

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5SŽf/1/2016
Identifikačné číslo spisu: 6015200094
Dátum vydania rozhodnutia: 20.04.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6015200094.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti TALCUM GRUPPO, s.r.o., so sídlom v Banskej Bystrici, Podháj 57, zastúpenej JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/486080/2014/5094 zo 4. novembra 2014, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/20/2015-64 z 8. septembra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/20/2015-64 z 8. septembra 2015 p o t v r d z u j e .

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobkyni náhradu trov konania vo výške 177,86 € na účet jej právneho zástupcu JUDr. Eugena Kostovčika, advokáta, so sídlom Gelnická 33, Košice, do troch dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 2 písm. a/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/486080/2014/5094 zo 4. novembra 2014, ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa, pretože dospel k záveru, že zo strany správnych orgánov došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie Daňového úradu v Banskej Bystrici č. 9601402/5/1868323/2014/BeD z 13. mája 2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane vo výške 252 273,78 Eur za zdaňovacie obdobie november 2009.

Krajský súd mal z administratívneho spisu, ako aj z rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR č. I/225/20976-136105/2011/990770-r zo 16.12.2011 za preukázané, že u právneho predchodcu žalobkyne

REAL TRADE Prešov, s.r.o., Budovateľská 63, Prešov, došlo k porušeniu ustanovenia § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) tým, že nebola dodržaná lehota na ukončenie daňovej kontroly. Daňovú kontrolu začal správca dane 10.02.2010 upovedomením o výkone kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 724/320/6603/2010/Polo z 05.02.2010. Na základe žiadosti správcu dane zo 14.07.2010 Daňové riaditeľstvo SR, pracovisko Prešov, lehotu na vykonanie daňovej kontroly listom zo 14.07.2010 v zmysle § 15 ods. 17 zákona o správe daní predĺžilo do 10.02.2011. O predĺžení lehoty správca dane upovedomil kontrolovaný daňový subjekt listom z 19.07.2010. Výzva na vyjadrenie k protokolu na jeho prerokovanie z 25.07.2011 bola daňovému subjektu doručená 27.07.2011 a prerokovanie protokolu bolo stanovené na deň 12. 09. 2011. Krajský súd konštatoval, že k predĺženiu daňovej kontroly došlo o viac ako sedem mesiacov (daňová kontrola začala 10.02.2010 a ukončená bola 12.09.2011).

Z administratívneho spisu krajskému súdu ďalej vyplynulo, že Finančné riaditeľstvo SR na žiadosť Daňového úradu v Banskej Bystrici dalo 03.10.2013 podnet na vykonanie opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie november 2009 u daňového subjektu - žalobkyne TALCUM GRUPPO, s.r.o., ktorý sa stal zlúčením od 03.08.2012 právnym nástupcom spoločnosti REAL TRADE Prešov, s.r.o. Podľa krajského súdu zlúčenie pôvodného daňového subjektu REAL TRADE Prešov, s.r.o. so žalobkyňou, nie je dôvodom na to, aby daňové orgány vykonali novú daňovú kontrolu za to isté obdobie - november 2009 u právneho nástupcu pôvodného daňového subjektu REAL TRADE Prešov, s.r.o. Uvedené považoval za prekážku rozhodnutej veci, na ktorú mali daňové orgány prihliadať, táto prekážka bránila daňovému úradu vykonať na základe podnetu Finančného riaditeľstva SR novú daňovú kontrolu a vydať nové rozhodnutie v tej istej veci.

Krajský súd dospel k záveru, že ak daňové orgány nerešpektovali vykonanie pôvodnej daňovej kontroly, pri ktorej bola porušená maximálna dĺžka daňovej kontroly, postupovali v rozpore so zásadou primeranosti, ako aj zásadou zákonnosti v daňovom konaní, čím došlo aj k porušeniu legitímneho očakávania ako konkrétneho výrazu princípu materiálneho právneho štátu.

O trovách konania krajský súd rozhodol v zmysle § 250k ods. 1 OSP tak, že úspešnej žalobkyňi priznal právo na ich náhradu.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobu zamietne, eventuálne zruší a vec vráti na ďalšie konanie.

