

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/36/2015
Identifikačné číslo spisu:	8012200757
Dátum vydania rozhodnutia:	25.10.2017
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2017:8012200757.4

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: JUDr. Ján Bodnár, správca majetku úpadcu SH TRADE, s.r.o. Košice, Rhodyho č. 14, Bardejov, IČO: 31 71 673, so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, proti žalovanému: Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č.: 1020505/1/1120889/2012 zo dňa 14.8.2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/84/2012-102 zo dňa 25.11.2014 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/84/2012 zo dňa 25. novembra 2014 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného číslo: 1020505/1/1120889/2012 zo dňa 14. augusta 2012 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Košice číslo:9800303/1/663466/2012 zo dňa 28. marca 2012 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi súd nárok na náhradu trov prvostupňového a odvolacieho konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd Prešove zamietol žalobu žalobcu (SH TRADE, s.r.o. Košice, IČO 31 712 673, vzhľadom na vyhlásenie konkurzu dňom 14.4.2014 t. č. zaňho koná ustanovený správca majetku), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č.:1020505/1/1120889/2012 zo dňa 14. augusta 2012, potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Košice ako príslušného správcu dane, dodatočný platobný výmer č. 9800303/1/663466/2012 zo dňa 28. marca 2012 ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) v nadväznosti na § 165 ods. 2 a 5 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) žalobcovi znížený nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2010 zo sumy -545 563,17 eur na sumu -400 643,34 eur s tým, že znížený nadmerný odpočet bude podľa § 79 ods. 4 zák. č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov vrátený do 10 dní od skončenia kontroly.

Krajský súd sa s jednotlivými žalobnými dôvodmi vysporiadal tak, že k námietke nesprávneho vyhodnotenia preukázania dodania tovaru ako podmienky pre vznik nároku na nadmerný odpočet DPH z dodaní tovaru od spoločností MIDIKOV s.r.o. v sume 122 939,54 eur a od spoločnosti SKA Metal s.r.o. v sume 21.980,29 eur poukázal na ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), upravujúceho vznik nároku na odpočítanie dane z tovaru (vyžadujúceho dodanie tovaru v tuzemsku) v nadväznosti na aplikáciu ust. § 13 ods. 1 písm. a), c) zák. č. 222/2004 Z. z.. V posudzovanom prípade bolo miestom dodania tovaru Belgicko resp. Holandsko, deklarované dodanie tovaru v tuzemsku bolo vyvrátené dokazovaním vykonaným správcom dane. Stotožnil sa so závermi daňových orgánov, že v danom prípade išlo o dodanie tovaru v rámci reťazového obchodu, pri ktorom išlo o predaj toho istého tovaru (hliníka) medzi viacerými obchodnými spoločnosťami - Midikov s.r.o., resp. SKA Metal, s.r.o. - SH TRADE, s.r.o. Košice - NPA Skawina (Poľská republika). Prepravu tovaru zabezpečila spoločnosť SH TRADE, s.r.o., Košice, ktorá si objednala prepravu tovaru z Belgicka a Holandska do Poľskej republiky. V takomto prípade je potrebné pre účel správnej aplikácie Zákona o dani z pridanej hodnoty určiť, ktorá dodávka tovaru je pohyblivá, pretože potom všetky ostatné dodávky tovaru sú nepohyblivé.

