

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/34/2012
Identifikačné číslo spisu:	3012200002
Dátum vydania rozhodnutia:	29.04.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Baricová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:3012200002.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti BOJNICE - MEDZIJARKY, s. r. o., so sídlom v Prievidzi, Košovská cesta 11B, zastúpenej advokátskou kanceláriou Šášik & Partners, s. r. o., so sídlom v Bratislave, Sokolská 18, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/10478-101569/2011/990600-r zo 04. októbra 2011, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 13S/1/2012-63 zo 04. apríla 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 13S/1/2012-63 zo 04. apríla 2012 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/226/10478-101569/2011/990600-r zo 04. októbra 2011 a rozhodnutie Daňového úradu Prievidza č. 675/230/14952/11/Las z 08. marca 2011 z r u š u j e a v e c v r a c í a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n ý zaplatiť žalobkyni náhradu trov konania v sume 132,- eur titulom súdneho poplatku a 480,58 eura titulom trov právneho zastúpenia na účet advokátskej kancelárie Šášik & Partners, s. r. o., so sídlom v Bratislave do troch dní.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/10478-101569/2011/990600-r zo 04. októbra 2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prievidza č. 675/230/14952/11/Las z 08. marca 2011, ktorým Daňový úrad Prievidza (ďalej len „správca dane“) v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod. 1 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.“ alebo „zákon o správe daní“) nepriznal žalobkyni uplatnený nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2009 v sume 94.050,- eur s odôvodnením, že žalobkyňa si nadmerný odpočet v uvedenej sume uplatnila z dodávateľskej faktúry č. 20090801 z 31. augusta 2009 vystavenej

dodávateľom obchodnou spoločnosťou GRUNTY, s. r. o. neoprávnene, pretože nepreukázala, že k zdaniteľnému obchodu - prevodu práv a povinností na základe Zmluvy č. 2009/01 reálne došlo.

Krajský súd posudzujúci správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“, alebo „zákon o DPH“) ako aj z ustanovenia § 17 ods. 1, 10 a § 25a ods. 1, 2, 4 a 5 písm. a/ zákona o správe daní a dospel k záveru, že žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav za príslušné zdaňovacie obdobie, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver s ktorým sa krajský súd stotožnil. Krajský súd sa ďalej nestotožnil s námietkou žalobkyne, že boli porušené jej práva, pretože daňová kontrola nebola ukončená v lehote v zmysle § 15 ods. 17 zákona o správe daní, a teda ide o nezákonne získaný dôkaz. Krajský súd uviedol, že prerušenie konania (§ 25a) je systematicky začlenené do prvej časti zákona o správe daní a z tohto dôvodu sa doba prerušenia konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia nezapočítava do plynutia lehoty na výkon daňovej kontroly (§ 15 ods. 17). Z týchto dôvodov krajský súd žalobu ako nedôvodnú zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnej žalobkyni náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane a vráti vec na ďalšie konanie. Namietala, že rozsudok krajského súdu je v rozpore so zákonom, pretože krajský súd sa vo svojom rozsudku obmedzil len na odsúhlasenie postojov a názorov žalovaného. Žalobkyňa tvrdila, že žalovaný nepostupoval v súlade so zásadami daňového konania a poukazoval na to, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nie je a nemôže byť nadriadený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré právne predpisy priznávajú daňovým subjektom. Uviedla, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona sú daňové orgány povinné chrániť zmysel základných práv a slobôd a právne úkony uskutočnené v daňovom konaní musia posudzovať podľa ich obsahu, a preto v pochybnostiach postupujú orgány verejnej moci voči daňovému subjektu miernejšie (in dubio mitius) a nie opačne (pozri Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. I. ÚS 241/07) ako k tomu došlo v danom prípade. Žalobkyňa poukazovala na to, že riadne a objektívne zistenie skutočného stavu veci nemožno v daňovom konaní obísť, pretože je základom zákonného postupu a rozhodovania zo strany daňových orgánov. Preto ani žalovaný pri posudzovaní veci v odvolacom konaní sa nemohol tejto svojej zákonnej povinnosti zbaviť a neúplné a nepostačujúce zistenie skutkového stavu nahradiť nejasnými a bližšie vôbec nešpecifikovanými pochybnosťami o tom, či sa deklarované zdaniteľné plnenie vôbec uskutočnilo a či na jeho základe vznikol nárok na odpočet DPH.