Žalovaný v odvolaní v namietal, že Daňový úrad Prešov I vykonal u žalobcu kontrolu oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu uplatneného v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie november 2009, o jej výsledku vypracoval protokol č. 724/320/48035/201 I/Polo z 25.07.2011 a následne vydal dodatočný platobný výmer č. 724/230/56022/11/Petn zo 14.09.2011. Odvolací orgán rozhodnutím č. 1/225/20976136105/2011/990770-r zo 16.12.2011 dodatočný platobný výmer Daňového úradu zo 14.09.2011 zrušil z dôvodu, že správca dane porušil ustanovenie §15 ods. 17 zákona o správe daní, avšak z rozhodnutia odvolacieho orgánu vyplynulo, že správca dane oprávnene spochybnil predmetný zdaniteľný obchod, z ktorého si daňový subjekt REAL TRADE Prešov, s.r.o. uplatnil odpočítanie dane, čo vyhodnotil správca dane ako dôvod na vykonanie opätovnej daňovej kontroly u žalobkyne za zdaňovacie obdobie november 2009 a teda ako dôvod na opätovné preverenie zdaniteľného obchodu, z ktorého si uplatnil odpočítanie dane kontrolovaný daňový subjekt REAL TRADE Prešov, s.r.o., ktorého právnym nástupcom sa stala žalobkyňa TALCUM GRUPPO, s.r.o., preto opierajúc sa o ustanoveie § 44 ods. 4 písm. c/ Daňového poriadku Daňový úrad Banská Bystrica požiadal Finančné riaditeľstvo SR o vydanie podnetu na vykonanie kontroly dane z pridanej hodnoty opätovne za zdaňovacie obdobie november 2009. Na základe podnetu vydaného Finančným riaditeľstvom SR, Daňový úrad Banská Bystrica vykonal opätovne daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie november 2009, vyhotovil Protokol z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty a to opätovne č. 9601402/5/1139205/2014/Bed z 26.03.2014 a vydal rozhodnutie č. 9601402/5/1868323/2014/Bed z

13.05.2014. Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 1100301/1/486080/2014/5094 zo 04.11.2014 prvostupňové rozhodnutie z 13.05.2014 potvrdilo.

Podľa žalovaného daňová kontrola za zdaňovacie obdobie november 2009 u žalobkyni bola 10.02.2010 zákonne začatá a vykonávaná v súlade so zákonom. V uvedenom prípade tým, že (pôvodná) daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote, došlo k procesnému pochybeniu na základe čoho vydaný Protokol z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 724/320/48035/201 I/Polo z 25.07.2011 sa nestal zákonným dôkazom pre vyrubenie rozdielu dane. Z uvedeného dôvodu v odvolacom konaní bol dodatočný platobný výmer zo 14.09.2011 zrušený, uplatnený nadmerný odpočet bol 03.02.2012 vrátený, vyplatený a tým daňové konanie po kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2009 začatej 10.02.2010 bolo ukončené, na základe čoho bola splnená podmienka vykonanej kontroly podľa § 44 ods. 4 písm. c/ Daňového poriadku.

Žalovaný bol toho názoru, že daňové orgány rešpektovali vykonanie pôvodnej daňovej kontroly (pri ktorej bola porušená maximálna dĺžka výkonu daňovej kontroly, čo bolo dôvodom na zrušenie po nej vydaného dodatočného platobného výmeru), preto preverenie predmetného sporného zdaniteľného obchodu vykonali v opätovnej daňovej kontrole.

Žalobkyňa vo svojom písomnom vyjadrení z 21. decembra 2015 na odvolanie žalovaného navrhla napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť a zároveň si uplatnila náhradu trov odvolacieho konania.

Namietala, že žalovaný nerozlišuje medzi inštitútom zrušenia rozhodnutia odvolacím orgánom a inštitútom zrušenia rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody a neuvedomuje si ani dôsledky nezákonnosti nezákonného postupu pri prvej daňovej kontrole.

