

## U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, 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/223/12658-**77388**/2007/992517-r zo dňa 12.10.2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č.k. 7S/110/2007-118 zo dňa 14.05.2008, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/110/2007-118 zo dňa 14.05.2008 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

### O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa ust. § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p. zrušil a vrátil na ďalšie konanie rozhodnutie žalovaného č. I/223/12658-**77386**/2007/992517-r zo dňa 12.10.2007, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 4 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov zamietol pre neodôvodnenosť odvolanie žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru Daňového úradu Košice V č. 709/230/**36930**/06/ZIM zo dňa 3.11.2006, vydanému podľa § 44 ods. 4 zákona č. 511/ 1992 Zb., ktorým bol určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2001 v sume 65 445,-- Sk podľa § 29 ods. 6 zákona

č. 511/1992 Zb. žalobcovi ako daňovému subjektu. Daňový subjekt neumožnil vykonať daňovú kontrolu, z tohto dôvodu daň nebola určená na základe výsledkov daňovej kontroly, ale bola určená v procese určenia dane podľa pomôcok a zákonné podmienky na použitie tohto spôsobu určenia dane boli dodržané, uviedol žalovaný.

Napadnutým rozsudkom krajský súd súčasne zrušil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice V č. 709/230/**36930**/06/ZIM zo dňa 03.11.2006, ktorým bol určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie **október 2001 v sume 65 445,-- Sk** podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. žalobcovi ako daňovému subjektu .

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že obsahu administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola kontrolovaného subjektu nebola ukončená v jednoročnej lehote od jej začatia. Lehoty uvedené v § 30a ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. sú procesnými lehotami, 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.. Je preto potrebné prijať právny záver, že daňové orgány nemôžu vykonávať daňovú kontrolu neobmedzene, ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom zásady proporcionality. Súd sa stotožnil s právnym názorom žalobcu, že daňová kontrola a daňové konanie sú dve odlišné samostatne na seba nadväzujúce právne inštitúty, s inými právnymi následkami. Daňové konanie je vymedzené definíciou podľa ust. § 1 a písm. d/ zák.č. 511/1992 Zb., podľa ktorej daňovým konaním sa rozumie konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Daňová kontrola formálne predchádza vyrubovaciemu konaniu, pričom až vo vyrubovacom konaní dochádza k rozhodovaniu o hmotných právach a povinnostiach daňových subjektov. V ostatnej časti žalobných dôvodov sa súd stotožnil s právnym záverom žalovaného uvedenom v napadnutom rozhodnutí. Ak teda bola vykonávaná daňová kontrola u daňového subjektu po uplynutí zákonnej jednoročnej lehoty, takýto postup správneho orgánu nebol v súlade so zákonom, ust. § 30a ods. 7, § 15 ods. 13 zák. č. 511/1992 Zb.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol. Uviedol, že zásadným dôvodom na zrušenie rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa ako to vyplýva z odôvodnenia rozsudku súdu bolo nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej

kontroly vyplývajúcej z ustanovenia § 30a ods. 7 zákona č.511/1992 Zb. v znení platnom do 31.08.2008. Daňové orgány vychádzali z právneho názoru, že lehoty na vykonanie daňovej kontroly upravené v ustanovení § 30a ods. 7 v znení platnom do 31.8.2007 sú poriadkovými lehotami, s ktorých nedodržaním zákon nespája právne dôsledky a už začatú kontrolu je potrebné dokončiť. K zmene právneho názoru na lehotu na vykonanie kontroly došlo až rozsudkom Najvyššieho súdu SR č. 3 Sžf 9/2007, kde súd vyslovil právny názor, že lehota na vykonanie daňovej kontroly je procesnou lehotou. Tento právny názor Krajský súd Košice do odôvodnenia rozsudku v celom rozsahu prevzal bez toho, aby skúmal ďalšie skutočnosti. Správca dane ako aj žalovaný si boli vedomí, že lehota na vykonanie kontroly nebola dodržaná. Súd v odôvodnení rozsudku ďalej uvádza, že je preto potrebné prijať právny záver, že daňové orgány nemôžu vykonávať daňovú kontrolu neobmedzene, stanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom zásady proporcionality. K tomuto uvádza, že na to, aby správca dane mohol vykonať daňovú kontrolu, aby bol dosiahnutý jej účel je potrebná súčinnosť daňového subjektu.

