

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/18/2016
Identifikačné číslo spisu: 9013010021
Dátum vydania rozhodnutia: 26.09.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:9013010021.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: HANT BA, a.s., Považské Podhradie 77, Považská Bystrica, IČO: 36328375, zastúpeného: JUDr. Bohumil Novák, advokát, Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Ministerstvo financií Slovenskej republiky, Štefanovičova 5, Bratislava, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č.k. 5S 81/2013-35 zo dňa 28. júla 2015, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. MF/26631/2012-71 zo dňa 10.12.2012, jednohlasne takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S 81/2013-35 zo dňa 28. júla 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. Konanie pred orgánmi finančnej správy

Daňový úrad Považská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie február 2006, ktorá sa začala dňom 20.08.2008 a na základe oznámenia bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „Daňové riaditeľstvo“) bola predĺžená do 20.08.2009.

Zistenia z daňovej kontroly spracoval správca dane v protokole zo dňa 13.09.2009, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie zaslal splnomocnenému zástupcovi žalobcu, pričom dňom prerokovania protokolu mal byť deň 18.08.2009.

Keďže zásielka s výzvou zo dňa 15.07.2009 doručovaná daňovému zástupcovi žalobcu D.. T. F. sa do 17.08.2009 správcovi dane nevrátila, kontaktoval správca dane adresáta telefonicky, pričom od jeho zamestnankyne zistil, že daňový zástupca je na dovolenke a že prerokovania protokolu dňa 18.08.2009 sa z tohto dôvodu nezúčastní.

Protokol spolu s výzvou správcu dane doručil zástupcovi žalobcu znovu dňa 02.09.2009 a prerokoval ho s ním na ústnom pojednávaní dňa 29.09.2009.

Dodatočným platobným výmerom č. 670/230/41283/09/Kav zo dňa 01.10.2009 správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie február 2006 v sume 818,62 €.

Na odvolanie žalobcu Daňové riaditeľstvo rozhodnutím č. I/226/1255-126707/2010/990618-r z 15.12.2010 zrušilo uvedený dodatočný platobný výmer z dôvodu, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonom stanovenej lehote, a preto z nej vyhotovený protokol nadobudol povahu nezákonne zisteného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Poukázal pritom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010 (ďalej na účely rozsudku len „nálež Ústavného súdu“, resp. „Ústavný súd“), pričom konštatoval, že rozhodnutie, ktoré vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly, je rovnako nezákonné. Ostatnými námietkami žalobcu, uvedenými v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru, sa nezaoberal.

Na základe podnetu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „Finančné riaditeľstvo“) žalovaný rozhodnutím č. MF/26631/2012-71 zo dňa 10.12.2012 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) podľa § 77 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) zrušil hore uvedené rozhodnutie Daňového riaditeľstva z 15.12.2010 a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Žalovaný vytýkal Daňovému riaditeľstvu, že nesprávne aplikovalo nález Ústavného súdu bez posúdenia skutočností, ktoré spôsobili prekročenie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly v nadväznosti na súčinnosť žalobcu pri jej výkone a jej ukončení. Daňové riaditeľstvo postupovalo podľa názoru žalovaného nesprávne aj v tom, že sa s ohľadom na uvedený záver odmietlo zaoberať ostatnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní.

Tým, že vec nebola po zrušení dodatočného platobného výmeru vrátená správcovi dane na ďalšie konanie, teda do vyrubovacieho konania, došlo podľa názoru žalovaného k porušeniu § 44 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „zákon č. 511/1992 Zb.“).

II. Konanie pred krajským súdom

A)

Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote na krajskom súde žalobu s návrhom na jeho zrušenie a zastavenie konania. Zaujal názor, že napadnuté rozhodnutie je nulitným rozhodnutím, pretože bolo vydané orgánom vecne nepríslušným. Poukázal na § 77 ods. 1 a § 4 ods. 2 písm. c) bod 1 a 2 Daňového poriadku a tvrdil, že druhostupňovým orgánom v predmetnej veci nemôže byť žalovaný, pretože vo veci ako prvostupňový orgán rozhodoval správca dane.