Poukázala opätovne na zásadnú námietku žaloby, že zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia, pričom podľa tvrdenia žalobkyne postup správca dane a žalovaného bol poznamenaný množstvom navzájom prepojených procesných väd takého charakteru, ktoré v konečnom dôsledku mali dopad na hmotnoprávne posúdenie veci. V konkrétnostiach uviedla, že pokiaľ Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím zo 16.12.2011 podľa ustanovenia § 48 ods. 5 zákona o správe daní zrušilo prvostupňové rozhodnutie zo 14.09.2011, potom je zrejmé, že neboli dôvody na zrušenie rozhodnutia a na vrátenie veci na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane ďalej konat' nemohol, preto nebolo možné ani nariadiť výkon opätovnej daňovej kontroly. Žalobkyňa ďalej uviedla, že jej nie je zrejmé, na základe akého oprávnenia mohol správca dane žiadať Finančné riaditeľstvo SR o vydanie podnetu na vykonanie kontroly dane z pridanej hodnoty opätovne za zdaňovacie obdobie november 2009 u daňového subjektu TALCUM GRUPPO, s.r.o., keďže žalovaný v rozhodnutí zo 16.12.2011 uviedol, že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, potom išlo o nezákonnú kontrolu na ktorú nie je možné prihliadať, nezakladá žiadne právne účinky a posudzuje sa ako keby nebola vykonaná, čo znamená, že nebola splnená podmienka vykonanej kontroly podľa § 44 ods. 4 písm. c/ Daňového poriadku a nebolo možné vydať podnet na vykonanie opätovnej daňovej kontroly.

Dodala, že opätovná daňová kontrola ukončená doručením protokolu z 26.03.2014 bola nezákonná a tento protokol má charakter nezákonného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Keďže predmetný protokol bol podkladom pre vydanie odvolaním napadnutého rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601402/5/1868323/2014/Bed, uvedené rozhodnutie, je podľa žalobkyne, berúc do úvahy, že v daňovom konaní platí princíp jednotnosti konania, čo znamená, že celé odvolacie konanie od podania odvolania až do rozhodnutia tvorí jeden celok, rovnako nezákonné.

Nakoľko odvolacie konanie bolo začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, v súlade s ustanovením § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku postupoval Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa doterajších predpisov (Občiansky súdny poriadok) a ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP) bez

nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSPv spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Podľa § 250i ods. 1 OSP pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/486080/2014/5094 zo 4. novembra 2014. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu v Banskej Bystrici č. 9601402/5/1868323/2014/Bed z 13. mája 2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobkyni rozdiel dane vo výške 252 273,78 € za zdaňovacie obdobie november 2009.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery, ktoré sú pre rozhodnutie v danej veci relevantné, vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalovaného uvedeným v odvolaní dopĺňa nasledovné:

Po preskúmaní obsahu súdneho a správneho spisu mal najvyšší súd za preukázané, že Daňový úrad Prešov I vykonal u daňového subjektu (právny predchodca žalobkyne) REAL TRADE Prešov, s.r.o., kontrolu o správnosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2009, o jeho výsledku vypracoval Protokol č. 724/320/48035/2011/Polo z 25.07.2011 a na základe zistení z daňovej kontroly vydal dodatočný platobný výmer č. 724/230/56022/11/Petn zo 14.09.2011, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní nepriznal nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie november 2009 vo výške 252 287,50 € a určil vlastnú daňovú povinnosť vo výške 5,72 € daňovému subjektu REAL TRADE Prešov, s.r.o.

Proti rozhodnutiu správneho orgánu prvého stupňa podal daňový subjekt REAL TRADE Prešov, s.r.o., odvolanie a na základe podaného odvolania druhostupňový správny orgán - Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím č.: I/225/20976-136105/2011/990770-r zo 16.12.2011 preskúmané rozhodnutie zrušil, z

dôvodu, že správca dane porušil ustanovenie § 15 ods. 17 zákona o správe daní tým, že nedodržel lehotu na ukončenie daňovej kontroly. Predmetnú daňovú kontrolu začal správca dane dňa 10. 02. 2010 upovedomením o výkone kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 724/320/66003/2010/Polo z 05.02.2010. Na základe žiadosti správcu dane č. 724/320/44040/2010/Polo zo 14.07.2010 Daňové riaditeľstvo SR, pracovisko Prešov, lehotu na vykonanie daňovej kontroly listom č. VII/320/20-4541/10 zo 14.10.2010 v zmysle § 15 ods. 17 zákona o správe daní predĺžilo do 10.02.2011. O predĺžení lehoty správca dane v zmysle § 15 ods. 18 zákona o správe daní upovedomil kontrolovaný daňový subjekt listom z 19.07.2010. Výzva na vyjadrenie sa k protokolu na jeho prerokovanie z 15.07.2011 bola daňovému subjektu doručená 27.07.2011 a prerokovanie protokolu bolo stanovené na deň 12.09.2011.

