

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/46/2015
Identifikačné číslo spisu:	9013010018
Dátum vydania rozhodnutia:	06.10.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:9013010018.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Příbelskej PhD., v právnej veci žalobcu: HANT BA, a.s., Hliny 1412, Považská Bystrica, IČO: 36 328 375, právne zastúpeného advokátom: JUDr. Bohumil Novák, Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Ministerstvo financií Slovenskej republiky, Štefanovičova 5, Bratislava o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. MF/24553/2012-71 zo dňa 27.11.2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č. k. 1S 91/2013-36 zo dňa 24. apríla 2014 v spojení s opravným uznesením č. k. 1S/91/2013-62 zo dňa 21. mája 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 91/2013-36 zo dňa 24. apríla 2014 v spojení s opravným uznesením č. k. 1S/91/2013-62 zo dňa 21. mája 2015 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. MF/24553/2012-71 zo dňa 27.11.2012, ktorým žalovaný zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR č. I/226/1230-126932/2010/990596-r zo dňa 15.12.2010. Rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR č. I/226/1230-126932/2010/990596-r zo dňa 15.12.2010 bol zrušený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/41587/09/Kav zo dňa 05.10.2009, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie rok 2006 v sume 67.168,99 €.

Krajský súd v medziach žaloby podanej žalobcom preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu a dospel k záveru, že správne orgány oboch stupňov riadne zistili skutkový

stav vecí. Žalovaný správny orgán sa riadne vysporiadal so všetkými dôvodmi uvedenými žalobcom v odvolaní, správne vyhodnotil skutkový a právny stav a vec správne právne posúdil. Rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby je v súlade so zákonom, a preto krajský súd žalobu žalobcu zamietol.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že predmetom posúdenia súdom bola skutočnosť, či žalovaný bol oprávnený preskúmať rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR č. I/226/1230-126932/2010/990596-r zo dňa 15.12.2010 a ak áno, či postupoval zákonne, keď zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Podľa názoru krajského súdu kompetencia žalovaného preskúmať rozhodnutia finančného riaditeľstva v mimoodvolacom konaní je jednoznačne daná v zmysle ust. § 3 ods. 1 zák. č. 333/2011 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva (ďalej len „zákon č. 333/2011 Z.z.“), podľa ktorého Ministerstvo financií SR preskúmava rozhodnutia finančného riaditeľstva v mimoodvolacom konaní. Napadnuté rozhodnutie žalovaného z tohto dôvodu nemožno považovať za nulité rozhodnutie tak, ako sa domnieva žalobca. Žalovaný preto podľa názoru krajského súdu postupoval správne, keď napadnutým rozhodnutím rozhodol o podnete Finančného riaditeľstva SR na preskúmanie rozhodnutia Daňového riaditeľstva z 15.12.2010 v mimoodvolacom konaní. Prvostupňový súd má za to, že pri správe daní má dozor Ministerstva financií SR nad zákonnosťou rozhodnutí vydaných podriadeným orgánom - Finančným riaditeľstvom SR prednosť pred súdnym prieskumom zákonnosti rozhodnutí finančných orgánov.

K aplikácii nálezů Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010 krajský súd uvádza, že sa stotožňuje s názorom žalovaného, a teda má za to, že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly podľa nálezů Ústavného súdu III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.6.2010 platí bezvýnimčne za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť (krajský súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 1/2009 zo dňa 29.1.2009). Daňové riaditeľstvo SR v rozhodnutí zo dňa 15.12.2010 neaplikovalo uvedený názor Ústavného súdu SR a neposúdilo okolnosti ukončenia daňovej kontroly po lehote ustanovenej zákonom v nadväznosti na to, či bola pri výkone daňovej kontroly a najmä jej ukončení zo strany daňového subjektu poskytnutá súčinnosť.