Žalobkyňa ďalej uviedla, že pochybnosti v rozhodovaní daňových orgánov nemajú právne opodstatnenie, a preto je vylúčené, aby sa mohli stať základom pre vydanie zákonného rozhodnutia. Uviedla, že zistenie a objasnenie všetkých skutočností alebo vyvrátenie pochybností preto nemožno prenášať len pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu ale správca dane má na tento účel využiť všetky dôkazné prostriedky. Pokiaľ sa žalovanému a v končenom dôsledku aj krajskému súdu povaha zdaniteľného plnenia zjavne nepozdávala, bolo úplne legitímne, aby svoje výhrady aj deklarovali a svoje odmietajúce stanoviská zodpovedajúcim spôsobom odôvodnili.

Žalobkyňa ďalej namietala, že rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane nemôže požívať právnu ochranu, pretože vychádza z nezákonne získaného dôkazu a tým je protokol správcu dane z 27. januára 2011. Tento protokol nadobudol povahu nezákonného dôkazu potom, ako kontrola správcu dane presiahla zákonom stanovenú hranicu a trvala dlhšie ako to stanovuje zákon. V danom prípade bola kontrola začatá dňa 15. januára 2010, pričom na základe žiadosti správcu dane bola žalovaným predĺžená do 13. januára 2011. V tejto lehote mala byť aj ukončená. V skutočnosti bola daňová kontrola ukončená až 07. marca 2011 a to prerokovaním protokolu. Keďže daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote, potom protokol z nej nemohol mať povahu zákonne získaného dôkazu a nemohol byť použitý. Žalobkyňa namietala, že na nedodržaní tejto lehoty nemôže zmeniť nič ani skutočnosť, že Daňový úrad Prievidza vydal písomné rozhodnutie o prerušení konania datované dňom 11. novembra 2010 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti, rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia a to preverovanie skutočností formou žiadostí o poskytnutie informácií. Žalobkyňa tvrdila, že žiadosť o poskytnutie

informácií, ktorú správca dane (podľa obsahu rozhodnutia o prerušení konania) dňa 03. augusta 2010 a opakovane dňa 22. septembra 2010, a potom ešte dňa 04. októbra 2010 adresoval správcovi konkurznej podstaty nie je objektívne takou okolnosťou, ktorou by sa mohlo začať konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. Preto zaslanie žiadosti nemôže byť dôvodom zákonného prerušenia daňovej kontroly, a preto rozhodnutie o prerušení konania má povahu svojvoľného, účelového a ničotného aktu správcu dane, a preto s jeho existenciou nemožno spájať žiadne právne dôsledky a už vonkoncom nie také, ktoré by prerušovali plynutie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

Žalobkyňa tiež poukazovala aj na skutočnosť, že toto rozhodnutie o prerušení jej nebolo nikdy riadne doručené a domnieva sa, že bolo vydané účelovo potom, čo uplynula lehota na vykonanie daňovej kontroly. Podľa názoru žalobkyne použitie takéhoto protokolu znamená, že celé daňové konanie je zaťažené chybou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením je rovnako nezákonné. Žalovaný na tieto námietky žalobkyne vôbec nereagoval a rozhodnutie správcu dane bez ďalšieho potvrdil. Z týchto dôvodov pochybil aj krajský súd, ktorý taktiež neprihliadol na tieto námietky žalobkyne a nechal ich úplne bez povšimnutia.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení na odvolanie žalobkyne navrhol napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. Skonštatoval, že žalobkyňa v odvolaní uvádza tie isté námietky, ktoré boli predmetom žaloby a pridrižiava sa preto svojho písomného stanoviska z 16. februára 2012 ako aj právneho názoru vysloveného v napadnutom rozhodnutí.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá 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 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobkyne je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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).

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, u ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami ako ten o koho práva v konaní ide.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/10478-101569/2011/990600-r zo 04. októbra 2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prievidza č. 675/230/14952/11/Las z 08. marca 2011, ktorým správca dane v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod. 1 zákona o správe daní nepriznal žalobkyni uplatnený nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2009 v sume 94.050,- eur.

Skutočnosťou rozhodujúcou pre posúdenie veci je teda nielen posúdenie či žalobkyňa splnila podmienky ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 ods. 1 zákona o DPH, a teda či v konaní preukázala, že k zdaniateľnému plneniu fakturovanému spoločnosťou GRUNTY, s. r. o. reálne došlo, ale aj to, či bol postup správcu dane, ktorý vydaniu napadnutého rozhodnutia predchádzal v súlade so zákonom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) po oboznámení sa so spisovým materiálom ako aj obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že rozhodnutie správcu dane ale aj žalovaného nie sú v súlade so zákonom, a že pokiaľ krajský súd žalobu zamietol, rozhodol tak bez náležitého vysporiadania sa s námietkami žalobkyne, ako aj bez náležitého oboznámenia sa s obsahom pripojeného

administratívneho spisu.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. 6ea) Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, 6eb) alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, 6ee) alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov. 1b)