Správca dane (Daňový úrad Banská Bystrica) na základe žiadosti zo 16.09.2013 požiadal Finančné riaditeľstvo SR o vykonanie opätovnej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie november 2009 u žalobkyni TALCUM GRUPPO, s.r.o., ako právneho nástupcu daňového subjektu REAL TRADE Prešov, s.r.o. Finančné riaditeľstvo SR na základe žiadosti správcu dane (Daňový úrad Banská Bystrica) vydalo 03.10.2013 podnet na vykonanie opätovnej daňovej kontroly podľa § 44 ods. 4 písm. c/ Daňového poriadku.

Daňový úrad Banská Bystrica vykonal u žalobkyni opätovnú daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie november 2009 a na základe jej výsledkov vyhotovil Protokol č. 9601402/5/1139205/2014/Bed z 26.03.2014. Daňový subjekt (žalobkyňa) sa k protokolu o daňovej kontrole písomne nevyjadril, o čom správca dane spísal úradný záznam č. 9601402/5/1780676/2014/Bed zo 07.05.2014.

Daňový úrad v Banskej Bystrici rozhodnutím č. 9601402/5/1868323/2014/Bed z 13.05.2014 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobkyni, ako právneho nástupcovi za zaniknutý daňový subjekt REAL TRADE Prešov, s.r.o., rozdiel dane vo výške 252 273,78 €, a to opätovne za zdaňovacie obdobie november 2009 z dôvodu nepreukázania podmienok v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov z faktúry č. 160909/RT, dátum dodania 16.06.2009, základ dane 1 327 756,75 €, 19% DPH 252 273,78 €, cena s DPH 1 580 030,53 € od dodávateľa TALCO SLOVAKIA, s.r.o.

Na základe žalobkyňou podaného odvolania žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/486080/2014/5094 zo 04.11.2014 napadnuté rozhodnutie Daňového úradu v Banskej Bystrici č. 9601402/5/1868323/2014/Bed z 13.05.2014 potvrdil. Z dôvodov rozhodnutia vyplýva, že žalovaný považoval dodatočný platobný výmer Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601402/5/1868323/2014/Bed z 13.05.2014 vydaný v súlade s § 68 ods. 5 Daňového poriadku a námietku žalobkyne o tom, že vydanie rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica z 13.05.2014 podľa ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku nemá oporu v zákone a že rozhodnutie je v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi za neopodstatnenú. Najvyšší súd mal v preskúmanej veci za preukázané, že správca dane porušil pri výkone daňovej kontroly u právneho predchodcu žalobkyne daňového subjektu REAL TRADE Prešov, s.r.o., ustanovenie § 15 ods. 17 zákona o správe daní tým, že nedodržel lehotu na ukončenie daňovej kontroly. Predmetnú daňovú kontrolu začal správca dane dňa 10.02.2010, s tým, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola na žiadosť správcu dane Daňovým riaditeľstvom predĺžená do 10.02.2011, avšak v tejto lehote nebola ukončená, keďže prerokovanie protokolu, ktorým sa daňová kontrola končí bolo stanovené na deň 12.09.2011. Uvedené porušenie zákona konštatovalo aj Daňové riaditeľstvo SR, ktoré rozhodnutím č. I/225/20976-136105/2011/990770-r zo 16.12.2011, rozhodnutie správcu dane z uvedeného dôvodu zrušilo.

Lehoty uvedené v § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov sú zákonné procesné lehoty, ktoré zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly. Podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, 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 vyčíslili rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o dvanásť mesiacov.

Vzhľadom k tomu, že uvedené lehoty sú stanovené priamo zákonom, nie je možné, aby ich správca dane nerešpektoval, resp. aby boli prolongované jeho nadriadeným orgánom nad zákonom stanovenú hranicu. Ide o lehoty, počas plynutia ktorých je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti správcu dane ustanovené daňovému subjektu v § 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov. Daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom (čl. II ods. 2 Ústavy SR). 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 priamo zásady proporcionality. Daňová kontrola po uplynutí zákonnej lehoty na jej vykonanie môže pokračovať iba so súhlasom dotknutého daňového subjektu. V opačnom prípade môže konanie správcu dane vytvoriť protiprávny stav v podobe nezákonných zásahov orgánu verejnej správy.