Vychádzajúc z výkladu Súdneho dvora Európskych spoločenstiev týkajúceho sa uplatňovania dane z pridanej hodnoty pri reťazových obchodoch (napr. rozsudok v prípade C-254/04 EMAG), je pre správne určenie miesta dodania tovaru potrebné vziať do úvahy, že viaceré dodávky, ktoré zakladajú jeden pohyb tovaru, sú považované za časovo po sebe nasledujúce a každý zmluvný vzťah v rámci reťazového obchodu je potrebné posudzovať samostatne. Taká dodávka tovaru, ktorá je v rámci zmluvného vzťahu spojená s prepravou tovaru, je tzv. pohyblivá dodávka tovaru, pri ktorej sa miesto dodania určí v štáte, v ktorom sa tovar nachádza v čase, keď začína jeho preprava (§ 13 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov). Všetky ostatné dodávky sú nepohyblivé, a to znamená, že miesto dodania majú v tom štáte, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje (§ 13 ods. 1 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov). Tovar dodaný v rámci zmluvného vzťahu spoločnosťami Midikov, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. pre spoločnosť SH TRADE, s.r.o., Košice bol na základe vyššie uvedených skutočností dodávkou tovaru bez odoslania alebo prepravy, t. j. nepohyblivou dodávkou tovaru, a miestom dodania tovaru podľa ustanovenia § 13 ods. 1 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov je miesto, kde sa tovar nachádzal v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje. V tomto prípade je to tiež v Belgicku a Holandsku. Pri dodaní tovaru v tomto konkrétnom prípade, keď miesto dodania podľa § 13 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov je v zahraničí, nevzniká daňová povinnosť, teda spoločnostiam Midikov, s.r.o. a SKA METAL, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť pri dodaní tovaru pre SH TRADE, s.r.o., Košice podľa citovaného zákona tak, ako ju uvádza na vystavených faktúrach a v daňovom priznaní. Preto daňovému subjektu SH TRADE, s.r.o. nevzniklo právo na odpočítanie dane pri dodaní tovaru od spoločností Midikov, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. podľa §49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov v sume 144.919,83 eur.

K námietke žalobcu vo vzťahu k nedostatku miestnej príslušnosti Daňového úradu Košice na konanie a rozhodovanie v prvom stupni poukázal na to, že z výpisu z obchodného registra žalobcu je nepochybné, že právnická osoba SH TRADE, s.r.o., Košice od 10.11.2010 so sídlom Rhodyho 14, Bardejov, od 21.07.1998 do 09.11.2010 mala sídlo Popradská 68, Košice, predtým od 30.08.1995 do 20.07.1998 Čapajevova 4, Košice, stále s identickým IČO: 31 712 673, s dátumom zápisu 30.08.1995. Ak teda daňová kontrola u žalobcu začala v čase (dňa 09.04.2010), keď sídlo SH TRADE, s.r.o. bolo v Košiciach, daňovú kontrolu začala miestne príslušný správca dane a žalobca v žalobe neuviedol žiadne ustanovenie, ktoré by uvedený postup upravovalo tak, že ak sa zmení sídlo spoločnosti, v daňovej kontrole pokračuje následne miestne príslušný správca dane, ktorým bol Daňový úrad Prešov.

Námietku prekročenia prípustnej lehoty trvania daňovej kontroly vyhodnotil tak, že zo spisu žalovaného vyplýva, že daňová kontrola začala dňa 09.04.2010 a protokol bol prerokovaný dňa 26.03.2012, pričom vzhľadom na predĺženie lehoty a prerušenie konania sa malo konať dňa 20.04.2012 v súlade s § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. Z ustanovení tohto právneho predpisu a to § 15 ods. 17 a § 25a je zrejmé, že

nadriadený orgán môže predĺžiť lehotu na vykonanie daňovej kontroly ale aj právo správcu dane prerušiť konanie, pričom počas prerušenia konania lehoty neplynú. Za nedôvodnú považoval námietku nezákonnosti daňovej kontroly a protokolu v nadväznosti na žalobcom uvádzaný nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010. Za situácie, keď je nesporné prekročenie dĺžky daňovej kontroly o tri dni uviedol, že žalobca tento nález a jeho aplikáciu paušalizuje, bez zohľadnenia osobitosti v predmetnej veci. Ústavný súd SR uviedol, ak dĺžkou daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral finančnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom stanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný postup, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý. Prekročením (K prekročeniu) lehoty došlo pravdepodobne správcom dane omylom pri počítaní lehoty, ale predovšetkým z dôvodu náročného dokazovania formou dožiadaní k cudzine.

Ako nedôvodné vyhodnotil tvrdenie o porušení §30 ods. 2 písm. d) zák. č. 511/1992 Zb. (neuvedenie predpisu podľa ktorého sa rozhoduje vo výroku rozhodnutia), aj námietku neuvedenia vyrubenia nadmerného odpočtu (nakolko došlo k jeho zníženiu). Vzhľadom na nedôvodnosť požiadavky na nariadovanie ústneho pojednávania, zabezpečenie výsluchu svedkyne M. a neodôvodnené namietanie nedostatočne vykonaného dokazovania považoval za preukázané rešpektovanie základných zásad daňového konania.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, ktorý navrhol rozsudok zmeniť, rozhodnutie žalovaného a prvostupňového správneho orgánu zrušiť, vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie a priznať náhradu trov prvostupňového aj odvolacieho alebo prvostupňový rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na nové konania.

V odvolacích dôvodoch v prvom rade poukázal na skutočnosť, že uznesením Krajského súdu Prešov č. k. 1K/31/2014 - 2475 zo dňa 17.12.2014 bol ustanovený do funkcie správca úpadcu JUDr. Ján Bodnár, ktorý nahradil dovtedajšiu správkyňu JUDr. Janu Čepčegovú.

Je zrejmé, že aj keď krajský súd konal s dovtedajšou konkurznou správkyňou, neuviedol ju správne v záhlaví prvostupňového rozsudku, bez ohľadu na to, že na ňu zo zákona (44 ods. 1 zák. č. 5/2007 Z. z.) prešlo oprávnenie konať za úpadcu.

Prvostupňovému rozsudku vytýkal, že jeho odôvodnenie predstavuje iba sumár dvoch protichodných názorov žalobcu a žalovaného, krajský súd neuviedol v rozhodnutí dostatočné a relevantné dôvody, na ktorých svoje rozhodnutie založil a poukázal na ustálenú judikáciu Ústavného súdu SR v tejto otázke. Vytkol krajskému súdu, že ex offio neprihliadol na zrejmu zmätočnosť oboch napadnutých rozhodnutí (bez bližšieho odôvodnenia). Namietal zásah do svojho práva na spravodlivé súdne konania tým, že sa krajský súd nevysporiadal so žalobnou námietkou, že rozhodnutie žalovaného sa nevysporiadalo so všetkými odvolacími dôvodmi. Naďalej trval na námietke miestnej nepríslušnosti Daňového úradu Košice, nakolko od 10.11.2010 je sídlo žalobcu v Bardejove, pričom táto skutočnosť spôsobuje nulitosť napadnutého rozhodnutia. Zhodne s obsahom žalobných dôvodov namietal nevykonanie dokazovania v intenciách §29 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. v súvislosti s nevykonaným výsluchom svedkyne M., nezabezpečením relevantných kúpnych zmlúv a protokolov z daňových kontrol u spoločností MIDIKOV s.r.o. a SKA Metal s.r.o. za rovnaké zdaňovacie obdobie. Rovnako zhodne so žalobou namietal prekročenie prípustnej dĺžky daňovej kontroly vedúce v konečnom dôsledku k nepoužiteľnosti z nej vzídeného protokolu, nakolko bol získaný nezákonným dôkazným postupom. Namietal aj nerešpektovanie povinnosti správnych orgánov postupovať v prípade pochybností voči daňovým subjektom miernejšie (in dubio mitius). Zdôrazňoval, že medzi žalobcom a jeho tuzemskými dodávateľmi došlo k odplatnému dodaniu tovaru s miestom dodania tovaru na území Slovenskej republiky (§ 8 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z.) a následne k vzniku daňovej povinnosti. Jeho tuzemskí dodávatelia si ako platitelia dane v tuzemsku riadne uplatnili voči nemu daň, preto boli z jeho strany naplnené všetky podmienky na riadne odpočítanie dane. Postup použitý daňovými orgánmi považuje za rozporný s čl. 168 a 178 Smernice rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme

DPH a vecne súvisiacou judikatúrou SD EÚ, rovnako aj s ust. § 2 ods. 1 a 2 zák. č. 511/1992 Zb. ukládajúcim orgánom štátu dbať pri svojom postupe na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. Dôvody odvolania vyhodnotil ako zásadne zhodné so žalobnými dôvodmi, ku ktorým sa vyjadril pred súdom prvého stupňa. K námietkam vzťahujúcim sa na prekročenie dĺžky daňovej kontroly odôvodňované potrebou prerušenia daňovej kontroly vzhľadom na potrebu medzištátnej informácií uviedol, že tento postup bol v súlade so Smernicou Rady 2011/16 EÚ z 15.2.2011, a § 25a ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. K poukazom na právnu úpravu smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 a rozsudky ESD uvedené v odvolaní uviedol, že tieto nie sú na daný prípad aplikovateľné. Jednou zo základných právnych otázok v konaní je vyriešenie otázky miesta dodania tovaru, pričom podľa daňových orgánov je v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. jednoznačne toto určené tak, že k dodaniu tovaru došlo v zahraničí (Belgicko a Holandsko), v mieste kde sa tovar nachádzal v čase dodania. Takáto dodávka nie je predmetom dane v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z., slovenským dodávateľom nevznikla daňová povinnosť a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. Nestotožnil sa s argumentáciou žalobcu, že uplatnenie práva na odpočítanie dane je podmienené splnením jedinej podmienky a to predložením riadnej faktúry. Overenie oprávnenosti odpočítania dane cestou objasnenia všetkých okolností osvedčujúcich či vyvracajúcich dôvodnosť uplatnenia nároku nie je neprípustnou dodatočnou podmienkou, ako to prezentuje žalobca, ale základnou hmotnoprávnou podmienkou preukázania oprávnenosti uplatneného nároku.

IV.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnom konaní, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnom konaní.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

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.).

Podľa 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnom konaní preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutia a postupov orgánov verejnej správy.

V.

Pri svojom rozhodovaní sa Najvyšší súd v prvom rade sa zaoberal opakovane vznášanou námietkou nepríslušnosti Daňového úradu Košice ako správcu dane na vyrubovacie konanie v prvom stupni.

Z výpisu z obchodného registra žalobcu (obchodný register vedený Okresným súdom Prešov vl. č. 24051/P) vyplýva, že spoločnosť od svojho vzniku dňa 30.8.1995 do 20.7.1997 sídlila na adrese Čapajevova 4, Košice, od 21.7.1998 do 9.11.2010 sídlila na adrese Popradská 68, Košice a od 10.12.2010 sídli na adrese Rhodyho 14, Bardejov. Výkon daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie január 2010 začal na základe upovedomenia správcu dane zo dňa 9.4.2010 dňom 21.4.2010.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní v ustanovení § 3 upravuje miestnu príslušnosť správcu dane.

Podľa § 3 ods. 1 v znení účinnom ku dňu začatia daňovej kontroly, miestna príslušnosť správcu dane sa riadi, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, u právnickej osoby jej sídlom, inak miestom skutočného vedenia (6ec) a u fyzickej osoby jej trvalým pobytom, 2) inak miestom, kde sa obvykle zdržuje. 3)

Podľa §3ods.12 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom ku dňu zmeny sídla žalobcu (10.12.2010), ak dôjde u daňového subjektu k zmene miestnej príslušnosti, dovtedy príslušný správca dane vykoná len neodkladné úkony a odstúpi spisový materiál daňového subjektu za dobu, za ktorú dosiaľ nezaniklo právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo právo vybrať a vymáhať daňový nedoplatok tomu správcovi dane, ktorý sa stal miestne príslušným. Za rovnaké obdobie sa pripojí k spisovému materiálu i výpis z osobného účtu daňového subjektu. Ak sa u daňového subjektu vykonáva daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, dokončí daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu ten správca dane, ktorý ju začal. Tento správca dane je miestne príslušným správcom dane až do doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Správca dane odstúpi spisový materiál podľa prvej a druhej vety po doručení rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní.