Podľa názoru krajského súdu po zistení dôvodov nezákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva, žalovaný nemohol konanie zastaviť, pretože napadnutým rozhodnutím zo dňa 27.11.2012 nedoplnil len výrok, ale vyslovil právny názor, ktorým zaviazal Finančné riaditeľstvo SR postupovať v ďalšom konaní v intenciách nálezů, vyhodnotiť skutočnosti, ktoré prv Daňové riaditeľstvo SR opomenulo - najmä poskytnutú súčinnosť zo strany žalobcu, následne na vyhodnotenie tejto súčinnosti aplikovať, resp. neaplikovať nález Ústavného súdu SR a vysporiadať sa so všetkými odvolacími dôvodmi. Žalovaný preto správne rozhodol, keď vec vrátil Daňovému riaditeľstvu na nové konanie a rozhodnutie.

Prvostupňový súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu, že napadnuté rozhodnutie je potrebné zrušiť z dôvodu zmätočnosti. Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 1020506/1/1188326/2012/5290-r zo dňa 28.09.2012 samo napravilo chybu, keď zrušilo dodatočný platobný výmer správcu dane č. 9312402/5/438757/2012 zo dňa 18.05.2012 vzhľadom na neukončené daňové konanie vo vzťahu k predchádzajúcej daňovej kontrole začatej dňa 18.08.2008. Obnovil sa teda stav, ktorý bol pred vydaním dodatočného platobného výmeru č. 9312402/5/438757/2012 zo dňa 18.05.2012 a tým sa odstránila zmätočnosť rozhodnutí, ktorá sa oprávnené javila.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. MF/24553/2012-71 zo dňa 27. novembra 2012 zrušuje a konanie zastavuje. Žalobca si uplatnil náhradu trov prvostupňového a odvolacieho súdneho konania, ktoré vyčísli v zákonom stanovenej lehote.

Podľa názoru žalobcu je napadnutý rozsudok krajského súdu nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov.

Žalobca uvádza, že žalovaný v čase vydania rozhodnutia nemal kompetenciu na jeho vydanie, a to z dôvodu zmeny právnej úpravy zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len ako „daňový poriadok“), konkrétne § 4 ods. 2, písm. b/, bod 2 daňového poriadku, keď od 01.01.2014 boli z pôvodného textu zákona vypustené slová „v prvom stupni“. Žalobca naďalej namieta, že použitie zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva (ďalej len „zákon č. 333/2011 Z. z.“) v tomto prípade a v tejto súvislosti je vylúčené, pretože tento zákon má charakter všeobecne záväzného právneho predpisu, avšak pre správu daní je možné použiť len daňový poriadok, pretože daňový poriadok má vo vzťahu k zákonu č. 333/2011 Z. z. postavenie predpisu *lex specialis*, čo znamená prednostné a výlučné použitie daňového poriadku.

Na námietke zmätočnosti postupu daňových orgánov a následne i žalovaného žalobca trvá i naďalej a zdôrazňuje, že v tej istej veci môže konať verejný orgán len raz a nemôže v tej istej veci konať bez obmedzení, pretože tu existuje prekážka právoplatne rozhodnutej veci. V tejto súvislosti poukazuje žalobca na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky II. ÚS 191/2012 zo dňa 4. septembra 2013.

Žalobca ďalej uvádza, že krajský súd nijakým spôsobom nereagoval na jeho námietku o uplynutí lehôt na vydanie rozhodnutia podľa § 44 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov.

Žalobca sa vo svojom odvolaní vyjadril aj k aplikácii nálezů Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010 a má za to, že nie je pravda, že by sa Finančné riaditeľstvo SR vo svojom rozhodnutí nezaoberalo otázkou súčinnosti v súvislosti s vydaním zrušujúceho rozhodnutia zo dňa 15.12.2010, keď v obsahu dôvodov tohto rozhodnutia sú uvedené všetky skutočnosti, ktoré predchádzali ukončeniu daňovej kontroly, a teda i skutočnosti týkajúcej sa súčinnosti daňového subjektu pri ukončení daňovej kontroly. Tento stav je konštatovaný na strane 14, štvrtý odsek. Odvolací orgán sa teda podľa žalobcu zaoberal všetkými skutočnosťami pre možnú aplikáciu uvedeného nálezů Ústavného súdu Slovenskej republiky a nezistil nesúčinnosť. Ministerstvo financií SR bez akejkoľvek zmeny skutkového stavu zasiahlo do rozhodovacej autonómie vtedajšieho daňového riaditeľstva a už predtým vyhodnotené skutkové a právne závery vyhodnotilo inak, pričom nové dôvody na takýto záver neexistujú. Takýto postup je prejavom zjavnej svojvôle a porušením základného ústavného práva, a to práva na právnu istotu.