Najvyšší súd v zhode s názorom krajského súdu konštatuje nedodržanie zákonnej jednoročnej lehoty pri výkone daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2009, a preto protokol z takto vykonanej kontroly má povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, na základe čoho je aj rozhodnutie, ktoré vychádza zo skutočností zistených počas nezákonne vykonanej kontroly zachytených v tomto protokole je nezákonné.

Pokiaľ sa žalovaný odvoláva na ustanovenie § 44 ods. 4 písm. c/ Daňového poriadku, podľa ktorého daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, je možné vykonať u toho istého daňového subjektu aj opätovne na podnet finančného riaditeľstva, tejto odvolacej námietke nemožno priznať opodstatnenie. Najvyšší súd v tejto súvislosti konštatuje, že ani podnet finančného riaditeľstva na vykonanie daňovej kontroly nemôže byť vydaný v rozpore so zákonným znením ustanovení procesného predpisu na postup daňových orgánov vzťahujúceho sa na výkon daňovej kontroly.

Uvedené ustanovenie vzhľadom na konzistentnosť daňovej procesnej právnej úpravy nie je nadradené zákonným lehotám a nepredstavuje výnimku pre procesný postup daňových orgánov v konaní. Postup správnych orgánov predchádzajúci vydaniu preskúmaného rozhodnutia posudzuje správny súd ako celok. Preto taká závažná vada konania, ako je porušenie zákonom predpísaných prekluzívnych lehôt, zakladá nezákonnosť rozhodnutia vo veci.

Najvyšší súd považoval za potrebné poukázať na základné zásady daňového konania opierajúc sa aj o nález Ústavného súdu sp.zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008, z ktorého vyplýva: „Daňové konanie je ovládané celou radou princípov, resp. zásad, ktoré sú spoločné pre celú oblasť správy daní a ktoré sa premietajú najmä do roviny práv a povinností subjektov zúčastnených na daňovej kontrole a nadväzujúcich konaní a procesov. Tieto princípy, resp. zásady možno rozdeliť do viacerých základných skupín, z ktorých sú z pohľadu posudzovanej veci najdôležitejšie princípy ústavné a princípy vyplývajúce zo zákona o správe daní.“

Z ústavných princípov je najdôležitejší princíp právneho štátu (čl. 1 ods. 1 ústavy). Jednou zo základných aspektov právneho štátu je právna istota, ktorá by sa mala odrážať v určitej stabilite práva, resp. normotvorby, ale tiež jeho aplikácie.

Taktiež právo na súdnu a inú ochranu (čl. 46 a nasl. ústavy) patrí k základným komponentom právneho štátu. Pre daňovú oblasť je vo vzťahu k tomuto právu najvýznamnejšia skutočnosť, že daňový subjekt nesmie byť v žiadnej fáze správy daní a ani v nadväzujúcich konaniach zbavený alebo obmedzený v uplatnení svojich procesných práv. Princíp legality (čl. 2 ods. 2 ústavy) vyjadruje, že štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Štátne orgány môžu teda konať iba to, čo je zákonom povolené, a to ešte iba v rozsahu a spôsobom, ako im zákon dovoľuje. Z tejto zásady vyplýva množstvo obmedzení pre oblasť správy daní. Správca dane napr. nesmie vykladať zákon extenzívnym spôsobom a nie je v žiadnom prípade oprávnený uskutočňovať výpoveď svedkov bez oznámenia tohto úkonu daňovému subjektu a pod.

Význam uvedených všeobecných právnych princípov spočíva najmä v skutočnosti, že sú metódou regulácie právnych vzťahov a súčasne určujú, ako má byť právna norma koncipovaná, interpretovaná a aplikovaná v praxi.