Z prvej vety tohto ustanovenia (§ 3 ods. 12) vyplýva všeobecné pravidlo, podľa ktorého, ak dôjde u daňového subjektu k zmene miestnej príslušnosti, dovtedy príslušný správca dane vykoná len neodkladné úkony a odstúpi spisový materiál daňovému subjektu za dobu, za ktorú dosiaľ nezaniklo právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane, alebo právo vybrať a vymáhať daňový doplatok tomu správcovi dane, ktorý sa stal miestne príslušným. Výnimkou z tohto pravidla je daňová kontrola a opakovaná daňová kontrola - dokončí ju ten správca dane, ktorý ju začal, do ukončenia daňovej kontroly je miestne príslušným správcom dane ten, ktorý ju začal; Z dikcie zákona „Tento správca dane je miestne príslušným správcom dane až do doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní“ vyplýva, že miestna príslušnosť správcu dane je určená nielen na obdobie do skončenia daňovej kontroly (prerokovaním protokolu podľa § 15 ods. 13 zák. č. 511/1992 Zb.) ale aj na vyrubovacie konanie.

Podľa § 165 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku, ktorý nadobudol účinnosť dňom 1.1.2012, daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

V prejednávanej veci Daňový úrad Košice ako miestne príslušný správca dane začal u daňového subjektu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dňa 21.4.2010, t. j. pred zmenou jeho sídla, ku ktorej došlo dňom 10.12.2010. Daňová kontrola bola ukončená dňa 26.3.2012 prerokovaním protokolu č. 9800402/3096/2012/Pri z 27.2.2012. Prvostupňové rozhodnutie vo vyrubovacom konaní bolo vydané dňa 28.3.2012. V zmysle vyššie uvedeného po ukončení daňovej kontroly bol správca dane, Daňový úrad Košice, ktorý ukončil daňovú kontrolu, povinný vyrubiť daňovú povinnosť a logicky jeho miestna príslušnosť je zachovaná až do doručenia konečného rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní.

Odvolací súd preto dospel k záveru, že námietka vydania prvostupňového rozhodnutia miestne nepríslušným orgánom, nebola dôvodná.

VI.

Ďalšia zásadná námietka poukazovala na prekročenie prípustnej dĺžky daňovej kontroly a jej následnú nezákonnosť ako aj nezákonnosť a nepoužiteľnosť z nej vzídeného protokolu na účely určenia daňovej povinnosti.

Podľa § 15 ods. 17 zák. 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, 6eg) najviac o 12 mesiacov.

Daňová kontrola, ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2010 začala dňa 21.4.2010 a bola ukončená prerokovaním protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom dňa 26.3.2012.

Na základe žiadosti správcu dane zo dňa 30.9.2010 predĺžil žalovaný podľa § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb. lehotu daňovej kontroly do 20.4.2011. Rozhodnutím zo dňa 17.3.2011 bola daňová kontrola prerušená a listom (oznámením) zo dňa 27.2.2012 bolo žalobcovi oznámené, že dňom 24.2.2012 pominuli prekážky výkonu daňovej kontroly, pre ktoré bola prerušená a Daňový úrad Košice pokračuje v daňovej kontrole. Aj sám žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe uviedol, že v dôsledku prerušenia daňovej kontroly v období 23.3.2011 - 24.2.2012 lehota jej skončenia, určená pôvodne do 20.4.2011, bola predĺžená do 23.3.2012. k reálnemu ukončeniu daňovej kontroly prerokovaním Protokolu však došlo až 26.3.2012, t. j. tri dni po ukončení lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Medzi účastníkmi teda nebolo sporné, že dĺžka daňovej kontroly prevýšila jej maximálnu dĺžku prípustnú v zmysle zákona. Vzhľadom a tento stav sa žalobca dôvodne domáhal postupu v zmysle nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010 ktorým bolo vyslovené, že ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý.