Žalobca ďalej namietal procesnú zmätočnosť, ktorá nastala vydaním napadnutého rozhodnutia o zrušení zrušujúceho rozhodnutia Daňového riaditeľstva, nakoľko po jeho vydaní daňové orgány v konaní ďalej pokračovali, ako keby išlo o úplne nové konanie. V ňom bol vydaný dodatočný platobný výmer č. 9312401/5/437184/2012 zo dňa 18.05.2012, ktorý bol však následne na odvolanie žalobcu rozhodnutím Finančného riaditeľstva č. 1020506/1/1187789/2012/5290-r zo dňa 28.09.2012 zrušený. Uvedená zmätočnosť postupu daňových orgánov, vrátane žalovaného, je podľa žalobcu závažnou procesnou vadou, ktorá robí celé konanie nezákonným.

Podľa názoru žalobcu jediným dôvodom zrušenia rozhodnutia Daňového riaditeľstva bola skutočnosť, že v jeho výroku chýbala časť o vrátení veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie. Napadnuté rozhodnutie žalovaného považoval za úplne zbytočné a mal za to, že doplnenie výroku mohlo uskutočniť Finančné riaditeľstvo opravným rozhodnutím bez toho, aby muselo byť celé rozhodnutie zrušené, nakoľko protokol z daňovej kontroly vzhľadom na nedodržanie zákonnej lehoty nemohol byť použitý ako zákonný dôkaz. Podľa žalobcu v danej veci už nie je možné rozhodnúť a konanie malo byť zastavené.

B)

Žalovaný vo vyjadrení k žalobe navrhol žalobu zamietnuť, pričom poukázal na to, že všeobecná vecná príslušnosť žalovaného preskúmať právoplatné rozhodnutia Finančného riaditeľstva vyplýva z § 3 ods. 1 písm. f) zákona č. 333/2011 Z.z. Ustanovenie § 77 ods. 1 Daňového poriadku upravuje preskúmanie právoplatných rozhodnutí finančných orgánov nižších stupňov orgánmi najbližšieho vyššieho stupňa.

Žalovaný ďalej uviedol, že zrušením rozhodnutia Daňového riaditeľstva zo dňa 15.12.2010 došlo k náprave nezákonného stavu, keď Daňové riaditeľstvo v rozpore s nálezom Ústavného súdu neposúdilo okolnosti ukončenia daňovej kontroly po lehote stanovenej zákonom v nadväznosti na to, či bola pri výkone daňovej kontroly zo strany žalobcu poskytnutá súčinnosť. Podľa názoru žalovaného, ak sa v ďalšom konaní preukáže nesúčinnosť zo strany žalobcu, bude možné použiť protokol z daňovej kontroly ako dôkazný prostriedok a nález Ústavného súdu nebude možné aplikovať.

Žalovaný poukázal tiež na to, že v nadväznosti na napadnuté rozhodnutie Finančné riaditeľstvo v ďalšom konaní rozhodnutím č. 1100306/1/46647/2013/5290-r zo dňa 04.02.2013 zrušilo dodatočný platobný výmer správca dane č. 670/230/41283/09/Kav zo dňa 01.10.2009 a vec vrátilo správcovi dane na ďalšie konanie, pričom vyslovilo názor, že zo strany žalobcu nebola pri ukončení daňovej kontroly poskytnutá požadovaná súčinnosť, a preto je v konaní správca dane oprávnený použiť protokol z daňovej kontroly ako dôkazný prostriedok.

K namietanej procesnej zmätočnosti žalovaný uviedol, že vzhľadom na zrušenie dodatočného platobného výmeru zo dňa 01.10.2009 začal správca dane novú daňovú kontrolu s tým istým predmetom, na základe ktorej vydal nový dodatočný platobný výmer zo dňa 18.05.2012. Na odvolanie žalobcu Finančné riaditeľstvo rozhodnutím č. 1020506/1/1187789/2012/529-r zo dňa 28.09.2012 platobný výmer zrušilo s ohľadom na neukončené daňové konanie vo vzťahu k predchádzajúcej daňovej kontrole začatej dňa 20.08.2008.