O neposkytnutí súčinnosti pri vykonávaní daňovej kontroly má svedčiť úradný záznam správcu dane zo dňa 17.08.2009, na základe ktorého zamestnankyňa právneho zástupcu daňového subjektu informovala, že právny zástupca je na dovolenke a poštu nepreberá a z toho dôvodu sa pre dovolenku prerokovania protokolu nezúčastní. Úradný záznam podľa žalobcu nemôže byť pravdivý, pretože v čase od 2. júla 2009 do 29. augusta 2009 bola kancelária zatvorená a nefunkčná z dôvodu čerpania dovoleniek a nemohla byť prítomná ani zamestnankyňa, ktorá mala taktiež dovolenku. Uvedené zistenia správcu dane však len potvrdzujú, že nemohli byť splnené zákonné podmienky pre fikciu náhradného doručenia podľa vtedy platného právneho poriadku, uvedené v § 17 ods. 3 zákone č. 511/1992 Zb., a to zákonná podmienka zdržiavania sa adresáta v mieste doručenia. Ide teda o objektívny dôvod, pre ktorý podmienka náhradného doručenia nemohla byť splnená, čo nakoniec správca dane akceptoval a určil nový náhradný termín prerokovania protokolu a tým ukončenia daňovej kontroly. V tejto súvislosti žalobca poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Cdo 4/2010 zo dňa 31. januára 2011, ako aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 119/07 zo dňa 27. septembra 2007.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu zo dňa 17.06.2014 uviedol, že žalobca v podanom odvolaní poukazuje na tie isté argumenty, ktoré uviedol v žalobe, ako aj na pojednávaní. S poukazom na skutočnosť, že vo vyjadrení k žalobe, ako aj na pojednávaní sa podrobne ku všetkým námietkam žalobcu vyjadril, nepovažuje žalovaný za potrebné uvedené skutočnosti a argumenty opakovať a navrhuje rozsudok

krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a 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 verejného 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 jednohlasne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Z administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že Daňový úrad Považská Bystrica vykonal u žalobcu - daňového subjektu HANT BA, a.s., daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie rok 2005 a rok 2006, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 670/320/30137/2009/Jak zo dňa 15.07.2009 a Dodatok č. 1 zo dňa 25.09.2009, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou protokolu. Daňový úrad Považská Bystrica začal vykonávať daňovú kontrolu dňa 18.08.2008. Listom zo dňa 07.01.2009 Daňový úrad Považská Bystrica požiadal o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky listom zo dňa 16.01.2009 vyhovel žiadosti Daňového úradu Považská Bystrica a lehotu na výkon daňovej kontroly predĺžilo do 18.08.2009. Listom zo dňa 28.01.2009 Daňový úrad Považská Bystrica upovedomil žalobcu, že daňovú kontrolu nie je možné ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia a zároveň oznámil žalobcovi, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola predĺžená do 18.08.2009. Listom zo dňa 04.02.2009 Daňový úrad Považská Bystrica vyzval žalobcu na splnenie si povinnosti tým, že dňa 17.02.2009 sa dostaví na Daňový úrad Považská Bystrica za účelom oboznámenia sa s výsledkami dokazovacieho konania, ako aj poskytnutia potrebných informácií pre správcu dane. Táto výzva bola žalobcovi doručená dňa 06.02.2009. Na ústnom pojednávaní dňa 17.02.2009 bol prítomný právny zástupca žalobcu, aby splnil povinnosti v zmysle vyššie uvedenej výzvy. Výzvou zo dňa 25.03.2009 vyzval Daňový úrad Považská Bystrica žalobcu na predloženie dôkazov. Výzva bola žalobcovi doručená dňa 31.03.2009. Žalobca bol písomne upovedomovaný o pojednávaniach, predmetom ktorých boli výsluchy svedkov - konateľov spoločností, ktoré boli dodávateľmi žalobcu. Na týchto ústnych pojednávaniach sa žalobca nezúčastňoval. Podaním doručeným Daňovému úradu Považská Bystrica zaslal žalobca správcovi dane všetky podľa neho dostupné a doteraz nepredložené dôkazy, v zmysle výzvy. Na pojednávaní dňa 23.06.2009, predmetom ktorého bolo oboznámenie s doterajšími výsledkami daňovej kontroly, sa zúčastnil právny zástupca žalobcu.

Listom zo dňa 15.07.2009 vyzval Daňový úrad Považská Bystrica žalobcu na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie s tým, že prerokovanie protokolu sa uskutoční dňa 18.08.2009. Žalobca predmetnú zásielku neprevzal v odbernej lehote. Z úradného záznamu nachádzajúceho sa v administratívnom spise vyplýva, že správca dane si dňa 17.08.2009 overoval telefonicky prevzatie výzvy na prerokovanie protokolu z daňovej kontroly a bolo mu pracovníčkou advokátskej kancelárie oznámené, že právny zástupca žalobcu je už dva týždne na dovolenke, poštu nepreberajú a dňa 18.08.2009 sa určite nezúčastní na ústnom pojednávaní u správcu dane z dôvodu dovolenky. Následne správca dane zaslal právnenému zástupcovi žalobcu opakovanú výzvu na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie, a táto výzva bola právnenému zástupcovi žalobcu doručená dňa 02.09.2009. Z úradného záznamu č. I. 67 vyplýva, že právny zástupca žalobcu požiadal o zmenu termínu prerokovania protokolu na 28.09.2009 z dôvodu pobytu v zahraničí. Správca dane navrhol termín 29.09.2009. Podaním doručeným správcovi dane dňa 16.09.2009 podal žalobca vyjadrenie k protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly. Protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 29.09.2009. Vykonanou daňovou kontrolou bol u žalobcu zistený rozdiel dane za rok 2005 vo výške 204 830,11 € a za rok 2006 vo výške 67 168,99 €, na základe čoho Daňový úrad Považská Bystrica vydal dodatočný platobný výmer č. 670/230/41587/09/Kav zo dňa 05.10.2009, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 67 168,99 €. Žalobca podal voči dodatočnému platobnému výmeru odvolanie, na základe ktorého Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/226/1230-126932/2010/990596-r zo dňa

15.12.2010 zrušilo dodatočný platobný výmer č. 670/230/41587/09/Kav zo dňa 05.10.2009, a to z dôvodu prekročenia maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly, čím podľa Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky došlo nie len k porušeniu § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., ale aj k porušeniu zásady primeranosti a zásady zákonnosti v daňovom konaní.

Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica, následne opätovne vykonal daňovú kontrolu u žalobcu - daňového subjektu HANT BA, a.s., za zdaňovacie obdobie rok 2006 ktorá bola začatá dňa 10.05.2011 a o ktorej výsledku zistení bol spísaný protokol č. 9312402/1/653381/12 zo dňa 28.03.2012. Protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 09.05.2012. Výsledkom tejto daňovej kontroly bol zistený rozdiel dane vo výške 67 168,99 €, na základe čoho Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica vydal dodatočný platobný výmer č. 9312402/5/438757/2012 zo dňa 18.05.2012, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2006 vo výške 67 168,99 €.

Žalobca sa opätovne voči dodatočnému platobnému výmeru odvolal, na základe čoho Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 1020506/1/1188326/2012/5290-r zo dňa 28.09.2012 zrušilo dodatočný platobný výmer č. 9312402/5/438757/2012 zo dňa 18.05.2012, a to z dôvodu, že táto druhá daňová kontrola nemala byť podľa názoru Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky vykonaná, pretože absentujú rozhodnutia z prvej daňovej kontroly začatej dňa 18.08.2008.