Žalovaný napriek tomu, že si bol vedomý týchto záverov Ústavného ako aj ustálenej právnej praxe zdôrazňoval skutočnosť, že daňová kontrola prebiehala bez zbytočných prieťahov, jej výkon bol náročný na čas aj kapacity daňových orgánov a minimálne prekročenie prípustnej dĺžky daňovej kontroly bezpochyby prispelo k správne určeniu nároku na vrátenie nadmerného odpočtu a tým aj zabezpečenie účelu daňovej kontroly, pričom takéto prekročenie limitu dĺžky daňovej kontroly nepredstavuje závažný zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany daňového orgánu.

Bez ohľadu na túto argumentáciu žalovaného Najvyšší súd uvádza, že vyššieuvedený nález ústavného súdu obsahuje jednoznačný právny záver o nezákonnosti Protokolu získaného v rámci daňovej kontroly presahujúcej najvyššiu prípustnú dobu, bez ohľadu na to, o koľko bol zákonný časový rámec výkonu daňovej kontroly prekročený. V dôsledku toho ak zákonná lehota na ukončenie daňovej kontroly nebola zo strany správcu dane dodržaná, protokol z daňovej kontroly, ktorý bol prerokovaný až po uplynutí 12 mesačnej lehoty uvedenej v § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V opačnom prípade je daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti, a tým je nezákonné aj rozhodnutie, ktoré je jeho výsledkom. Ak daňový úrad maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly nerešpektoval, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní ustanovenú v § 2 ods. 1 ods. 2 tohto zákona. Len pre úplnosť súd pripomína, že aj keby v zmysle právnej úpravy správca dane bol požiadal o maximálne možné predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly do 21.4.2011 (nie do 20.4.2011) vzhľadom na vyššieuvedené by to nič nezmenilo na závere o nezákonnosti kontroly ukončenej (po zohľadnení počtu dní prerušenia konania po uplynutí lehoty na jej vykonanie. Nemožno prehliadať, že otázka právnych dôsledkov prekročenia lehoty na vykonanie daňovej kontroly je v súlade s ustálenou právnou praxou opakovane judikovaná aj v početných rozhodnutiach správnych súdov Slovenskej republiky.

VII.

Vzhľadom na uvedené pochybenie správcu dane a žalovaného správneho orgánu týkajúce sa dĺžky daňovej kontroly, dôsledkov prekročenia jej lehoty na použiteľnosť Protokolu vo vyrubovacom konaní ako aj nesprávne právne vyhodnotenie zistených skutočností krajským súdom sa Najvyšší súd

Slovenskej republiky ostatnými žalobnými dôvodmi vzťahujúcimi sa na tvrdené hmotnoprávne a procesnoprávne pochybenia správnych orgánov podrobne nezaoberal a napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie (§ 250ja ods. 2 O.s.p.), v ktorom bude viazaný vysloveným právnym názorom súdu.

VIII.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1, 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal vo veci úspech nepriznal náhradu trov konania proti žalovanému za celé konanie, z dôvodu, že nie je preukázané zaplatenie súdneho poplatku za žalobu (pričom podľa § 13 ods. 1 zák. č. 71/1967 Zb. o súdnych poplatkoch, poplatok alebo doplatok poplatku nemožno vyrubiť po uplynutí troch rokov od konca kalendárneho roka, v ktorom sa stal splatným), v žalobe bol uplatnený nárok na náhradu trov konania bez ich ďalšej špecifikácie, zo spisu nevyplýva ani zaplatenie súdneho poplatku za odvolanie, žalobca si síce uplatnil v odvolaní proti rozsudku nárok na náhradu trov prvostupňového a odvolacieho konania, ale bez toho, aby ich najneskôr v lehote podľa § 151 ods. 1 O.s.p. vyčíslil v lehote troch dní od vyhlásenia rozsudku.

Najvyšší súd preto postupom v zmysle ust. § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 151 ods. 1,2 O.s.p. žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.