Podľa § 15 ods. 2 zákona o správe daní správca dane doručí daňovému subjektu písomné oznámenie o výkone daňovej kontroly. Toto oznámenie musí obsahovať miesto a deň začatia daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. Ak z dôvodov na strane daňového subjektu nemožno začať daňovú kontrolu v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly, daňový subjekt je povinný túto skutočnosť do 8 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly oznámiť správcovi dane a dohodnúť so správcom dane iný deň začatia daňovej kontroly, pričom daňová kontrola sa nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly. Ak nedôjde k dohode medzi daňovým subjektom a správcom dane o začatí daňovej kontroly, považuje sa štyridsiaty deň za deň začatia daňovej kontroly. Ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6 ; o tomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom sa postupuje podľa odsekov 10 , 12 a 13 a primerane podľa odseku 11 ; v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil. Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Tieto doklady daňový subjekt môže predkladať len do doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok (§ 15 ods. 10) .

Podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiadava správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Podľa § 15 ods. 13 zákona o správe daní daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spisania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) . Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spisania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, 1b) za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29

ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) . Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní 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 vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, 6eg) najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15 , príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 15 ods. 18 zákona o správe daní 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.

Podľa § 25a ods. 1 zákona o správe daní správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začal Podľa § 15 ods. 18 zákona o správe daní o konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

Podľa § 25a ods. 2 zákona o správe daní správca dane môže konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnu účastníci konania. Ak nie je ukončené konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, môže správca dane túto lehotu primerane predĺžiť, najdlhšie však na čas, kým sa rozhodne o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

Podľa § 25a ods. 3 zákona o správe daní proti rozhodnutiu o prerušení konania nie je prípustné odvolanie.

Podľa § 25a ods. 4 zákona o správe daní správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2 . Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

Podľa § 25a ods. 5 zákona o správe daní ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že správca dane doručoval na adresu žalobkyne uvedenú v obchodnom registri upovedomenie o výkone kontroly č. 675/320/691/2010/Tak z 08. januára 2010 na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie október 2009 s tým, že daňová kontrola začne dňom 15. januára 2010 o 09:00 hod., pričom súčasne upovedomil daňový subjekt, aby v lehote 20 dní od začatia daňovej kontroly predložil všetky doklady potrebné k výkonu daňovej kontroly. Uvedená zásielka sa správcovi dane vrátila s poznámkou, že odberateľ si ju v odbernej lehote neprevzal. Podľa názoru najvyššieho súdu možno v zmysle § 17 ods. 3 zákona o správe daní považovať túto zásielku za doručení. Napriek tomu, že sa uvedená zásielka správcovi dane vrátila, pretože si ju daňový subjekt v odbernej lehote neprevzal, je nepochybné, že o začatí daňovej kontroly sa daňový subjekt dozvedel, pretože dňa 27. januára 2010 sa konateľ žalobkyne dostavil k správcovi dane za účelom predloženia dokladov potrebných k výkonu daňovej kontroly. Táto skutočnosť vyplynula zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 27. januára 2010. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 08. apríla 2010 vyplýva, že daňový subjekt predložil správcovi dane žiadanú Zmluvu o prevode č. 2009/01. Následne dňa 09. júna 2010 správca dane požiadal Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky o povolenie na predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly, ktorej žiadosti bolo vyhovené a lehota na vykonanie daňovej kontroly bola predĺžená do 13. januára 2011. O tom to predĺžení lehoty na výkon daňovej kontroly bola žalobkyňa upovedomená listom správcu dane z 28. júna 2010, doručeným žalobkyni dňa 13. júla 2010. Následne správca dane rozhodnutím z 11. novembra 2010 č. 675/320/79429/2010/Tak

rozhodol o prerušení kontroly z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia - preverovanie skutočnosti formou žiadosti o poskytnutie informácií - opakovaná žiadosť o informáciu zaslaná dňa 04. októbra 2010 správcovi konkurznej podstaty JUDr. A.. Listom z 20. januára 2011 oznámil správca dane žalobkyni, že dňom 19. januára 2011 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila. Následne dňa 27. januára 2011 vypracoval správca dane protokol z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie október 2009. Tento protokol spolu s prípisom oznamujúcim určenie termínu jeho prerokovania na deň 07. marca 2011 správca dane doručoval na adresu sídla spoločnosti zapísanú v obchodnom registri. Zásielka sa správcovi dane vrátila ako neprevzatá v odbernej lehote, a preto správca dane z poukazom na ustanovenie § 15 ods. 12 zákona o správe daní považoval deň 07. marca 2011 za deň prerokovania protokolu.

Vychádzajúc z vyššie citovaných ustanovení, daňová kontrola je ukončená prerokovaním protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom a nasledujúcim dňom po jeho prerokovaní začína vyrubovacie konanie v zmysle § 44 ods. 1 zákona o správe daní. Lehota, ktorá bola ustanovená v § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov, je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie podľa § 30a ods. 1 až 4 zákona o správe daní. 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 o správe daní a poplatkov). 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 (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní). Túto požiadavku v niektorých prípadoch zákonodarca formuloval celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu.

V danom prípade z obsahu administratívneho spisu vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, že správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu túto neukončil v zákonom stanovenej lehote a to napriek tomu, že mu bola táto lehota Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky predĺžená do 13. januára 2011. Tento deň bol posledným dňom, kedy mohol správca dane protokol o výsledku daňovej kontroly s daňovým subjektom prerokovať. Správca dane ako aj žalovaný považovali protokol za prerokovaný až dňom 07. marca 2011. Z obsahu administratívneho spisu neboli zistené skutočnosti, že by nebol daňový subjekt súčinný pri výkone daňovej kontroly a to napriek tomu, že niektoré zásielky sa správcovi dane vrátili, pretože ich daňový subjekt v odbernej lehote neprevzal. Konateľ žalobkyne sa osobne zúčastňoval na opakovaných ústnych rokovaníach u správcu dane z ktorých rokovaní bola vždy spísaná zápisnica a predkladal aj žiadané doklady.

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 (k tomu pozri bližšie nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010 - www.concourt.sk). Daňovú kontrolu tak nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon. 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 (k tomu pozri bližšie rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SŽf/1/2009 z 29. januára 2009 - ASPI ID JUD39219SK).

Pokiaľ ide o skutočnosť, že správca dane rozhodnutím z 11. novembra 2010 rozhodol o prerušení daňovej kontroly s tým, že počas tohto prerušenia lehota výkonu daňovej kontroly neplynie, najvyšší súd poukazuje na to, že prerušiť daňovú kontrolu v súlade s ustanovením § 25a ods. 1 zákona o správe daní, možno iba v prípade, ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§26) alebo konanie o inej skutočnosti

rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Podľa názoru najvyššieho súdu nemôže správca dane daňovú kontrolu prerušiť kedykoľvek a inštitút prerušenia konania (výkonu daňovej kontroly) v zmysle § 26a zákona o správe daní neslúži správcovi dane v prípade hrozby, že daňovú kontrolu neukončí v zákonnej lehote na predĺženie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly. V danom prípade bola daňová kontrola prerušená za účelom zaslania dožiadanie správcovi konkurznej podstaty, čiže nešlo o prerušenie z dôvodu že sa začalo konanie o predbežnej otázke alebo o inej rozhodujúcej skutočnosti ale len o zaslanie dožiadania správcovi konkurznej podstaty, teda na získanie dôkazu, podľa názoru najvyššieho súdu bolo uvedené prerušenie výkonu daňovej kontroly nezákonné a nemožno preto čas prerušenia konania odpočítavať od času výkonu kontroly.

Ak teda správca dane v danom prípade nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 15 ods. 17 zákona o správe daní, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní). V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho završením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné.

Na základe uvedeného dospel najvyšší súd k záveru, že rozsudok Krajského súdu v Trenčíne treba podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP zmeniť a rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane zrušiť a vec vrátiť na nové konanie a rozhodnutie, pretože daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť a teda v konaní bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí (§ 250j ods. 2 písm. e/ OSP).

O náhrade trov celého súdneho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 1 a 5 OSP v zmysle ich vyčíslenia právnym zástupcom v sume 132 eura za zaplatený súdny poplatok 2 x po 66,- eur a 480,58 eura titulom trov právneho zastúpenia, ktorá suma pozostáva z náhrady trov za poskytnuté právne služby v uplatnenom rozsahu za 1 úkon právnej služby vykonaný v roku 2011 (prevzatie a príprava vrátane prvej porady s klientom) v sume po 123,90 eura, plus paušál po 7,41 eura, za dva úkony právnej služby vykonané v roku 2012 (podanie žaloby a podanie odvolania proti rozsudku krajského súdu) po 127,16 eura, plus 2 x paušál po 7,63 eura, plus DPH 20 % v sume 80,09 eura podľa § 11 ods. 4, § 14 ods. 1 písm. a/, b/ a § 16 ods. 3 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov.

Náhradu trov konania je žalovaný povinný zaplatiť na účet advokátskej kancelárie Šášik & Partners, s. r. o., so sídlom v Bratislave (§ 149 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) do troch dní.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte 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. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie n i e j e prípustné.