je postup v správcu dane, nemôže byť nezákonným zásahom do jeho práv už samotná opakovaná daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, a preto mal odporca za to, že ani petit žalobcu nezodpovedá žalovanému nároku. Je zřejmé, že nezákonným zásahom nie je a nemôže ani byť samotná daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, pretože toto oprávnenie prislúcha správcovi dane priamo z ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z., ako aj zákona č. 511/1992 Zb. a tiež s apelom na fakt, že nie je zřejmé, ako by mal súd v súlade s ustanovením § 250v OSP ods. 4 rozhodnúť o zákaze tohto zákonného oprávnenia a najmä ako by mal rozhodnúť (príkazom) obnoviť stav pred zásahom. Z uvedeného dôvodu by mal súd žalobu žalobcu zamietnuť, pretože žalobca de facto žiada stanoviť zákaz voči oprávneniu správcu dane, ktorý správcovi dane vyplýva zo zákona a preto nemôže byť nezákonným zásahom. Odporca s poukazom na ustanovenie § 153 ods. 2 OSP vyjadril názor, že súd nemôže disponovať navrhovaným petitom, ktorý je nielen nevykonateľný, ale nie je ani dostatočne odôvodnený a navyše žiada stanoviť zákaz voči oprávneniu správcu dane, ktorý správcovi dane vyplýva zo zákona a preto nemôže byť nezákonným zásahom. Odporca tiež poukázal na to, že výkon opakovanej daňovej kontroly nie je spôsobilý ukrátiť žalobcu na jeho právach a povinnostiach s konštitutívnym účinkom, a preto ani v súlade s ustanovením § 244 ods. 1 a 3 OSP nie je možné návrhu vyhovieť. Navrhol preto, aby súd konanie v zmysle ustanovenia § 248 písm. a/ OSP alebo § 250i ods. 3 OSP alebo § 244 ods. 1 a 3 OSP zastavil alebo návrh v zmysle § 250v OSP zamietol a odporcovi priznal náhradu trov konania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd vecne príslušný na konanie o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy podľa § 246 ods. 2 písm. b/ OSP po oboznámení sa s vecou, po vypočutí právnych zástupcov účastníkov a aj poverenej zástupkyne odporcu na nariadených pojednávaniach dospel k záveru, že návrh je neprípustný.

Podľa § 250v ods. 1 OSP fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá tvrdí, že bola ukrátená na svojich právach a právom chránených záujmoch nezákonným zásahom orgánu verejnej správy, ktorý nie je rozhodnutím, a tento zásah bol zameraný priamo proti nej alebo v jeho dôsledku bol proti nej priamo vykonaný, môže sa pred súdom domáhať ochrany proti zásahu, ak taký zásah alebo jeho dôsledky trvajú alebo hrozí jeho opakovanie.

Podľa § 250v ods. 3 OSP návrh nie je prípustný, ak navrhovateľ nevyčerpal prostriedky, ktorých použitie umožňuje osobitný predpis, alebo ak sa navrhovateľ domáha len určenia, že zásah bol alebo je nezákonný. Návrh musí byť podaný do 30 dní odo dňa, keď sa osoba dotknutá zásahom o ňom dozvedela, najneskôr však do jedného roka od dňa, keď k nemu došlo.

Podľa § 250v ods. 4 OSP súd o takom návrhu rozhodne rozsudkom. Ak súd návrhu vyhovie, vo výroku

rozsudku uvedie označenie orgánu, ktorému sa povinnosť ukladá, predmet a číslo správneho konania a lehotu, v ktorej má orgán verejnej správy túto povinnosť vykonať. Povinnosť spočíva v zákaze pokračovať v porušovaní práva navrhovateľa a v príkaze, ak je to možné, obnoviť stav pred zásahom. Ustanovenie § 250u platí rovnako. Súd návrh zamietne, ak nie je dôvodný alebo návrh nie je prípustný.

Podľa § 250v ods. 8 OSP na konanie podľa tejto hlavy sa použijú ustanovenia prvej a druhej hlavy tejto časti primerane, ak v tejto hlave nie je ustanovené inak.