Ministerstvo financií Slovenskej republiky na základe podnetu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky preskúmalo rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/226/1230-126932/2010/990596-r zo dňa 15.12.2010 a dospelo k záveru, že rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky nebolo vydané v súlade so zákonom, na základe čoho Ministerstvo financií Slovenskej republiky rozhodnutím č. MF/24553/2012-71 zo dňa 27.11.2012 zrušilo rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/226/1230-126932/2010/990596-r zo dňa 15.12.2010 a vec vrátilo na ďalšie konanie. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky následne rozhodnutím č. 1100306/1/80841/2013/5290-r zo dňa 18.02.2013 zrušilo dodatočný platobný výmer Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/41587/09/Kav zo dňa 05.10.2009.

Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie Ministerstva financií Slovenskej republiky rozhodnutím č. MF/24553/2012-71 zo dňa 27.11.2012.

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).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

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

Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správne daní a poplatkov“) 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. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,

- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní a poplatkov, 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 požiada 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. 12 zákona o správe daní a poplatkov po prerokovaní protokolu protokol podpisuje kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca a zamestnanec správcu dane. Odmietnutie podpisu kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom zamestnanec správcu dane v protokole zaznamená spolu s dôvodom odmietnutia, ak je mu známy. Jedno vyhotovenie protokolu odovzdá zamestnanec správcu dane kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi. Deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia. Ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu.

Podľa § 15 ods. 13, veta prvá zákona o správe daní a poplatkov 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.

Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov 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. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 15b ods. 1 zákona o správne daní a poplatkov 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 dodatočným hlásením,
- b) ak daňový subjekt žiadal o vrátenie dane podľa osobitného zákona,
- c) na podnet ministerstva, daňového riaditeľstva alebo colného riaditeľstva.

Podľa § 17 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov, ak nebol adresát písomnosti, ktorá má byť doručená do vlastných rúk, zastihnutý, hoci sa v mieste doručenia zdržuje, upovedomí ho doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určitý deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte alebo na obecnom úrade a adresáta o tom vhodným spôsobom vyrozumie. Ak si nevyzdvihne adresát písomnosť do pätnástich dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa adresát o uložení nedozvedel.

Podľa § 44 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13)

a) platobný výmer, ak

1. daň zistená po daňovej kontrole alebo po opakovanej daňovej kontrole sa neodlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní, alebo hlásení, alebo dodatočnom hlásení, alebo od dane vyrubenej správcom dane,
2. daň zaplatená podľa osobitných zákonov bez podania daňového priznania alebo hlásenia sa neodlišuje od dane, ktorá mala byť podľa osobitných zákonov zaplatená bez podania daňového priznania alebo hlásenia, zistenej daňovou kontrolou,
3. daň mala byť podľa osobitných zákonov zaplatená bez podania daňového priznania alebo hlásenia, ale daňový subjekt túto daň ani čiastočne nezaplatil,
4. sa u daňového subjektu, ktorý používa tovar oslobodený od dane podľa osobitných zákonov, daňovou kontrolou zistí daň,

b) dodatočný platobný výmer, ak sa daň

1. zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere,
2. zaplatená podľa osobitných zákonov bez podania daňového priznania alebo hlásenia odlišuje od dane, ktorá mala byť podľa osobitných zákonov zaplatená bez podania daňového priznania alebo hlásenia alebo od dane zistenej daňovou kontrolou, alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole,
3. mala podľa osobitných zákonov zaplatiť bez podania daňového priznania alebo hlásenia a daňový subjekt túto daň aspoň čiastočne zaplatil.

Podľa § 46 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov proti určaniu dane správcom dane a proti iným rozhodnutiam, pre ktoré je to zákonom ustanovené, sa účastník konania môže odvolať, ak sa odvolania nevzdal písomne alebo ústne do zápisnice.