Za zásadné pochybenie súdu však považuje skutočnosť, že daň bola určená na základe pomôcok, čím sa súd vôbec nezaoberal. V súvislosti s určením dane podľa pomôcok považuje za potrebné zdôrazniť nasledovné skutočnosti. Žalobca zastával nesprávny právny názor a ten pravdepodobne prevzal aj súd, že ak je daňová kontrola začatá, vždy sa ukončí, len výsledok kontroly závisí od toho, či kontrolovaný daňový subjekt si splní dôkaznú povinnosť a daň sa určí na základe výsledkov dokazovania alebo si dôkaznú povinnosť nesplní a daň sa určí na základe pomôcok. Tento právny názor je nesprávny. Podľa j 15 ods. 2 posledná veta zákona č. 511/1992 Zb. ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. ,o takomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane pomôcok. Proces určenia dane podľa pomôcok je odlišný samostatný proces, ktorý prebieha mimo daňovej kontroly aj keď tu existuje v niektorých prípadoch spoločná úprava – o dani podľa pomôcok sa vyhotoví protokol o určení dane podľa pomôcok, pri jeho doručení a prerokovaní sa postupuje obdobne ako pri protokole o daňovej kontrole (§ 15 ods. 12, 13 zákona č 511/1992 Zb.). Ide o samostatný proces mimo daňovej kontroly. Na proces určenia dane podľa pomôcok sa lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. nevzťahujú. Okamih, kedy správca dane prejde z výkonu daňovej kontroly do procesu určenia dane podľa pomôcok zákon o správe daní neupravuje. Preto sa táto otázka posudzuje individuálne v závislosti od konkrétneho prípadu. Správca dane uviedol v zápisnici

o ústnom pojednávaní č. 709/320/25454/06/Kle zo dňa 11.07.2006, kedy žalobca odmietol predložiť doklady, že určí daň podľa pomôcok. Pričom z tohto nemožno odvodiť ako žalobca uvádzal v žalobe, že do toho času správca dane nepovažoval postup žalobcu za taký, ktorý neumožňuje vykonať daňovú kontrolu.

Rozsah preskúvavej činnosti žalovaného určuje aj preskúvavacu činnosť súdu. Súd tak isto ako žalovaný mal skúmať len to, či boli dodržané zákonné podmienky na určenie dane podľa pomôcok. Súd sa však týmto vôbec nezaoberal a k otázke, ktorá bola predmetom sporu – zákonnosť určenia dane podľa pomôcok nezaujal stanovisko. Súd mal preskúmať, či daňové orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesné predpisy.

Súd sa mal zaoberať otázkou, či nedodržanie lehoty na vykonanie kontroly má vplyv na vecnú správnosť následne vyrubenej dane. Súd sa touto otázkou nezaoberal a nezaujal k nej stanovisko. Podľa názoru žalovaného, ak nebola dodržaná lehota na vykonanie daňovej kontroly, toto pochybenie nemôže mať vplyv na vecnú správnosť následne vydaného rozhodnutia. O práve a povinnosti žalobcu bolo rozhodnuté vo vyrubovacom konaní a nie v daňovej kontrole. Opakovane však zdôrazňuje že žalobcovi bola daň určená na základe pomôcok, v procese určenia dane podľa pomôcok a nie v daňovej kontrole. O tom svedčí protokol, v ktorom je uvedené, že je to protokol o určení dane podľa pomôcok a platobný výmer, ktorý bol vydaný podľa § 44 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. Ak by bol správca dane dokončil kontrolu bol by vydaný protokol o daňovej kontrole a dodatočný platobný výmer podľa § 44 ods. 6 psím. b/ zákona č. 11/1992 Zb. Na proces určenia dane podľa pomôcok sa lehoty podľa § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. nevzťahujú.

Ďalej žalovaný poukazuje na skutočnosť, že súd vydal v tej istej veci dva rozsudky pod rozdielnym číslom konania. Rozsudkom č. 7 S 108/2007 zo dňa 14.05.2008 súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/223/12658-77386/2007/992517-r zo dňa 12.10.2007 a rozhodnutie Daňového úradu Košice V č. 709/230/36930/06/ZIM zo dňa 03.11.2006 a rozsudkom č. 7 S 110/2007-118 zo dňa 14.05.2008 zrušil tie isté rozhodnutia.