Podľa čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky je Slovenská republika zvrchovaným, demokratickým a právnym štátom. Neoddeliteľným atribútom právneho štátu je dobre fungujúce správne súdnictvo.

Ochrana verejných subjektívnych práv fyzických a právnických osôb zo strany správnych súdov má subsidiárny charakter vo vzťahu k ochrane, ktorú poskytujú orgány verejnej správy. Preto fyzická alebo právnická osoba, ktorej práva boli porušené alebo ohrozené, má sa prioritne domáhať ochrany svojich práv na správnom orgáne. Ak nedošlo k náprave a ochrane zo strany orgánov verejnej správy, je možné, aby fyzická alebo právnická osoba sa domáhala ochrany svojich práv na správnych súdoch. Vyplyva to z historicky daného a v Slovenskej republike ústavne garantovaného postavenia správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahrádzanie vecných kompetencií orgánov verejnej správy, ale zabezpečenie ich súdnej kontroly.

Podľa čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky súdy preskúmajú zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosť rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, ak tak ustanoví zákon. Preskúmavanie zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy v intenciách článku 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky sa uskutočňuje podľa ustanovení druhej a tretej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku.

Podľa § 244 ods. 5 veta prvá OSP súdy v správnom súdnictve konajú o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy a o vykonateľnosti rozhodnutí cudzích správnych orgánov. Piata hlava piatej časti Občianskeho súdneho poriadku zakotvuje konanie o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy.

Účelom konania o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy je poskytnutie súdnej ochrany fyzickej alebo právnickej osobe, ktorá tvrdí, že bola ukrátená na svojich právach a právom chránených záujmoch nezákonným zásahom orgánu verejnej správy, ktorý nie je rozhodnutím, a tento zásah bol zameraný proti nej alebo v jeho dôsledky bol proti nej priamo vykonaný za predpokladu, ak taký zásah alebo jeho dôsledku trvajú alebo hrozí jeho opakovanie. Súdne konanie je zárukou, že súd uložením povinnosti odporcu nepokračovať v porušovaní práva navrhovateľa a v príkaze, ak je to možné, obnoviť stav pred zásahom, vytvorí reálny predpoklad na eliminovanie nezákonného stavu, ktorý vznikol protiprávnym konaním, prípadne aj nekonaním orgánu verejnej správy.

Právna úprava správneho súdnictva v piatej časti Občianskeho súdneho poriadku na rozdiel od konania v občianskoprávných veciach ustanovuje rigoróznú úpravu jednotlivých úkonov. To platí aj rovnako pre konanie o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy podľa § 250v OSP, keďže v odseku 8 citovaného ustanovenia je stanovené, že na konanie podľa tejto hlavy sa použijú ustanovenia prvej a druhej hlavy tejto časti primerane, ak v tejto hlave nie je ustanovené inak.

Konanie o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy predstavuje subsidiárnu formu súdnej ochrany v správnom súdnictve, ktorú možno aplikovať iba v prípade, ak iná právna možnosť ochrany chýba. V prípade, ak bolo vydané rozhodnutie orgánu verejnej správy, je treba sa domáhať súdnej ochrany postupom podľa druhej alebo tretej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku.

Cieľom ochrany podľa § 250v OSP je teda ukončenie nezákonného zásahu správneho orgánu, proti ktorému sa fyzická alebo právnická osoba nemôže brániť inými prostriedkami.

Súd v danej veci musel posúdiť, či došlo k naplneniu jednotlivých znakov, ktorými je nezákonný zásah v

ustanovení § 250v OSP vymedzený.

Musí ísť o návrh, v ktorom fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola ukrátená na svojich právach a právom chránených záujmoch a

- ide o nezákonný zásah orgánu verejnej správy,
- zásah nie je rozhodnutím,
- zásah bol zameraný priamo proti fyzickej alebo právnickej osobe alebo proti nim vykonaný,
- dôsledky zásahu trvajú alebo hrozí jeho opakovanie,
- navrhovateľ vyčerpal prostriedky, ktorých použitie umožňuje osobitný predpis,
- návrh bol podaný do 30 dní odo dňa, keď sa osoba dotknutá zásahom o ňom dozvedela, najneskôr však do jedného roka odo dňa, keď k nemu došlo.