Žalovaný tiež zaujal názor, že napadnutým rozhodnutím zo dňa 10.12.2012 nedoplnil len výrok rozhodnutia Daňového riaditeľstva zo dňa 15.12.2010, ale vyslovil právny názor, ktorým bolo Finančné riaditeľstvo v ďalšom konaní viazané.

C)

Krajský súd v Bratislave po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 28. júla 2015 rozsudok č.k. 5S/81/2013-35, ktorým žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku konštatoval, že kompetencia žalovaného preskúmať rozhodnutia Finančného riaditeľstva v mimoodvolacom konaní je jednoznačne daná v zmysle § 3 ods. 1 zákona č. 333/2011 Z.z., a preto napadnuté rozhodnutie nemožno z tohto dôvodu považovať za nulité.

Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že Daňové riaditeľstvo sa nezaoberalo skutočnosťou, z akého dôvodu bola daňová kontrola ukončená prerokovaním protokolu až dňa 29.09.2009 a či k tomuto prekročeniu lehoty neprispel aj žalobca svojim konaním, resp. neposkytnutím súčinnosti.

Ďalej sa krajský súd nestotožnil ani s ostatnými žalobnými námietkami a konštatoval, že žalovaný správne vyhodnotil skutkový a právny stav a vec po právnej stránke posúdil správne, pričom sa riadne vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými žalobcom v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu.

II. Odvolanie žalobcu, stanovisko žalovaného k odvolaniu

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok zrušil a priznal žalobcovi náhradu trov konania. Odvolanie odôvodnil tým, že by bolo v rozpore so zásadami akéhokoľvek konania, keby žalovaný mohol rozhodovať o ktoromkoľvek právoplatnom rozhodnutí správneho orgánu v mimoodvolacom konaní.

O právoplatných rozhodnutiach sa podľa žalobcu rozhoduje v mimoriadnych prípadoch a len vtedy, ak to ustanovuje osobitný predpis.

V danom prípade je osobitným predpisom Daňový poriadok, ktorý v § 77 ods. 1 ustanovuje, že právoplatné rozhodnutie môže z vlastného alebo iného podnetu preskúmať druhostupňový orgán. Nehovorí teda o nadriadenom orgáne, ale o druhostupňovom orgáne. V prejednávanej veci bol prvostupňovým orgánom Daňový úrad Považská Bystrica a druhostupňovým Daňové riaditeľstvo. Žalovaný preto podľa názoru žalobcu nemal kompetenciu vydať napadnuté rozhodnutie, ktoré je z tohto dôvodu nulité. Žalobca poukázal na vzťah špeciality § 77 ods. 1 k ustanoveniu § 4 ods. 2 Daňového poriadku a tvrdil, že § 77 ods. 1 upravuje konkrétne konanie o preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania.

Ak by sa vyvodzovala kompetencia žalovaného z ustanovenia § 4 ods. 2 písm. b) Daňového poriadku, potom by žalovaný mohol preskúmať akékoľvek rozhodnutie Finančného riaditeľstva a stal by sa vlastne tretím stupňom v sústave orgánov, čo by bolo porušením zásady dvojínštančnosti konania pri správe daní.

Žalobca zopakoval svoju argumentáciu uvedenú v žalobe v súvislosti s námietkou zmätočnosti postupu daňových orgánov. Namietal tiež nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia a tvrdil, že žalovaný nevedel, v čom je rozhodnutie Daňového riaditeľstva v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Polemizuje len o tom, či zástupca žalobcu v daňovom konaní svojím konaním neprispel k nedodržaniu daňovej lehoty na výkon daňovej kontroly, nezisťoval však skutkový stav, pretože podľa žalobcu to bol práve správca dane, ktorý zapríčinil prieťahy pri daňovej kontrole, postupoval svojvoľne a nekompetentne a v rozpore so základnými zásadami daňového konania.

Za prirodzené označil to, že v letných mesiacoch bol jeho zástupca na dovolenke, čo nemôže byť posudzované ako prieťah vo veci, nakoľko správca dane mal dostatočný časový priestor a plnú súčinnosť žalobcu pri celom výkone daňovej kontroly.

V.

Právne názory odvolacieho súdu

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O. s. p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O. s. p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O. s. p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolaniu nemožno vyhovieť a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 219 v spojení s § 250ja ods. 3 O. s. p. potvrdil.

Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, preto odvolací súd primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť

napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 333/2011 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení platnom a účinnom ku dňu vydania napadnutého rozhodnutia Ministerstvo ako ústredný orgán štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva plní tieto úlohy:

f) rozhoduje o odvolaniach proti rozhodnutiam finančného riaditeľstva a preskúmava jeho rozhodnutia v mimoodvolacom konaní podľa osobitných predpisov.

Podľa § 4 ods. 3 písm. q) zákona č. 333/2011 Z.z. Finančné riaditeľstvo plní tieto úlohy:

q) rozhoduje o odvolaniach proti rozhodnutiam daňových úradov, colných úradov a Kriminálneho úradu finančnej správy a preskúmava ich rozhodnutia mimo odvolacieho konania.

Podľa § 77 ods. 1 Daňového poriadku 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 preskúmavať. 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 ods. 3 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.

Vecnú a funkčnú rozhodovaciu pôsobnosť orgánov finančnej správy vymedzuje zákon č. 333/2011 Z.z., z ktorého citovaných ustanovení vyplýva, že Finančné riaditeľstvo (pred zmenou názvu Daňové riaditeľstvo) rozhoduje o odvolaniach proti rozhodnutiam daňových úradov a preskúmava ich právoplatné rozhodnutia v mimoodvolacom konaní v prípadoch, ak rozhodoval daňový úrad v prvom stupni správneho konania. Ak v prvostupňovom konaní rozhodovalo Finančné riaditeľstvo, odvolacím orgánom je Ministerstvo financií Slovenskej republiky, ktoré tiež preskúmava právoplatné rozhodnutia Finančného riaditeľstva v mimoodvolacom konaní, a to bez ohľadu na skutočnosť, či Finančné riaditeľstvo právoplatne rozhodlo ako správny orgán prvého stupňa, alebo ako odvolací orgán.

Žalovaný je teda oprávnený preskúmať v mimoodvolacom konaní každé právoplatné rozhodnutie Finančného riaditeľstva a rozhodnúť o jeho zmene alebo zrušení a vrátení veci, ak dospeje k záveru, že ide o rozhodnutie nezákonné.

Z hľadiska svojej povahy je preskúmanie rozhodnutia v mimoodvolacom konaní mimoriadnym opravným prostriedkom, ktorý v daňovom konaní slúži na nápravu nezákonnosti právoplatných rozhodnutí, bez zreteľa na to, či ide právoplatné rozhodnutie prvostupňového alebo odvolacieho orgánu. Nejde teda o riadny opravný prostriedok v treťom stupni konania, ktorý by narušal zásadu dvojštátnosti rozhodovania o daňovom konaní.

Konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí orgánov finančnej správy mimo odvolacieho konania upravuje Daňový poriadok v § 77, pričom kompetenciu preskúmať právoplatné rozhodnutie zveruje druhostupňovému orgánu. Pojem „druhostupňový orgán“ je v nadväznosti na ustanovenie § 3 ods. 1 zákona č. 333/2011 Z.z. nutné systematicky vykladať ako najbližšie nadriadený orgán v hierarchii orgánov finančnej správy. To inými slovami znamená, že orgánom, ktorý je oprávnený preskúmať právoplatné rozhodnutie Finančného riaditeľstva, je ten orgán, ktorý by bol inak oprávnený rozhodovať o odvolaní proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva. Týmto orgánom je žalovaný. Skutočnosť, že v prejednávanej veci rozhodoval v prvom stupni daňového konania správca dane a vtedajšie Daňové riaditeľstvo jeho rozhodnutie v odvolacom konaní zrušilo, neznamená, že žalovaný nemá kompetenciu

zverenú mu § 3 ods. 1 zákona č. 333/2011 Z.z. preskúmať rozhodnutie Daňového riaditeľstva v mimoodvolacom konaní.

Výklad relevantných právnych predpisov, ktorý účelovo predostiera žalobca, by znamenal, že žiadne rozhodnutie Finančného riaditeľstva vydané v odvolacom konaní by nemohol žalovaný preskúmať v konaní mimoodvolacom, čo by bolo v priamom rozpore s § 3 ods. 1 zákona č. 333/2011 Z.z. a najmä so zmyslom a účelom inštitútu mimoodvolacieho konania. Z uvedených dôvodov považoval Najvyšší súd odvoláciu námietku žalobcu za neopodstatnenú.

