

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/7/2019
Identifikačné číslo spisu: 6018200119
Dátum vydania rozhodnutia: 10.12.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6018200119.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudcov Mgr. Viliama Pohančeniaka a JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. v právnej veci žalobcu: Róbert Hollóši, Svätoplukova 7769/20, 960 01 Zvolen, IČO: 37 058 193, právne zastúpený Advokátskou kanceláriou JUDr. Tomáš Rosina, s.r.o., Kukučínova 20, 974 01 Banská Bystrica, v mene ktorej koná konateľ JUDr. Tomáš Rosina, proti sťažovateľovi (pôvodne žalovaný): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100010493/2018 zo dňa 02.01.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/27/2018-118 zo dňa 24.10.2018, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Žalobcovi priznáva proti sťažovateľovi právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 191 ods. 1 písm. c/, d/, g/, ods. 3 písm. a/, ods. 4 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok („SSP“) zrušil a vrátil na ďalšie konanie napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 100010493/2018 zo dňa 02.01.2018, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 1193037/2017 zo dňa 11.07.2017, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie december 2006 v sume 10 393,11 eura.

2. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že preskúmaním napadnutého rozhodnutia a predloženého spisového materiálu potvrdzuje správnosť postupu správcu dane pri vylúčení z nároku na odpočítanie dane faktúru za dodávku tovaru - medené klampiarske výrobky od dodávateľa P.P.F. No.1, s.r.o. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, dostatočne zistil skutkový stav a prijal objektívny záver. Podľa žalovaného, žalobca nepreukázal nárok na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty („zákon o DPH“), pretože nebol preukázaný vznik

daňovej povinnosti pri dodaní tovaru na faktúre u deklarovaného dodávateľa, v nadväznosti na to bolo porušené ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, podľa ktorého si platiteľ môže odpočítať daň z dodania tovaru voči nemu uplatnenej dodávateľom uvedeným na faktúre.

3. Krajský súd z administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola začala u žalobcu podľa § 46 ods. 2 Daňového poriadku dňa 04.12.2012 spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly č. 9514401/5/3579947/2012/Cab2. Na základe rozhodnutia správcu dane č. 1301578/2015 zo dňa 17.08.2015 bolo daňové konanie prerušené z dôvodu, že daňový subjekt prostredníctvom splnomocneného zástupcu podal dňa 28.05.2015 na Krajskom súde v Banskej Bystrici žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR č. 1100308/1/173539/2015 zo dňa 24.04.2015. Lehota na vydanie rozhodnutia bola prerušená odo dňa 21.08.2015 do dňa doručenia právoplatného rozhodnutia v danej veci správcovi dane. Dňa 06.03.2017 dorúčením právoplatného uznesenia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/76/2015 zo dňa 14. decembra 2016 pominuli dôvody, pre ktoré bolo vyrubovacie konanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2006 prerušené. Správca dane však začal opätovne pokračovať v daňovej kontrole až 27.03.2017. Krajský súd mal za to, že správca dane mohol pokračovať v prerušenom daňovom konaní oveľa skôr a z jeho konania bolo zrejmé, že pri výkone daňovej kontroly bol nečinný, nevykonával jednotlivé úkony súvisle a bez zbytočných prieťahov. Zákaz prekročenia zákonom ustanoveného časového rámca pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť. V danom prípade mal krajský súd za preukázané, že žalobca poskytoval správcovi dane pri daňovej kontrole potrebnú súčinnosť.

4. Krajský súd v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že nerešpektovaním maximálnej dĺžky daňovej kontroly došlo k porušeniu § 46 ods. 10 prvá veta Daňového poriadku a zároveň k porušeniu zásady primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Podľa názoru krajského súdu 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 preto bolo daňové konanie vo veci vykonávania daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január - december 2006 bolo zaťažené vadou nezákonnosti. Ku konvalidácii tohto nedostatku nemôže dôjsť ani vykonaním dokazovania vo vyrubovacom konaní, keďže účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane obstarávať a vykonávať dôkazy, ktoré už boli obstarané a vykonané v rámci daňovej kontroly, ktorá tomuto účelu slúži (§ 44 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku). Záverom uviedol, že za stavu, keď správca dane napriek prekročeniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly pokračoval vo vyrubovacom konaní a vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, dopustil sa závažného procesného pochybenia, majúceho za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného. Okrem toho celé daňové konanie vykonávali zamestnanci správcu dane bez rozhodnutia o žalobcom vznesenej námietke ich zaujatosti už v konaní o daňovej kontrole.

5. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť. Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol. Mal za to, že rozhodnutie bolo vydané na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a krajský súd vykonané dôkazy nevyhodnotil vo vzájomnej súvislosti a neprihliadal na všetko, čo vyšlo najavo pri výkone daňovej kontroly a v celom daňovom konaní.

6. Sťažovateľ sa nestotožnil s argumentáciou krajského súdu a trval na svojich argumentoch uvedených v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia. Tvrdil, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonom stanovenej lehote z dôvodu prieťahov pri doručení protokolu z daňovej kontroly žalobcom. Splnomocnený zástupca žalobcu mal zámerne nespolupracovať a neumožniť vykonanie potrebných úkonov smerujúcich k ukončeniu daňovej kontroly - nemal umožniť správcovi dane vykonať oboznámenie sa so zisteniami počas výkonu daňovej kontroly a mal znemožniť doručenie protokolu z kontroly v zákonnej lehote. Podľa názoru sťažovateľa sa krajský súd touto skutočnosťou vôbec nezaoberal.

7. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom krajského súdu, že správca dane bol pri výkone daňovej kontroly nečinný a že v prerušenom konaní mohol pokračovať skôr. Argumentoval tým, že lehota na vyrubovacie konanie pred 1.1.2018 nebola daňovým poriadkom stanovená a nedodržanie lehôt procesného charakteru samo o sebe nespôsobuje nezákonnosť rozhodnutia a nemožno ho stotožňovať s nedodržaním zákonnej lehoty na ukončenie daňovej kontroly. Ďalej namietal tvrdenie, že protokol z kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nemôže byť podkladom pre vyrubovacie konanie. K danej veci poukázal na rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/165/2014-144 zo dňa 7.12.2016 bod 44-46 s tým, že pokiaľ boli podkladom na vydanie rozhodnutia zistenia správcu dane získané počas daňovej kontroly v rozsahu súladnom s § 24 ods. 4 Daňového poriadku, potom nemožno tento postup považovať za nezákonný. Záverom tvrdil, že vo svojom rozhodnutí aj vo vyjadrení k žalobe sa podrobne vysporiadal s tým, na základe čoho nepristúpil k vydaniu rozhodnutia o námietke zaujatosti.

8. Ku kasačnej sťažnosti sa podaním zo dňa 10.01.2019 vyjadril žalobca v zastúpení advokátom s tým, že rozsudok krajského súdu považuje za správny a zákonný a zotrval v plnom rozsahu na svojich tvrdeniach.

9. Žalobca uviedol, že sťažovateľ argumentoval skutkovými okolnosťami, čo nie je pre účely kasačnej sťažnosti prípustné a nemožno ich subsumovať pod § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Rovnako dôvodom podania kasačnej sťažnosti nemôže byť tvrdenie nesúlad napadnutého rozsudku s judikatúrou súdu prvej inštancie. Za nesprávne ďalej považoval, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v súvislosti s nezákonným postupom daňovej kontroly a v súvislosti so vznesenou námietkou zaujatosti odkazoval na svoje podania pred krajským súdom, čo nie je v zmysle § 440 ods. 2 SSP možné.

10. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/14/2016 zo dňa 18.09.2017, kde súd konštatoval, že v prípade nezákonnej daňovej kontroly sú nezákonné aj dôkazy obstarané a vykonané v rámci nej. Ďalej odkázal na uznesenie Krajského súdu Trnava sp. zn. 14S/179/2014 a rozsudok Krajského súdu Banská Bystrica sp. zn. 23S/71/2014, v ktorých sa konštatuje, že pred účinnosťou § 14 ods. 3 daňového poriadku sa musí prihliadať na písomné podanie subjektov, ktoré síce majú povinnosť podľa § 13 ods. 5 daňového poriadku doručovať elektronicky. Z toho vyplýva, že námietky žalobcu podané dňa 16.06.2014 boli podané v súlade s vtedy platným a účinným právnym predpisom a správca dane sa s nimi mal zaoberať a vysporiadať.

11. Záverom žalobca uviedol, že všetky úkony (rozhodnutia) správcu dane po 08.06.2015, ako aj úkony a rozhodnutia sťažovateľa na ne nadväzujúce sú nezákonné, pretože boli vykonávané namietanými osoba a bez toho, aby sa týmito námietkami správca dane zákonným spôsobom vysporiadal.

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

13. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že žalovaný v kasačnej sťažnosti nespochybňuje, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote. Poukazoval na to, že k prekročeniu došlo z dôvodu prieťahov pri doručení protokolu konaním splnomocneného zástupcu žalobcu so správcom dane v období od 6.6.2014 do 8.7.2014, ktorý zámerne nespolupracoval a neumožnil vykonanie potrebných úkonov smerujúcich k ukončeniu daňovej kontroly - neumožnil správcovi dane vykonať oboznámenie sa so zisteniami počas výkonu daňovej kontroly a znemožnil doručenie protokolu z kontroly v zákonnej lehote.

14. Podľa § 44 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. (Daňový poriadok) lehota na vykonanie daňovej

kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, 36b) druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

15. Kasačný súd konštatuje, že lehota na vykonanie daňovej kontroly má objektívny charakter. V prípade nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly dochádza k tzv. procesnej preklúzii. Vyplýva to z použitého pojmu „najviac jeden rok“. Ide o obdobie, počas ktorého môže správca dane realizovať svoju právomoc voči daňovému subjektu. Je potrebné zdôrazniť, že v zmysle čl. 2 ods. 2 Ústavy SR môžu štátne orgány konať iba v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom. Právna povaha lehoty na vykonanie daňovej kontroly ako kogentnej zákonnej lehoty bola judikovaná už v predchádzajúcom daňovom procesnom predpise rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf/9/2007 zo dňa 18.04.2007 publikovaného v systéme ASPI JUD 34461 SK s právnou vetou „Lehoty uvedené v § 30a ods. 7 < zák. č. 511/1992 Zb. < sú zákonné procesné lehoty, ktoré zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly. Keďže sú stanovené priamo zákonom, nie je možné, aby ich správca dane nerespektoval, resp., aby mu boli prolongované jeho nadriadeným orgánom nad zákonom stanovenú hranicu“. Ide už o dlhodobu uplatňovaný princíp. V prípade, že by ho zákonodarca považoval za prekonaný, tak by ho novelizáciou zmenil.

16. Kasačný súd sa stotožnil s odôvodnením krajského súdu v bode 9 napadnutého rozsudku. „V daňovom konaní sa uplatňuje aj požiadavka primeranosti (proporcionality); správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval exaktne určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je p prejavom zásady proporcionality. Nakoľko v prípade daňovej kontroly ide o závažný zásah a nadmernú záťaž pre kontrolovaný daňový subjekt, je ohraničená dĺžka jej trvania zákonnou lehotou“.

17. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1, 2 SSP tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, keďže v konaní bol úspešný.

18. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.