Z citovaného ustanovenia vyplýva aj negatívne vymedzenie, že návrh nie je úspešný, ak sa navrhovateľ domáha iba určovacieho výroku, že zásah je alebo bol nezákonný.

Najvyšší súd posúdil návrh navrhovateľa v intenciách definičných znakov, ktorými je nezákonný zásah vymedzený v ustanovení § 250v OSP. V prvom rade sa zaoberal skúmaním, či je návrh prípustný, a dospel k záveru, že je neprípustný.

Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu súd zistil nasledovné skutočnosti:

Odporca rozhodnutím č. I/221/5328-29420/2010/990447-r zo dňa 9. marca 2010 podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 649/231/100870/09/Sta zo dňa 16. novembra 2009, ktorým správca dane podľa § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. znížil nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2008 o sumu 623 279,49 € a priznal nadmerný odpočet v sume 378,12 € navrhovateľovi, zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie. Dňa 23. marca 2010 odporca podľa § 15b ods. 1 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. vydal podnet na vykonanie opakovanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 u navrhovateľa.

Oznámením o výkone opakovanej daňovej kontroly č. I/182/11274-73289/2010/Kono zo dňa 21. júna 2010 bol navrhovateľovi oznámený výkon opakovanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008. Predmetné oznámenie bolo doručené splnomocnenému zástupcovi navrhovateľa U. B. L. dňa 1. júla 2010. Opakovaná daňová kontrola bola začatá dňa 28. júla 2010 na Daňovom úrade v Trnave, o čom bola odporcom spísaná zápisnica č. I/182/11274-83727/2010/Kono zo dňa 28. júla 2010.

Upovedomením č. I/332/11274-128135/2010/Meli, Jnč zo dňa 16. decembra 2010 bolo navrhovateľovi oznámené predĺženie lehoty na jej vykonanie do 28. júla 2011.

Odporca vydal dňa 21. marca 2011 rozhodnutie č. I/332/11274-33848/2011/Meli, Jnč o prerušení opakovanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. z dôvodu konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, ktorou sú : podaná Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. I/332/11274-5744/2011/Meli, Jnč, podaná Výzva - Appeal č. I/332/11274-24186/2011/Meli, Jnč, podaná Žiadosť o súčinnosť - Request for co-operation č. I/332/11274-24202/2011/Meli, Jnč, podaná Žiadosť o súčinnosť - Request for co-operation č. I/332/11274-24211/2011/Meli, Jnč a podaná Žiadosť o súčinnosť - Request for co-operation č. I/332/11274-24220/2011/Meli, Jnč. Navrhovateľ podal dňa 26. mája 2011 námietku proti postupu zamestnancov správcu dane pri výkone opakovanej daňovej kontroly, v ktorej namietal zbytočné prieťahy v konaní a nečinnosť žiadajúc, aby odporca pokračoval v daňovej kontrole tak, aby bola v zákonnej lehote na jej ukončenie, t.j. do 28. júla 2011 riadne skončená. Odporca námietke nevyhovel.

Dňa 3. augusta 2011 podal navrhovateľ ďalšiu námietku proti postupu zamestnancov správcu dane pri výkone opakovanej daňovej kontroly - nezákonnému zásahu z dôvodu porušenia zákazu prekročenia zákonom ustanoveného časového rámca na jej výkon žiadajúc, aby bolo zamestnancom okamžite zakázané pokračovať v tejto kontrole, ktorú po uplynutí zákonnej lehoty na jej vykonanie považuje za nezákonný zásah do svojich práv a právom chránených záujmov. Rozhodnutím č.

I/332/87966/2011/Jend o námietke proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone opakovanej daňovej kontroly zo dňa 26. augusta 2011 odporca námietke nevyhovel. Podľa pripojenej doručenky bolo toto rozhodnutie doručené splnomocnenému zástupcovi navrhovateľa U.. B. L. dňa 9. septembra 2011.