Odvolávajúc sa na nález Ústavného súdu sp.zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008 k výkladu pojmu „daňová kontrola“ v ktorom ústavný súd uviedol: „Daňová kontrola nepredstavuje samostatné daňové konanie, ale je čiastkovým procesným postupom, ktorý sa uskutočňuje v rámci daňového konania; nie je teda samostatnou fázou daňového konania, ale úkonom správcu dane. Daňová kontrola sa spravidla začína spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly. Ukončená je dňom prerokovania protokolu o daňovej kontrole s kontrolovaným daňovým subjektom. Protokol o daňovej kontrole nemožno považovať za rozhodnutie, pretože ním sa daňovému subjektu neukladajú práva a povinnosti, ale je iba podkladom na prípadné vydanie platobného výmeru. Daňová kontrola je teda svojou povahou procesom kontrolným, a nie rozhodovacím.“

Ústavný súd v náleze sp.zn. I. ÚS 314/2015-55 zo 16. decembra 2015 ďalej konštatoval, že v zákone o správe daní nie je taxatívne uvedený výpočet situácií, kedy správca dane nie je oprávnený začať daňovú kontrolu. Zo všeobecných zásad a princípov daňového konania, tak ako boli už uvedené, však vyplýva, že v určitých prípadoch nie je možné daňovú kontrolu vykonať. Jednou zo zákonných prekážok vykonania daňovej kontroly, ktorá už bola judikatúrou všeobecných súdov, ako aj ústavného súdu potvrdená, je uplynutie prekluzívnej lehoty pre uskutočnenie daňovej kontroly (sp.zn. III. ÚS 24/2010). Uplynutím prekluzívnej lehoty končí daňové konanie vo vzťahu ku konkrétnej dani a zdaňovaciemu obdobiu, čo predstavuje absolútnu prekážku pre uskutočnenie ďalšej daňovej kontroly a je súčasne prejavom jednej zo základných zásad právneho štátu, a to zásady právnej istoty v daňovom konaní. Ďalšia prekážka uskutočnenia daňovej kontroly je podľa názoru ústavného súdu modifikáciou zásady *res iudicatae*, pretože aj v daňovom konaní je potrebné zohľadňovať základný procesnoprávny princíp *ne bis in idem*; teda nezameniteľnosť už prijatých rozhodnutí, na základe ktorých vznikli, boli zmenené alebo zanikli hmotnoprávne subjektívne práva a povinnosti právnických alebo fyzických osôb. Uvedený princíp sa podľa názoru ústavného súdu preniesol do daňového konania ako zákaz opakovanej daňovej kontroly, ktorý však nie je chápaný ako absolútny, keďže za splnenia zákonom presne stanovených podmienok vyplývajúcich z § 15b zákona o správe daní je možné opakovanú daňovú kontrolu uskutočniť. Pojmom opakovaná daňová kontrola možno teda označiť postup správcu dane, ktorý vykonáva v poradí druhú daňovú kontrolu tej istej dane za to isté zdaňovacie obdobie u totožného daňového subjektu.

Podľa § 15b ods. 1 zákona o správe daní opakovanou daňovou kontrolou sa rozumie daňová kontrola u daňového subjektu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná,

- a) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním alebo
- b) dodatočným hlásením,
- c) ak daňový subjekt žiadal o vrátenie dane podľa osobitného zákona,
- d) na podnet ministerstva, daňového riaditeľstva alebo colného riaditeľstva.

Podľa § 15b ods. 3 zákona o správe daní opakovanou daňovou kontrolou nie je

- a) preverenie výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o riadnych opravných prostriedkoch alebo mimoriadnych opravných prostriedkoch,
- b) daňová kontrola na základe žiadosti orgánov činných v trestnom konaní.

Pre posúdenie toho, či v danom prípade ide o opakovanú daňovú kontrolu, je rozhodujúce aj vymedzenie rozsahu oboch daňových kontrol. Správca dane teda môže u toho istého subjektu vykonať daňovú kontrolu rovnakej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie, pokiaľ druhá daňová kontrola bude mať vymedzený odlišný rozsah. V žiadnom prípade nie je možné vykonanie opakovanej daňovej kontroly len pre účely konvalidovania pochybení správu dane pri predchádzajúcej daňovej kontrole.

