

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/25/2016
Identifikačné číslo spisu: 8015200358
Dátum vydania rozhodnutia: 13.12.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8015200358.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumana a zo sudcov JUDr. Sone Langovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: COMPRO Trade, s.r.o., IČO: 36 503 312, Petrovany - Výselač 573, Petrovany, zastúpený: JUDr. Martin Kirňák, advokát, Hlavná 29, Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/59013/2015/5057 zo dňa 6. februára 2015, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/14/2015-82 zo dňa 29. januára 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/14/2015-82 zo dňa 29. januára 2016 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 2 písm. e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/59013/2015/5057 zo dňa 06.02.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Predmetným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9701402/5/4809953/2014/Sed zo dňa 04.11.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5, 6 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.“) určil rozdiel v sume 47.154,16 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2010, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 12.822,05 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť v sume 34.332,11 €.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na judikatúru Ústavného súdu SR nález sp. zn. III. ÚS 24/2010-57 z 29.06.2010, ďalej uznesenie sp. zn. IV. ÚS 405/09-28 z 10.12.2009, uznesenie sp.

zn. II. ÚS 136/2010-32 z 24.03.2010, ako aj na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/2/2009 z 29.01.2009, sp. zn. 3Sžf/76/2013 z 06.11.2013, sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17.12.2013, ako aj sp. zn. 3Sžf/6/2014 zo dňa 03.03.2015. Z uvedenej judikatúry jednoznačne vyplýva, že lehota, ktorá bola stanovená v § 30a ods. 7 (§ 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 č. 511/1992 Zb.“) je lehotou zákonnou a pre správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Táto lehota nie je poriadkovou, ale zákonnou procesnou lehotou, ktorú zákon určil na vykonanie daňovej kontroly, počas ktorej je daňový subjekt povinný trpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie podľa § 30a ods. 1 až ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom, ktoré upravuje ustanovenie § 2 ods. 2 a § 15 ods. 1 druhá veta zákona č. 511/1992 Zb.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V dôvodoch namietal, že daňové orgány nepostupovali v rozpore s platnými právnymi predpismi. Daňová kontrola začala zákonným spôsobom dňa 19.01.2011 a lehota na jej ukončenie bola predĺžená do 19.01.2012. O výsledku tejto daňovej kontroly bol správcom dane vyhotovený protokol č. 9700/401/32-PD/2012/Rusn zo dňa 04.01.2012, ktorý bol prerokovaný s daňovým subjektom dňa 27.02.2012. Na základe toho vydal Daňový úrad Prešov dodatočný platobný výmer č. 9700303/1/317828/2012 zo dňa 01.03.2012, ktorý v rámci odvolacieho konania Finančné riaditeľstvo SR zrušilo rozhodnutím č. 1100305/1/1260906/2012 zo dňa 12.11.2012 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. V ďalšom konaní správca dane vydal rozhodnutie č. 9700401/5/5311689/2012/Sed zo dňa 28.11.2013, ktoré Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 1100305/1/266496/2014/5057 zo dňa 09.06.2014 zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie. V rámci odvolacieho konania bol vyslovený záver, že ako dôkaz nemožno použiť v ďalšom konaní protokol, ktorý v dôsledku nedodržania lehoty na ukončenie daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Uvedené však nevylučuje, aby sa ďalšie konanie po rozhodnutí odvolacieho orgánu vykonávalo ako vyrubovacie konanie, pretože dôkazy získané v čase výkonu daňovej kontroly od 19.01.2011 do 19.01.2012 (od jej začatia do zákonnej lehoty na jej ukončenie) boli získané zákonným spôsobom a môžu byť v ďalšom konaní použité, resp. nie je potrebné ich zopakovať, čo by vykonávanie novej daňovej kontroly predpokladalo.

V konaní tak nebol použitý protokol z daňovej kontroly, ktorý nedodržaním zákonnej lehoty na jej ukončenie nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazu. Táto skutočnosť zároveň nevylučuje, aby sa ďalšie konanie po rozhodnutí odvolacieho orgánu vykonávalo ako vyrubovacie konanie, pretože dôkazy získané v čase výkonu daňovej kontroly od 19.01.2011 do 19.01.2012 boli získané zákonným spôsobom a môžu byť v ďalšom konaní použité. Daňová kontrola začala zákonným spôsobom a zákonným spôsobom bola vykonávaná až do dňa, kedy mala byť ukončená v zákonnej lehote, a teda všetky dôkazy získané v tejto lehote sú získané a vykonané zákonným spôsobom. Daňová kontrola začala u žalobcu dňa 19.01.2011 a ukončená bola dňom prerokovania protokolu dňa 27.02.2012. Podľa vtedy platnej úpravy (§ 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb.) dňa 28.02.2012 začalo vyrubovacie konanie, v rámci ktorého správca dane dňa 04.01.2012 vydal dodatočný platobný výmer, ktorý Finančné riaditeľstvo SR v rámci odvolacieho konania zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Týmto ďalším konaním mohlo byť iba vyrubovacie konanie. V danom prípade by už nebolo možné vykonať opakovanú daňovú kontrolu, pretože by absentovala daň vyrubená správcom dane po daňovej kontrole (§ 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého, ak sa u daňového subjektu vykoná daňová

kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere), a teda v podstate by už nebolo možné žalobcovi určiť rozhodnutím správnu výšku dane a vyrubiť daň, pretože by neexistoval možný zákonný procesný postup na došetrenie skutkového stavu veci a vyrubenie dane.

Žalovaný namietol proti záverom súdu prvého stupňa, že dôkazy získané v čase výkonu daňovej kontroly od 19.01.2011 do 19.02.2012 môžu byť použité v ďalšom konaní ako dôkazy získané zákonným spôsobom. Ide totiž o jediný zákonný procesný postup, ktorý bolo možné podľa zákona č. 511/1992 Zb. v takom prípade použiť na účely vyrubenia dane. Postup výkonu opakovanej daňovej kontroly nebol možný, pretože riadna daňová kontrola bola vykonaná a nevyhnutným zrušením prvostupňového rozhodnutia nebola daň právoplatne po kontrole vyrubená. Žalovaný vychádzal aj zo záverov Najvyššieho súdu SR, ktoré vyplývajú z rozsudku sp. zn. 3Sžf/76/2013 zo dňa 06.11.2013, v ktorom je uvedené, že ak by mal protokol z daňovej kontroly trvajúcej dlhšie ako jeden rok povahu nezákonného dôkazného prostriedku, existujú jednotlivé dôkazy, ktoré keď boli vykonané v zákonom stanovenej lehote, nemožno považovať za nezákonne získané. Nedodržanie zákonom stanovenej lehoty na ukončenie daňovej kontroly teda nevyklučuje, aby sa ďalšie konanie vo veci vykonalo ako vyrubovacie konanie a aby sa jednotlivé dôkazy, ktoré, keď boli vykonané v zákonom stanovenej lehote, mohli v tomto konaní použiť, a to aj vzhľadom na to, že kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie október 2010 začala zákonným spôsobom a všetky dôkazy vykonané až do dňa zákonnej lehoty na jej ukončenie boli získané zákonným spôsobom. Postup správcu dane v čase výkonu predmetnej daňovej kontroly až do dňa zákonnej lehoty na jej ukončenie bol v súlade so zákonom a dôkazy získané v tomto čase nenesú žiadne znaky nezákonnosti.

III.

Žalobca sa k podanému odvolaniu nevyjadril. Odvolanie mu bolo doručené dňa 31.03.2016.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk <., rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane o nepriznaní nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie október 2010 a o vyrubení vlastnej daňovej povinnosti. Najvyšší súd SR vychádzal zo skutkového stavu tak, ako ho popísal v odôvodnení rozsudku krajský súd a ako vyplynul z administratívneho spisu, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len na doplnenie v stručnosti z neho vyberá nasledovné.

Daňový úrad Prešov vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2010. Daňová kontrola začala zákonným spôsobom dňa 19.01.2011 a lehota na jej ukončenie bola predĺžená do 19.01.2012. Protokol o výsledku daňovej kontroly tak mal byť prerokovaný do 19.01.2012. O výsledku tejto daňovej kontroly bol správcom dane vyhotovený protokol č. 9700/401/32-PD/2012/Rusn zo dňa 04.01.2012, ktorý bol

prerokovaný s daňovým subjektom dňa 27.02.2012. Na základe toho vydal Daňový úrad Prešov dodatočný platobný výmer č. 9700303/1/317828/2012 zo dňa 01.03.2012, ktorý v rámci odvolacieho konania Finančné riaditeľstvo SR zrušilo rozhodnutím č. 1100305/1/1260906/2012 zo dňa 12.11.2012 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. V ďalšom konaní správca dane vydal rozhodnutie č. 9700401/5/5311689/2012/Sed zo dňa 28.11.2013, ktoré Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 1100305/1/266496/2014/5057 zo dňa 09.06.2014 zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie. V rámci odvolacieho konania bol vyslovený záver, že ako dôkaz nemožno použiť v ďalšom konaní protokol, ktorý v dôsledku nedodržania lehoty na ukončenie daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Následne dňa 04.11.2014 vydal Daňový úrad Prešov rozhodnutie č. 9701402/5/4809953/2014/Sed, ktoré bolo rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR č. 1100305/1/59013/2015/5057 zo dňa 06.02.2015 potvrdené. Žalobca si v predmetnom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane z obstaraných reklamných služieb od dodávateľa PROMO STARS, s.r.o. na základe zmluvy o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 01.09.2010, ktorú uzatvoril žalobca ako objednávateľ so spoločnosťou PROMO STARS, s.r.o. ako reklamnou agentúrou. Predmetom tejto zmluvy bol záväzok reklamnej agentúry PROMO STARS, s.r.o. poskytovať v kalendárnom roku 2010 žalobcovi reklamné služby, a to najmä odpredaj reklamného priestoru v reklamnej kampani vedenej na podporu uvedenej akcie (konkretizáciu akcií zmluva neobsahovala). Podľa predložených faktúr išlo o kampane k akciám „Módna show LIST“ a „Halloween Party“. Správca dane vo vyrubovacom konaní opätovne posúdil všetky získané dôkazy a pri ich hodnotení vzal do úvahy aj tú skutočnosť, že časť reklamnej kampane bola uskutočnená. Na základe toho uznal nárok na odpočítanie dane z preukázane dodanej časti reklamnej služby, a to na základe dokladov, ktoré mal správca dane k dispozícii, vo výške 345,84 €. Vychádzal pritom z dôkazov, ktorými boli faktúry vystavené jednotlivými poskytovateľmi reklamného priestoru pre odberateľa PROMO STARS, s.r.o., ktoré správca dane získal preverovaním vykonávaným formou dožiadania u jednotlivých vysielateľov, vydavateľov, resp. billboardových spoločností, ktoré identifikoval na základe fotografií billboardov predložených daňovým subjektom. Správca dane na základe vykonaného dokazovania preukázal, že k dodaniu reklamných služieb od dodávateľa PROMO STARS, s.r.o. a tým aj k vzniku daňovej povinnosti v rozsahu uvedenom na vystavených faktúrach nedošlo a daňový subjekt nepreukázal opak. Správca dane pritom vychádzal zo skutočnosti, že pre uznanie nároku na odpočítanie dane nepostačuje iba deklarovanie zdaniteľného obchodu dokladmi, a to najmä vtedy, keď má správca dane pochybnosti o vierohodnosti a pravdivosti predložených dokladov.

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.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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.

Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb. 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.

Podstatnou námietkou v prejednávanej veci bola otázka prekročenia maximálnej dĺžky daňovej kontroly. Daňová kontrola začala dňa 19.01.2011 a mala byť ukončená prerokovaním protokolu s daňovým subjektom dňa 19.01.2012. V prejednávanej veci však bol protokol č. 9700/401/32/PD/2012/Rusn zo dňa 04.01.2012 v spojení s Dodatkom č. 1 so žalobcom prerokovaný dňa 27.02.2012.

Najvyšší súd SR sa stotožnil so záverom krajského súdu, že lehota, ktorá bola stanovená v § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. je lehotou zákonnou a pre správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Počas tejto lehoty je daňový subjekt povinný trpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane. Tak ako je daňový subjekt objektívne zodpovedný za preukázanie existencie podmienok na vznik nároku na odpočet DPH, je správca dane objektívne zodpovedný za vykonanie daňovej kontroly v stanovenej lehote. Ako vyplýva z judikatúry Ústavného súdu SR (napr. sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010) zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť (rozsudok najvyššieho súdu z 29. januára 2009 v konaní sp. zn. 3 Sžf 1/2009).

Najvyšší súd SR sa s poukazom na ustálenú judikatúru Ústavného súdu SR s rozhodnutím a postupom žalovaného v tejto nemôže stotožniť. Podľa odvolacieho súdu, v prípade, že bolo rozhodnuté, že v predmetnej veci nebola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly, nie je v súlade so zákonom zistený postup správcu dane, t.j., aby správca dane po doručení rozsudku najvyššieho súdu pokračoval vo vyrubovacom konaní a opakovane vykonal nové dokazovanie, v rozsahu, ktorý mu patrí vykonávať počas daňovej kontroly.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p).

Vzhľadom na uvedené, senát najvyššieho súdu napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove potvrdil podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. ako vecne správny.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže mu v odvolacom konaní žiadne nevznikli.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.