Podľa § 48 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť. Pritom nie je odvolací orgán viazaný len návrhmi odvolávajúceho sa a môže zmeniť rozhodnutie odvolaním napadnuté i v neprospech odvolávajúceho sa. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov odvolací orgán rozhodnutie preskúma s výnimkou podľa odseku 4. Rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to

dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

Podľa § 4 ods. 2 písmeno b/ daňového poriadku v znení účinnom k 31.12.2012, t. j. v čase vydania predmetného rozhodnutia žalovaného, sú osobami zúčastnenými na správe daní aj druhostupňový orgán, ktorým je

1. finančné riaditeľstvo vo veciach, v ktorých v prvom stupni rozhoduje správca dane
2. ministerstvo vo veciach, v ktorých v prvom stupni rozhoduje finančné riaditeľstvo

Podľa § 77 ods. 1 zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len „daňový poriadok“) rozhodnutie, ktoré je právoplatné, okrem daňovej exekučnej výzvy a rozhodnutia o odvolaní proti daňovej exekučnej výzve, môže z vlastného alebo iného podnetu preskúmať druhostupňový orgán; ak ide o rozhodnutie ministerstva, minister na základe návrhu ním určenej osobitnej komisie. Rozhodnutie ministra nemožno preskúmať. Podnet na preskúmanie rozhodnutia nie je oprávnený podať druhostupňový orgán, ktorému ministerstvo právoplatné rozhodnutie už preskúmalo. Rovnako podnet na preskúmanie rozhodnutia nie je oprávnený podať správca dane, ktorý rozhodnutie vydal a o ktorom rozhodol druhostupňový orgán, ktorému ministerstvo právoplatné rozhodnutie už preskúmalo.

Podľa § 77 ods. 3 daňového poriadku rozhodnutie vydané v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom orgán príslušný na preskúmanie rozhodnutia zmení alebo zruší. Orgán príslušný na preskúmanie rozhodnutia rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody.

Podľa § 77 ods. 5 daňového poriadku pri preskúmaní rozhodnutia vychádza príslušný orgán z právneho stavu a skutkových okolností v čase vydania rozhodnutia. Príslušný orgán nemôže rozhodnutie zmeniť alebo zrušiť alebo zrušiť a vrátiť vec na ďalšie konanie podľa odseku 3, ak sa po jeho vydaní dodatočne zmenili rozhodujúce skutkové okolnosti, z ktorých pôvodné rozhodnutie vychádzalo.

Vychádzajúc z vyššie citovaných ustanovení zákona o správe daní a poplatkov, lehota 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. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo 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 dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov). Túto požiadavku formuloval zákonodarcia celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu. Pri daňovej kontrole bol v čase jej vykonávania u žalobcu uvedený limit ustanovený v § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov, z ktorého vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, že daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon.

Z vyššie uvedeného právneho názoru teda možno v stručnosti vyvodit', že zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly nemožno prekročiť, avšak nie bezvýnimčne, čo vyplýva aj z nálezov Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010, podľa ktorého „daňovú kontrolu tak nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon. Tento záver potvrdzuje aj neskoršia zmena zákona o správe daní a poplatkov (zákon č. 215/2007 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov), ktorej účinnosťou boli ustanovenia obmedzujúce časový rozsah daňovej kontroly systematicky preradené z § 30a upravujúceho lehoty na rozhodnutie do § 15 regulujúceho komplexne daňovú kontrolu. Ústavný súd však v zhode so stabilizovanou judikatúrou najvyššieho súdu neopomína, že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový

rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimočne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť.“ Ústavný súd Slovenskej republiky ešte v tejto súvislosti odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 29. januára 2009 sp. zn. 3Sžf/1/2009.