Pokiaľ ide o v odvolaní namietanú zmätočnosť postupu daňových orgánov v predmetnej veci, je pravdou, že tento postup nasvedčuje istej nekonzistentnosti v nazeraní na použiteľnosť protokolu z daňovej kontroly začatej u žalobcu dňa 20.08.2008, ako zákonného dôkazného prostriedku. Po zrušení pôvodného dodatočného platobného výmeru zo dňa 01.10.2009 sporným rozhodnutím vtedajšieho Daňového riaditeľstva zo dňa 15.12.2010 sa totiž začala nová daňová kontrola, na ktorej konci bol ďalší dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 18.05.2012, ktorý bol Finančným riaditeľstvom dňa 28.09.2012 zrušený, s ohľadom na neukončené daňové konanie vo vzťahu k predchádzajúcej daňovej kontrole začatej dňa 20.08.2008. Následne žalovaný napadnutým rozhodnutím zo dňa 10.12.2012 zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva zo dňa 15.12.2010 a na základe tohto rozhodnutia Finančné riaditeľstvo rozhodnutím zo dňa 04.02.2013 zrušilo dodatočne platobný výmer správcu dane dňa 01.10.2009.

Z uvedeného vyplýva, že po zrušení dodatočného platobného výmeru zo dňa 18.05.2012 neexistujú žiadne rozhodnutia, ktoré by sa týkali neskoršej daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie február 2006. Po zrušení rozhodnutia Daňového riaditeľstva zo dňa 10.12.2012 opäť začali pôsobiť účinky pôvodného dodatočného platobného výmeru zo dňa 01.09.2009 o vyrubení rozdielu DPH žalobcovi za predmetné zdaňovacie obdobie v sume 818,62 €.

Iste možno namietat, že rozhodovanie v predmetnej veci bolo komplikovanejšie ako bolo nutné, všetky rozhodnutia však boli vydané na to oprávnenými orgánmi a s účinkami predvídanými zákonom. Žiadna zmätočnosť, ktorá by mala byť dôvodom na zrušenie napadnutého rozhodnutia, nenastala a preto považoval odvolací súd i túto námietku odvolateľa za nedôvodnú.

Ústavný súd v spomenutom náleze III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. 6. 2010 konštatoval:

„Ak teda daňový úrad v sťažovateľovom prípade nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, 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 a poplatkov). 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.“

Zároveň však pripomenul nasledovné:

„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 (rozsudok najvyššieho súdu z 29. januára 2009 v konaní sp.zn. 3 SŽf 1/2009).“

Najvyšší súd neakceptoval ani námietku nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia. Postup Daňového riaditeľstva, ktoré s poukazom na nález Ústavného súdu zrušil dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 01.09.2009 pre nepoužiteľnosť daňového protokolu ako zákonného dôkazného prostriedku z dôvodu neukončenia daňovej kontroly v zákonnej lehote, vyhodnotil žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia za nesprávny a v podstate za predčasný.

Práve s odvolaním sa na závery vyššie uvedeného nálezu konštatoval, že Daňové riaditeľstvo neposúdilo okolnosti ukončenia daňovej kontroly po lehote ustanovenej zákonom v nadväznosti na poskytovanie súčinnosti pri jej výkone a jej ukončení zo strany daňového subjektu. Za dôvod zrušenia predmetného rozhodnutia Daňového riaditeľstva považoval žalovaný aj porušenie § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., pretože Daňové riaditeľstvo sa ako odvolací orgán nevysporiadalo so všetkými námietkami, ktoré žalobca uviedol v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru.

Najvyšší súd poukazuje na to, že Finančné riaditeľstvo sa v následne vydanom rozhodnutí zo dňa 04.02.2013, ktorým zrušilo dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 01.09.2009, riadilo právnym názorom žalovaného, ktorým bolo viazané. Proti uvedenému rozhodnutiu Finančného riaditeľstva bol žalobca oprávnený uplatniť svoje námietky o nezákonnosti a nekompetentnosti postupu správcu dane pri výkone daňovej kontroly, tak ako ich nadbytočne uvádza v tu prejednávanom odvolaní proti rozsudku krajského súdu, a využiť všetky prípustné prostriedky nápravy proti tomuto i nadväzujúcim rozhodnutiam.