Najvyšší súd Slovenskej republiky je toho názoru, že daňová kontrola ako aj opakovaná daňová kontrola, na ktorú sa vzťahujú ustanovenia o daňovej kontrole, je inštitút, ktorým správca dane zisťuje skutkový stav za účelom správneho určenia dane alebo daňovej povinnosti daňového subjektu. Daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu je nutné chápať ako jeden celok, ktorý sa nemôže pre účely rozhodovania o nezákonnom zásahu deliť na etapy (začatie, prerušenie, ukončenie daňovej kontroly) tak, ako sa mylne domnieval v svojej žalobe o nezákonnom zásahu žalobca, a ktorý spočíval podľa jeho názoru v tom, že daňová kontrola mala byť ukončená v lehote 12 mesiacov od jej začatia, pričom konanie o opakovanej daňovej kontrole bolo rozhodnutím správcu dane prerušené.

V danom prípade je nesporné, že sa navrhovateľ dozvedel o začatí opakovanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 dňa 1. júla 2010, kedy bolo zástupcovi navrhovateľa doručené oznámenie o výkone opakovanej daňovej kontroly č. I/182/11274-73289/2010/Kono zo dňa 21. júna 2010. Rozhodujúcou skutočnosťou pre začatie plynutia subjektívnej lehoty je v tejto veci deň, keď reálne bola začatá opakovaná daňová kontrola, t.j. deň, ktorý vyplýva zo Zápisnice o začatí opakovanej daňovej kontroly č. I/182/11274-83727/2010/Kono t.j. dňa 28. júla 2010. Subjektívna lehota na podanie návrhu vo veci ochrany pred nezákonným zásahom začala plynúť nasledujúci deň, t.j. 29. júla 2010. Posledný deň subjektívnej lehoty padol na 28. augusta 2010 (sobota), čo znamená, že posledným dňom subjektívnej lehoty bol pondelok 30. augusta 2011. Lehota uplynula dňa 31. augusta 2010. V uvedenej lehote nebol podaný návrh na súd, bol podaný osobne na Najvyššom súde Slovenskej republiky až dňa 10. októbra 2011.

Najvyšší súd je toho názoru, že prerušenie opakovanej daňovej kontroly má charakter procesného rozhodnutia, a teda jeho preskúmanie súdom v konaní o nezákonnom zásahu neprichádza do úvahy, nakoľko by bolo predčasné a prejedlikovalo by ďalší postup správcu dane, čo by v konečnom dôsledku znamenalo neprípustný zásah všeobecného súdu do právomoci správcu dane. Navrhovateľ môže podľa názoru najvyššieho súdu ním tvrdené pochybenia zo strany správcu dane namietat po ukončení daňovej kontroly v následnom vyrubovacom konaní, a to v rámci jemu dostupných opravných prostriedkov (napr. odvolanie v daňovom konaní alebo v konaní na súde o prípadnej o správnej žalobe podľa V časti druhej hlavy OSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky si dovoľuje poukázať aj na svoje predchádzajúce rozhodnutie týkajúce sa prerokovania veci bez zbytočných prietáhov a preskúmania zákonnosti postupu správneho orgánu (rozsudok NS SR č. 5Sž/51/2002), kedy správny orgán nevydá v zákonom stanovenej lehote rozhodnutie a tak zasiahne svojou nečinnosťou do práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby. Aj v tomto prípade sa navrhovateľ domáhal odstránenia podľa jeho názoru trvajúceho protiprávneho stavu, ktorý spočíval v tom, že opakovaná daňová kontrola nebola v zákonnej lehote ukončená. Podľa názoru odvolacieho súdu sa však odstránenie takéhoto prípadného nezákonného stavu nemal domáhať neprípustným návrhom na odstránenie nezákonného zásahu, ale iným prostriedkom nápravy, a to postupom podľa § 250t ods. 1 a nasl. OSP odstránením nečinnosti správneho orgánu.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky návrh žalobkyne zamietol podľa § 250v ods. 3 OSP, keďže nie je prípustný.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 250v ods. 5 OSP. Navrhovateľovi nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože návrhu nebolo vyhovené, a odporcovi preto, lebo mu ich náhrada zo zákona neprináleží.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 2:1 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1.

mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.