Daňová kontrola u žalobcu mala byť ukončená dňa 18.08.2009. Právny zástupca žalobcu bol o tejto skutočnosti riadne informovaný listom zo dňa 28.01.2009, čo preukazuje doručka, podľa ktorej bola právnenému zástupcovi žalobca predmetná písomnosť doručená dňa 30.01.2009. Je preto v rozpore s požiadavkou poskytnutia potrebnej súčinnosti na vykonanie daňovej kontroly, že v čase od 02.07.2009 do 29.08.2009 bola advokátska kancelária právneho zástupcu žalobcu zatvorená a nefunkčná z dôvodu čerpania dovoleniek, čo uvádza samotný žalobca v odvolaní voči rozsudku krajského súdu. Žalobca zastúpený už v priebehu konania pred správnymi orgánmi právny zástupcom bol informovaný o termíne ukončenia daňovej kontroly, a teda bolo jeho povinnosťou poskytnúť správcovi dane súčinnosť potrebnú na vykonanie daňovej kontroly v zákonnej lehote. Žalobca sa síce zúčastnil na niektorých ústnych pojednávaniach v priebehu správneho konania, taktiež reagoval na výzvy správcu dane na doloženie požadovaných dokladov, no tým, že v čase zákonom stanoveného skončenia daňovej kontroly nebol právny zástupca žalobcu prítomný, správca dane nemohol ukončiť daňovú kontrolu v zákonom stanovenej lehote, a to bez svojho zavinenia. Najvyšší súd považuje za preukázané a nesporné, že žalobca neposkytol správcovi dane potrebnú súčinnosť a práve z tohto dôvodu bola daňová kontrola ukončená po uplynutí zákonnej lehoty.

Žalobca v odvolaní namieta fikciu doručenia výzvy k prerokovaniu protokolu o vykonanej daňovej kontrole, avšak jeho argumenty sú absolútne v rozpore s výkladom príslušného ustanovenia § 17 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov. Toto citované ustanovenie možno vykladať v tom zmysle, že je splnená podmienka na fikciu doručenia, ak sa adresát nezdržiava v mieste svojho sídla z dôvodu čerpania dovolenky.

Žalobca v odvolaní namieta, že žalovaný nemal kompetenciu na vydanie predmetného rozhodnutia, čo vyvodzuje zo znenia § 4 ods. 2 písm. b/ daňového poriadku, podľa ktorého osobami zúčastnenými na správe daní je druhostupňový orgán, ktorým je:

- finančné riaditeľstvo vo veciach, v ktorých v prvom stupni rozhoduje správca dane,
- ministerstvo vo veciach, v ktorých v prvom stupni rozhoduje finančné riaditeľstvo.

Žalovaný, t. j. Ministerstvo financií Slovenskej republiky na základe podnetu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky preskúmavalo rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky v zmysle § 77 daňového poriadku mimo odvolacieho konania. Inštitút preskúmania rozhodnutia mimo odvolacieho konania predstavuje opravný prostriedok, podľa ktorého možno preskúmať len právoplatné rozhodnutie, pričom toto preskúmanie vykonáva vždy druhostupňový orgán. V prípade predmetného rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky je podľa právnej a účinnej právnej úpravy v čase vydania predmetného rozhodnutia Finančné riaditeľstvo SR. Z ustanovenia § 3 ods. 1 písm. d/ zákona o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva možno zhodne so záverom krajského súdu vyvodiť, že takýmto orgánom bol v rozhodujúcom období aj žalovaný (ktorý je takýmto orgánom aj podľa § 4 ods. 2 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. s účinnosťou od 01.01.2013). Najvyšší súd sa teda nestotožnil s námietkou žalobcu o nedostatku kompetencií žalovaného na vydanie napadnutého rozhodnutia.

K zmätočnosti konania prebiehajúceho pred finančnými orgánmi odvolací súd uvádza, že nie sú dané dôvody k tomu, aby bolo predmetné napadnuté rozhodnutie zrušené z dôvodu zmätočnosti vyrubovaného konania. U žalobcu bola vykonaná daňová kontrola, na základe ktorej bol vydaný prvý dodatočný platobný výmer zo dňa 05.10.2009, ktorý bol následne zrušený. Na základe opätovnej daňovej kontroly bol znovu vydaný dodatočný platobný výmer, ten však bol následne zrušený, pričom vec nebola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie, t. j. v daňovej kontrole začatej dňa 10.05.2011 sa už nepokračovalo.

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí finančných orgánov v medziach podaného odvolania dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 ods. 1 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP a § 246c OSP. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.