V súvislosti s prekročením stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly začatej u žalobcu dňa 20.08.2008 Najvyšší súd poukazuje na to, že správca dane v dostatočnom časovom predstihu pred uplynutím tejto lehoty zaslal daňovému zástupcovi žalobcu protokol z daňovej kontroly zo dňa 15.07.2009 na vyjadrenie, s určeným termínom jeho prerokovania na deň 18.08.2009. Daňovému zástupcovi žalobcu bola zásielka po dvoch neúspešných pokusoch o doručenie uložená na pošte dňa 27.07.2009. Daňový zástupca žalobcu si zásielku s protokolom a výzvou na vyjadrenie na pošte v úložnej dobe nevyzdvihol a táto sa vrátila správcovi dane dňa 18.08.2009.

V prípade, že by sa použili relevantné ustanovenia o tzv. náhradnom doručení (§ 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), Najvyšší súd konštatuje, že zásielka by sa považovala za doručенú uplynutím 15. dňa od jej uloženia na pošte, teda dňom 11.08.2009. Stanovená lehota 8 dní na vyjadrenie k protokolu by v takom prípade uplynula dňa 19.08.2009. Je jednoznačné, že správca dane opätovne doručoval daňovému zástupcovi žalobcu protokol a výzvu na vyjadrenie sa k nemu a dohodol s ním termín prerokovania protokolu na deň 29.09.2009, kedy bola daňová kontrola ukončená.

Najvyšší súd poukazuje na to, že nakoľko bol daňovým zástupcom žalobcu v daňovom konaní advokát, bolo v zmysle § 17 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. možné doručiť zásielku s protokolom a výzvou na vyjadrenie aj jeho zamestnancom povereným na prijímanie písomností. Z úradného záznamu z telefonického hovoru s pracovníčkou advokátskej kancelárie zo dňa 17.08.2009 vyplýva, že advokátska kancelária zástupcu žalobcu písomnosti počas neprítomnosti advokáta v letnom období bez bližšieho odôvodnenia neprijímala.

Najvyšší súd konštatuje, že správca dane je v zmysle zákona oprávnený ukončiť daňovú kontrolu kedykoľvek počas kalendárneho roka, teda bez ohľadu na charakter ročných období aj v letných mesiacoch. Pokiaľ daňový subjekt alebo jeho daňový zástupca v tom čase čerpá dovolenku alebo je mimo obvyklého miesta doručovania z podobných dôvodov, možno dobu takejto neprítomnosti adresáta, po ktorú správca dane nemôže voči nemu vykonávať úkony v rámci daňovej kontroly, vyhodnotiť ako dôvod pre spočívanie (neplynutie) lehoty na vykonanie daňovej kontroly z dôvodu nedostatku súčinnosti zo strany kontrolovaného daňového subjektu.

Postup daňového zástupcu žalobcu, ktorý v období mesiacov júl a august 2009 nepreberal zásielky správcu dane a neurobil žiadne opatrenie pre zabezpečenie prijímania úradných zásielok po dobu jeho neprítomnosti v advokátskej kancelárii, bol podľa názoru Najvyššieho súdu celkom oprávnené vyhodnotený daňovými orgánmi ako nedostatok súčinnosti pri ukončení daňovej kontroly v nadväznosti na nález Ústavného súdu.

Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd dospel k záveru, že súd prvého stupňa rozhodol po právnej stránke správne a v súlade so zákonom, keď sa na podklade riadne zisteného skutkového stavu stotožnil so

závermi žalovaného a žalobu ako nedôvodnú zamietol. Keďže námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodom na zrušenie alebo zmenu rozsudku krajského súdu, rozhodol odvolací súd podľa § 219 ods. 1 a 2 v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Os.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, keďže žalobca v tomto konaní úspešný nebol a žalovanému v systéme správneho súdnictva právo na náhradu trov konania zásadne neprináleží.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).