Ústavný súd Českej republiky v tejto súvislosti vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol:

„Z dôkazů předložených v řízení o ústavní stížnosti je patrné, že správce daně ústním jednáním zahájil u navrhovatele další daňovou kontrolu. Z vymezení jejího předmětu lze dovodit, že v poradí druhá daňová

kontrola se týká stejných otázek, které již předmětem daňové kontroly byly. Jestliže i časové období je identické s obdobím vymezeném v daňové kontrole předchozí, platí pro finanční orgán ust. § 28 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a z hlediska běhu druhé daňové kontroly tak jde o res judicata ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. e) (§ 25 ods. 1 písm. e) zákona o správě daní, pozn.) citovaného zákona.“ (náleží Ústavního soudu České republiky sp. zn. III. ÚS 89/99 z 4. novembra 1999).

„Provedená daňová kontrola nezakládá překážku věci rozhodnuté ve smyslu § 28 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů; správce daně je oprávněn provést opakovanou daňovou kontrolu, tj. kontrolu téže daně za stejné období, kterou již předtím zkontroloval, to však za předpokladu, že se objeví skutečnosti, jež správce v době předchozí daňové kontroly nebyly známy, a kontrola bude provedena v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito nově zjištěnými skutečnostmi. Aby se vyloučila (nebo alespoň omezila) možnost svévolného jednání správce daně jak ve vztahu k zahájení daňové kontroly vůbec, tak ve vztahu k jejímu rozsahu, musí být daňovému subjektu sdělen její důvod a cíl, a to zcela konkrétně tak, aby i daňový subjekt měl určitou možnost kontroly postupu správce daně.“ (náleží Ústavního soudu České republiky sp.zn. II. ÚS 334/02 z 13. mája 2003).

Z uvedeného možno uzavrieť, že pokiaľ správca dane uskutoční daňovú kontrolu napriek existencii zo zákona vyplývajúcej prekážky (uplynutie prekluzívnej lehoty, opakovaná daňová kontrola bez splnenia zákonných podmienok), pre ktorú nie je možné daňovú kontrolu vykonať, ide o porušenie zásady právnej istoty v daňovom konaní, a teda o nezákonný zásah do práv daňového subjektu.

Ako vyplýva z predložených spisových materiálov, v oboch prípadoch daňovej kontroly vykonanej u žalobkyne bola jej predmetom daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2009, keď žalovaný neuvádzal nové skutočnosti, len tie, ktoré vyplynuli z predchádzajúcej kontroly, z čoho vyplýva, že novú daňovú kontrolu správca dane začal za účelom napravenia predchádzajúcich procesných pochybení. V danej veci bolo vydané meritórne rozhodnutie, ktorým daňové riaditeľstvo zrušilo rozhodnutie správca dane.

Uvedený postup daňových orgánov v danej veci je podľa najvyššieho súdu neudržateľný aj z hľadiska princípu legality podľa čl. 2 ods. 2 ústavy, v zmysle ktorého štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanovuje zákon. S uvedenou zásadou úzko súvisí zásada enumeratívnosti verejnoprávnych pretenzií, ktorá znamená, že správca dane pri svojej činnosti nemôže konať svojvoľne, ale svoju právomoc môže uplatňovať len na účely, ku ktorým mu bola táto právomoc zverená, a v rozsahu, v akom mu bola zverená.

Vychádzajúc z vyššie uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací dospel k záveru, že námietky žalovaného, vznesené v odvolaní nemožno považovať za opodstatnené.

Podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom na podanie žaloby žalobkyne o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, nerozhodol svojvoľne ani protizákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenu ani na zrušenie napadnutého rozsudku považujúc aj jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí ani žiaden rozpor s daňovými predpismi ani judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, a preto rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s § 250k ods. 1 OSP, tak, že žalobkyňa, ktorá bola v konaní úspešná priznal náhradu uplatnených a účelne vynaložených trov odvolacieho konania proti žalovanému.

Trovy konania pozostávajú z trov právneho zastúpenia za 1 úkon právnej služby v roku 2015 podľa predloženej špecifikácie a to za vyjadrenie žalobkyne k odvolaniu žalovaného z 21.12.2015 vo výške 139,83 € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb, v znení účinnom v čase vykonania úkonu právnej služby (ďalej len „vyhláška“) v spojení s § 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý bol v

roku 2015 vo výške 839,- €, režijný paušál 8,39 €; celkovo 148,22 €. Trovy právneho zastúpenia boli zvýšené o 20% daň z pridanej hodnoty podľa § 18 ods. 3 vyhlášky, čo predstavuje sumu 177,86 €.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia 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.