Žalobca vo vyjadrení zo dňa 14.08.2008 k odvolaniu žalovaného navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že v období, za ktoré mu napadnutým rozhodnutím bol určený rozdiel dane z pridanej

hodnoty vo výške 65 445,-- Sk, nebol osobou podliehajúcou dani z pridanej hodnoty podľa ustanovenia § 4 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. v platnom znení. Registrácia samotná nie je právnym dôvodom na to, aby bol považovaný za osobu podliehajúcu dani, táto skutočnosť vyplýva zo znenia zákona č. 289/1995 Z.z. v znení platnom do 31.12.2001. Poukázal na skutočnosť, že rozhodnutie bolo vydané na základe nezákonného postupu, ktorý mu predchádzal. Je nesporné z obsahu spisu žalovaného, že zákonná lehota na vykonanie kontroly skončila dňa 25.05.2006. Ako vyplýva z už citovaného rozsudku NS SR sp.zn. 3 Sžf 9/2007, po tomto termíne nebola kontrola v súlade so zákonom. Vyplýva z toho teda, že po 25.05.2006 nemohli byť voči nemu zo strany daňových orgánov vyvedené žiadne postihy za neposkytnutie súčinnosti v daňovej kontrole, pretože už žiadne povinnosti nemal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p., § 246c ods. 1 O.s.p.), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta O.s.p.) a podľa § 250 ja ods. 3, druhá veta O.s.p. v spojení s § 221 ods.1, písm. e/ O.s.p. zrušil a podľa § 221 ods. 2 O.s.p. vec mu vrátil.

Odvolací súd z obsahu žaloby, na základe , ktorej bolo začaté konanie zistil, že žalobca sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/12658-**77388**/2007/992517-r zo dňa 12.10.2007, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov zamietol pre neodôvodnenosť odvolanie žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru Daňového úradu Košice V č. 709/230/**36932**/06/ZIM zo dňa 03.11.2006, ktorým bol určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2001 v sume 63 416,-- Sk podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. žalobcovi ako daňovému subjektu.

Krajský súd v Košiciach napadnutým rozsudkom podľa ust. § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p. zrušil a vrátil na ďalšie konanie rozhodnutie žalovaného č. I/223/12658-**77386**/2007/992517-r zo dňa 12.10.2007, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov zamietol pre neodôvodnenosť odvolanie žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru Daňového úradu Košice V č. 709/230/**36930**/06/ZIM zo dňa 03.11.2006, vydanému podľa § 44 ods. 4 zákona

č. 511/1992 Zb., ktorým bol určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2001 v sume 65 445,-- Sk podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. žalobcovi ako daňovému subjektu .

Z uvedeného je zrejmé, že krajský súd zrušil v tomto konaní rozhodnutia žalovaného, ktoré neboli predmetom konania. Ide o vadu konania podľa § 221 ods. 1, písm. a/ O.s.p., keďže sa nepodal návrh na začatie konania, ktorý podľa § 249 ods. 1, 2 O.s.p. bol potrebný. Tento nedostatok nebolo možné odstrániť v štádiu odvolacieho konania.

Z odôvodnenie rozsudku, odvolania i vyjadrenia k odvolaniu vyplývajú právne východiská, ktoré sú použiteľné i k predmetu konania a odvolací súd k nim uvádza nasledovné dôvody.

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.

Najvyšší súd zdôrazňuje, že **lehoty uvedené v § 30a ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb sú zákonné procesné lehoty, ktoré zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly. Keďže sú stanovené priamo zákonom, nie je možné ,aby ich správca dane nerešpektoval, resp., aby mu 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 voči správcovi dane ustanovené daňovému subjektu v § 15 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb.. Daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonaný len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom (čl. 2 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 prejavom zásady proporcionality. Najvyšší súd konštatuje, že po uplynutí ustanovených lehôt na vykonanie daňovej kontroly

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 nezákonného zásahu orgánu verejnej správy. Uvedené právne názory najvyšší súd už vyslovil 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 prejednávanej veci) a poukazuje na to, že ide o ustálený právny názor senátu, z ktorého vychádza i v iných právnych veciach.

Najvyšší súd konštatuje, že na proces určenia dane podľa pomôcok sa na lehoty podľa § 30a ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (v znení účinnom do 31.08.2007) nevzťahujú. Okolnosti nasvedčujú, že správca dane nebol počas daňovej kontroly bezdôvodne nečinný. Žalobca však zaujal k splneniu dôkaznej povinnosti pasívny postoj, a preto správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok v súlade s ustanovením § 29 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. S prihliadnutím ma zásadu proporcionality, ktorá predpokladá vyvážený výklad právneho predpisu medzi záujmom štátu reprezentovaného správcom dane a záujmom daňového subjektu najvyšší súd konštatuje, že v prípade ak daňový subjekt si svoju dôkaznú povinnosť nesplní, neposkytne potrebnú súčinnosť počas zákonných lehôt na vykonanie daňovej kontroly, vyplývajú pre daňový subjekt dôsledky z ustanovenia § 15 ods. 2 v nadväznosti na § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb . Vzhľadom na to daňový subjekt môže mať právny záujem na vykonávaní daňovej kontroly i po uplynutí zákonom ustanovenej lehoty.

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

V Bratislave, dňa 4. decembra 2008

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

Za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková