

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 5Sžf/5/2012                    |
| Identifikačné číslo spisu: | 5009200915                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 29.11.2012                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Jana Baricová            |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2012:5009200915.1 |

## 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 žalobcu K., s miestom podnikania v B., zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom v Košiciach, Gelnická 33 proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/13682-105138/2009/993168-r zo dňa 23. septembra 2009, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 21S/87/2009-91 zo dňa 02. novembra 2011, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 21S/87/2009-91 z 02. novembra 2011 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/228/13682-105138/2009/993168-r zo dňa 23. septembra 2009 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 132 eur titulom súdneho poplatku a v sume 626,07 eura titulom trov právneho zastúpenia na účet JUDr. Eugena Kostovčíka, advokáta v Košiciach do troch dní.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného I/228/13682-105138/2009/993168-r zo dňa 23. septembra 2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Žilina 1, č. 694/231/29716/09/Súk zo dňa 16. apríla 2009, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 619.838,17 eura za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2007 s odôvodnením, že správca dane mal dostatočne preukázané, že jednotlivé zdaniteľné obchody tak, ako sú uvedené v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia mali predmet plnenia investičné zlato.

Podľa krajského súdu správca dane zistil, že nedošlo k pretvoreniu investičného zlata vzhľadom na krátky časový úsek, ktorý prešiel medzi jednotlivými obchodmi a že zlato, ktoré konateľka obchodnej spoločnosti M & K GLOBAL, s. r. o. preberala od sprostredkovateľa, následne bezo zmeny odovzdala žalobcovi a ten ho následne predával svojim odberateľom. Krajský súd mal za preukázané, že spoločnosť

M & K GLOBAL, s. r. o. nakúpila od spoločnosti AVETI, s. r. o., ktoré ho kúpila od spoločnosti KENGURA, s. r. o. a VELOB, s. r. o., a podľa faktúr išlo o zlato investičné. Z uvedeného uceleného reťazca jednotlivých obchodov krajskému súdu vyplynulo, že zlato, ktoré bolo na začiatku predávané ako investičné, spĺňalo trhom drahých kovov akceptovanú hmotnosť a rýdzosť, nebolo pretvorené na zlato neinvestičné, resp. použité na iné ako investičné účely. Žalobca teda neunesol dôkazné bremeno ohľadom svojho tvrdenia, že nejde o zlato investičné. Neuznanie nároku na odpočet DPH z týchto obchodov ako obchodov, ktoré sú oslobodené od DPH v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) bolo dôsledkom riadne zisteného skutkového stavu. Krajský súd sa preto stotožnil s názorom žalovaného, že ide o investičné zlato, ktoré nepodlieha DPH podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH.

Pokiaľ ide obchody žalobcu s obchodnou spoločnosťou Safina Slovakia, s. r. o., krajský súd dospel k záveru, že správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď k dokladom o výkupe, ku ktorým žalobca nevystavil faktúry a neúčtoval daň, dovyrubil daň v bežnom režime. Pokiaľ žalobca tvrdil, že tejto spoločnosti dodával tovar, ktorý nemal charakter použitého tovaru (napríklad nové šperky, ako aj použitý tovar - zlomkové zlato), tieto svoje tvrdenia žalobca nepreukázal, pričom vo vystavených účtovných dokladoch deklaroval, že ide o zlomkové zlato.

K námietke žalobcu ohľadom zmeny výkladu ustanovenia § 67 zákona o DPH bez akejkoľvek legislatívnej zmeny krajský poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8Sžf/20/2010 zo dňa 24. marca 2011.

Krajský súd ďalej uviedol, že na námietky, ktorými žalobca doplnil svoju žalobu po lehote uvedenej v ustanovení § 250b ods. 1 OSP, neprihliadol z dôvodu, že správne konanie je ovládané dispozičnou zásadou (§ 249 ods. 2 OSP) a prihliadol len na tie dôvody, ktoré sa týkali nedostatkov, ku ktorým súd musí prihliadnuť ex offio.

Čo sa týka dôvodov uvedených v doplnení žaloby, v ktorom žalobca poukazoval na nezákonnosť postupu, ktorý predchádzal vydaniu napadnutého rozhodnutia, a to nezákonnosť vypracovania nového protokolu a nezákonnosť kontroly, krajský súd dospel k záveru, že nie je možné tieto žalobné body doplnenia žaloby vecne preskúmať, nakoľko neboli podané v zákonom stanovenej lehote, pričom tiež tieto žalobné dôvody neobsahujú skutočnosti, na ktoré by v súlade s § 250j ods. 3 OSP musel súd ex offio prihliadnuť.

Krajský súd sa taktiež nestotožnil s námietkou, že žalovaný sa nedostatočného vysporiadania sa žalovaného s jeho odvolacími dôvodmi a s námietkou neúplnosti predloženého spisového materiálu.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal pre jeho neúspech v konaní.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, žiadajúc napadnutý rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/228/13682-105138/2009/ 993168-r zo dňa 23. septembra 2009 bude zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie. Žalobca namietal nezákonnosť rozsudku krajského súdu. Predovšetkým namietal, že napriek oznámeniu súdu zo dňa 02. júna 2011, že nesúhlasí, aby súd rozhodol bez nariadenia pojednávania, krajský súd napriek tomu rozhodol bez pojednávania, čo žalobca považuje za porušenie zásady ustanovenej v článku 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Žalobca ďalej namietal, že sa krajský súd nevysporiadal s ťažiskovou námietkou týkajúcou sa skutočnosti, že z textu ustanovenia § 71 ods. 6 zákona o DPH jednoznačne nevyplýva na rozdiel od ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o DPH, že platiteľ je povinný platiť daň aj vtedy, ak uvedie vo faktúre daň na plnenie nepodliehajúce dani. Žalobca poukazoval na rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 21S/89/2009, č. 20S/91/2009, č. 20S/87/2009, č. 20S 88/2009 a č. 20S/89/2009 všetky z 13. septembra 2011, ktorými krajský súd v identickej veci žalobcu zrušil rozhodnutia žalovaného z dôvodu, že ustanovenie § 71 ods. 6 zákona o DPH nemohlo byť aplikované v danej veci, pretože nebol transponovaním ustanovenia čl. 21 ods. 1 písm. a/ 6 šiestej smernice, k transponovaniu čl. 203 smernice 2006/112/ES došlo až s účinnosťou od 01. januára 2010.

Tiež namietal, že je potrebné selektovať rozloženie dôkazného bremena daňového subjektu a dôkazného bremena daňových orgánov pre preukazovanie režimu oslobodenia podľa § 67 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Uviedol, že nikdy netvrdil, že ide o dodanie investičného zlata, preto jeho dôkazné bremeno sa netýka skutočnosti, či išlo o investičné zlato. Namietal, že pokiaľ daňové orgány tvrdia, je v dodávkach

od spoločnosti M & K GLOBAL, s. r. o. išlo o investičné zlato podľa § 67 ods. 12 zákona o DPH, potom k tomuto tvrdeniu musia znášať aj dôkazné bremeno a sú povinné k svojmu tvrdeniu predložiť dôkazy, ktoré by jednoznačne preukázali, že sú splnené všetky zákonom stanovené podmienky pre uplatnenie oslobodenia, a že skutočne a nepochybne išlo o investičné zlato. Poukazoval na to, že v pracovnej pomôcke Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. 14/03/23008 sa uvádza, že za investičné zlato sa považuje každé zlato, ktoré má formu tehly alebo prútu, hmotnosť akceptuje trh drahých kovov a má požadovanú rýdzosť. Podľa tejto pomôcky je irelevantné, či na faktúre je uvedený názov tovaru investičné zlato alebo len zlato, zlomkové zlato, kovové zliatky, zliatok a pod., prípadne len chemická značka Au. Podľa žalobcu nie je možné prijať záver, že správca dane vyjadril určité pochybnosti o tvrdení daňového subjektu, no tieto pochybnosti boli založené len na formálnej deklarácii uvedenej vo faktúre v reťazci dodávateľov, ktorá podľa vyjadrenia samotných daňových orgánov je irelevantná a nepreukazuje, že táto deklarácia zodpovedá materiálnemu podkladu, čo znamená, že údaj na faktúre nepreukazuje, že predmetom fakturácie bolo skutočne investičné zlato. Žalobca tvrdil, že ak sa má jednať o investičné zlato, potom bez ohľadu na údaj na faktúre správca dane musí preukázať, že zlato okrem požadovanej rýdzosti a váhy má aj formu tehly alebo prútu, ktorú akceptuje trh drahých kovov. V danom prípade však správca dane, žalovaný aj krajský súd bezvýhradne akceptovali faktúry vyhotovené v reťazci dodávateľov a k záverom, že sa jedná o investičné zlato v požadovanej forme postačovalo to, že na faktúrach sa formálne deklarovalo dodanie investičného zlata. Žalobca namietal, že ak správca dane dospel k opačnému názoru, teda, že bolo dodané investičné zlato, bol zároveň povinný tento názor dostatočným spôsobom odôvodniť vykonanými dôkazmi.

Žalobca poukazoval i na to, že ak správny orgán dospel k záveru, že doterajšia prax pri aplikácii právnej normy nebola v súlade so zákonom, má nielen právo, ale aj povinnosť postupovať v súlade so zákonom. V prípade odlišného postupu musí tento riadne odôvodniť, preukázať jeho dôvodnosť a nutnosť. Poukazoval pritom na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I ÚS 241/07 z 18. septembra 2008.

Ďalej žalobca uviedol, že daňové orgány vykonali v spoločnosti Safina Slovakia, s. r. o., miestne zisťovanie (dožiadanie č. 694/320P87300/2008/Sim), avšak žalobca touto zápisnicou o miestnom zisťovaní v tejto spoločnosti nedisponuje, no podľa dostupných informácií správca dane preveroval charakter dodávaného zlata. Žalobca navrhol, aby žalovaný v odvolacom konaní predložil súdu predmetnú zápisnicu o miestnom zisťovaní v tejto spoločnosti. Žalobca tvrdil, že išlo o nové výrobky, pri ktorých nebolo možné aplikovať ustanovenie § 67 zákona o DPH. Z uvedeného dôvodu nebolo možné prijať záver, že žalobca kombinoval v danom zdaňovacom období bežný režim zdaňovania podľa § 66 ods. 11 zákona o DPH s osobitným režimom zdaňovania podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH.

Žalobca tiež namietal, že krajský súd nikde neuvádza, na základe čoho dospel k záveru, že procesné pochybenia správcu dane pri kontrole nie sú takej intenzity a takého rozsahu, ktorými by došlo k jednoznačnému, zjavnému a hrubému porušeniu zákona alebo procesných predpisov. Podľa názoru žalobcu mal krajský súd uviesť na základe čoho dospel k tomuto záveru, najmä preto, že tento záver je v zásadnom rozpore s právnym záverom Ústavného súdu Slovenskej republiky uvedeným v náleze č. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril, odvolací návrh nepodal.

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](http://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 žalobcu, pokiaľ ním namieta vady daňového konania, je dôvodné.

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).

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o 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 prieskumu v tomto súdnom konaní je rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 619.838,17 eura za zdaňovacie obdobie I. štvrtrok 2007, a ktoré žalovaný svojim rozhodnutím potvrdil.

Pre riadne zistenie zákonnosti preskúmaného rozhodnutia žalovaného bolo potrebné preskúmať aj správnosť procesného postupu správnych orgánov v daňovom konaní a dodržanie procesných práv žalobcu počas daňového konania.

Konaním správneho orgánu možno rozumieť správne akty a úkony správneho orgánu vydané alebo vykonané v čase od začatia konania až do právoplatnosti rozhodnutia, ktoré sú upravené právnymi normami.

Správne konanie je ovládané dispozičnou zásadou. Základnou podmienkou úspešnosti žaloby je tvrdenie, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné, teda je v rozpore s právnym poriadkom. Súd zásadne preskúmava napadnuté rozhodnutie len v rozsahu a z dôvodov, ktoré určí žalobca vo svojej žalobe proti rozhodnutiu správneho orgánu, okrem prípadov, keď súd nie je žalobou viazaný.

Podľa § 250i ods. 3 OSP pri preskúmaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa ustanovenia § 250j ods. 2 OSP súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že:

- a/ rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- b/ zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzalo správne rozhodnutie, je v rozpore s obsahom spisov,
- c/ zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci,
- d/ rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov,
- e/ v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa ustanovenia § 250j ods. 3 OSP súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie, ak bolo rozhodnutie vydané na základe neúčinného právneho predpisu, ak rozhodnutie je nepreskúmateľné pre neúplnosť spisov správneho orgánu alebo z dôvodu, že spisy neboli predložené. Súd zruší rozhodnutie správneho orgánu a konanie zastaví, ak rozhodnutie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený. Rozsahom a dôvodmi žaloby v týchto prípadoch nie je súd viazaný.

Okrem dôvodov nezákonnosti rozhodnutia uvedených v § 250j ods. 3 OSP v konaní tiež môže dôjsť k vydaniu správneho aktu postihnutého vadou, závažnosť ktorej je z hľadiska práva na spravodlivé konanie, ktorá musí byť rešpektovaná i v konaní pred daňovými orgánmi, neakceptovateľná. Súd prihliada k existencii tejto vady, aj keď ju žalobca nenamietal, resp. namietol ju po uplynutí lehoty stanovenej v § 250b ods. 1 OSP.

Na takúto vadu konania súd prihliadne na ňu najmä, ak zo strany správneho orgánu došlo k takej

interpretácii a aplikácii dotknutých právnych predpisov, ktorá nie je zlučiteľná s ústavou, t. j. je z ústavného hľadiska neospravedlniteľná, neudržateľná a v konečnom dôsledku by viedla k odmietnutiu spravodlivosti (*denegatio iustitiae*).

Podľa ustálenej súdnej praxe predpokladom pre preskúmanie zákonnosti rozhodnutia je okrem samotného rozhodnutia aj administratívny spis, ktorý bol správnym orgánom vyhotovený pri rozhodovaní o veci. Neúplnosť spisu vyvoláva vznik pochybností o spoľahlivo a správne zistenom skutkovom stave. Následkom neúplnosti spisu je nemožnosť preskúmať napadnuté rozhodnutie, t. j. posúdiť postup správneho orgánu a všetky podklady rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia, v dôsledku čoho je potrebné napadnuté rozhodnutie zrušiť a dokazovanie vrátiť na správny orgán.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon o správe daní“) v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní o výsledku zistenia 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 splnomocnenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným 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 veta prvá zákona o správe daní daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správci 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, 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 § 15 ods. 19 zákona o správe daní lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa odsekov 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

Podľa § 29 ods. 4 veta prvá zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú

získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal z obsahu administratívneho spisu preukázané, že daňová kontrola u žalobcu začala dňa 31. januára 2008 oznámením o výkone daňovej kontroly č. k. 694/320/118042/Matu zo dňa 19. decembra 2007. Dňa 11. júna 2008 požiadal správca dane Daňový úrad Žilina I žiadosťou č. 694/320/50870/2008/Sim zo dňa 11. júna 2008 Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky žiadosti správcu dane vyhovel a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžilo do 31. januára 2009. Následne správca dane upovedomením č. 694/320/63755/2008/Sim zo dňa 26. júna 2008 oznámil žalobcovi, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola nadriadeným orgánom predĺžená do 31. januára 2009. Ďalej mal najvyšší súd za preukázané, že dňa 08. januára 2009 sa žalobca spolu so svojim zástupcom E. dostavili k správcovi dane, ktorý ich oboznámil so skutočnosťami zistenými pri kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. až IV. štvrťrok 2006 a I. a II. štvrťrok 2007, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 694/320/711/2009/Sim zo dňa 08. januára 2009. Následne správca dane doručil dňa 14. januára 2009 zástupcovi žalobcu E. protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly č. 694/320/109645/2008/Matu zo dňa 16. decembra 2008 s výzvou na písomné vyjadrenie sa k protokolu v lehote ôsmich pracovných dní s tým, že termín prerokovania protokolu určil na deň 30. januára 2009. Dňa 26. januára 2009 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie žalobcu k protokolu č. 694/320/109643/2008/Matu. Ďalej sa v administratívnom spise žalovaného nachádza oznámenie správcu dane č. 694/320/4287/2009/Matu zo dňa 29. januára 2009, doručené zástupcovi žalobcu E. dňa 30. januára 2009, z ktorého vyplýva, že dňa 26. januára 2009 Daňový úrad Žilina I prevzal písomné vyjadrenie žalobcu k protokolu o výsledku daňovej kontroly za I. štvrťrok 2007, a že vzhľadom na skutočnosti, ktoré žalobca uviedol v tomto vyjadrení, má považovať výzvu na vyjadrenie sa k protokolu a na prerokovanie protokolu č. 694/320/109645/2008/Matu zo dňa 16. decembra 2008 za bezpredmetnú, a že správca dane bude v predmetnej veci konať ďalej. Následne správca dane vypracoval nový protokol o výsledku daňovej kontroly č. 694/320/21758/2009/Matu zo dňa 24. marca 2009, ktorý doručil dňa 26. marca 2009 zástupcovi žalobcu E. s tým, že sa k protokolu môže písomne vyjadriť v lehote ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia a súčasne určil termín prerokovania tohto nového protokolu na deň 08. apríla 2009. Ďalej mal najvyšší súd z obsahu pripojeného administratívneho spisu za preukázané, že žalobca v lehote ôsmich pracovných dní od doručenia protokolu o výsledku daňovej kontroly č. 694/320/21758/2009/Matu zo dňa 24. marca 2009, písomné vyjadrenie nezaslal, avšak prerokovania protokolu sa zúčastnil zástupca žalobcu E., ktorý predmetný protokol podpísal s pripomienkou, že trvajú na zdanieľných plneniach, ktoré boli uskutočnené.

Vychádzajúc z vyššie citovaných ustanovení zákona o správe daní, lehota ustanovená v § 15 ods. 17 zákona o správe daní 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). 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). Túto požiadavku formuloval zákonodarca 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, z ktorého vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, že daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon.

Tento právny názor je konformný s právnym názorom Ústavného súdu Slovenskej republiky vysloveným v náleze z 29. júna 2010, sp. zn. III. ÚS 24/2010. Z tohto nálezu ďalej vyplýva, že „zákaz prekročiť zákonom stanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť“.

Vzhľadom k tomu, že daňová kontrola v zmysle ustanovenia § 15 ods. 13 zákona o správe daní končí prerokovaním protokolu a keďže v danom prípade daňová kontrola začala dňa 31. januára 2008 mala byť ukončená prerokovaním protokolu najneskôr dňa 31. januára 2009 v súlade s predĺžením lehoty na jej vykonanie tak, ako to povolil žalovaný prípisom zo dňa 16. júna 2008. V danom prípade však správca dane z nepochopiteľného dôvodu pôvodný protokol o výkone daňovej kontroly zo dňa 16. decembra 2008 anuloval a dňa 24. marca 2009 vydal nový protokol, ktorý sa stal podkladom pre vydanie dodatočného platobného výmeru č. 694/231/29716/09/Súk zo dňa 16. apríla 2009, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie I. štvrtrok 2007 v sume 619.838,17 eura. Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola u žalobcu presiahla lehotu jedného roka o dva mesiace.

Z obsahu administratívneho ani súdneho spisu nemal najvyšší súd za preukázané, že by žalobca so správcom dane nespolupracoval, a že by mu nebol poskytol primeranú súčinnosť.

Podľa názoru najvyššieho súdu nemožno sa stotožniť s odôvodnením žalovaného, prečo lehota na vykonanie daňovej kontroly nebola dodržaná, pričom správca dane ani žalovaný nevysvetlili, prečo v danom prípade postupovali neštandardným spôsobom, keď pôvodný protokol anulovali a vydali nový protokol o výsledku daňovej kontroly avšak až po uplynutí lehoty na vykonanie daňovej kontroly (§ 15 ods. 17 zákona o správe daní).

Ak teda správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 15 ods. 17 zákona o správe daní, ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola v danom prípade tak 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 veta prvá zákona o správe daní). V danom prípade však, ak použitý bol, čo znamená, že celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho záverom, vychádza tak zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto skutočnosti, je rovnako nezákonné (k tomu pozri bližšie nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010).

Podľa názoru najvyššieho súdu v konaní žalovaného správneho orgánu uvedená skutočnosť spôsobuje takú vadu, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Preto Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to z dôvodov uvedených v § 250j ods. 2 písm. e/ a ods. 3 OSP.

Čo sa týka námietky žalobcu, že krajský súd napriek jeho nesúhlasu rozhodol vo veci bez nariadenia pojednávania, najvyšší súd konštatuje, že táto námietka nie je dôvodná. Z obsahu súdneho spisu vyplýva, že krajský súd výzvou zo dňa 17. mája 2011 (č. l. 73) vyzval žalobcu, aby v lehote 15 dní oznámil krajskému súdu, či súhlasí s rozhodnutím o žalobe bez nariadenia pojednávania s poučením, že ak sa v určenej lehote nevyjadrí, súd bude predpokladať, že žalobca nemá námietky s rozhodnutím veci bez pojednávania. Uvedená výzva bola právnenému zástupcovi žalobcu doručená dňa 02. júna 2011. Žalobca ani jeho právny zástupca sa v určenej lehote nevyjadrili a nevyjadrili sa ani v lehote do nariadenia termínu prejednávania veci bez nariadenia pojednávania, ktoré krajský súd určil na deň 02. novembra 2011. Z uvedeného dôvodu nedošlo zo strany krajského súdu k odňatiu práva účastníkovi konať pred súdom.

V ďalšom konaní po odstránení vyššie uvedených procesných pochybení, bude povinnosťou správneho orgánu, pokiaľ ide o spor o výklad pojmu „investičné zlato“ v zmysle ustanovenia § 67 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a jeho aplikácia na tovar dodaný žalobcovi spoločnosťou M & K GLOBAL, s. r. o. vychádzať z právneho názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 8Sžf/20/2010 zo dňa 24. marca 2011, ktoré rozhodnutie bolo predmetom konania o sťažnosti účastníka na Ústavnom súde Slovenskej republiky pod č. II. ÚS 391/2011.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 01. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, odvolací súd podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

O náhrade trov celého súdneho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 1 a 5 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, v zmysle ich vyčíslenia právnym zástupcom v sume 758,07 eura, ktorá suma pozostáva z náhrady za zaplatený súdny poplatok 2 x 66 eur a z náhrady trov právneho zastúpenia za dva úkony právnej služby vykonané v roku 2009 (prevzatie a príprava vrátane prvej porady s klientom 30. novembra 2009, spísanie žaloby 02. decembra 2009) po 115,90 eura, za 2 úkony právnej služby vykonané v roku 2011 (doplnenie žaloby z 28. marca 2011, podanie odvolania proti rozsudku krajského súdu dňa 23. decembra 2011) á 123,50 eura (§ 11 ods. 4, § 14 ods. 1 písm. a/, b/ a c/ vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“), plus 2 krát režijný paušál po 6,95 eura, (§ 16 ods. 3 vyhlášky) plus 20 % DPH v sume 104,35 eura (§ 18 ods. 3 vyhlášky).

Odmenu za zastupovanie pred Krajským súdom v Žiline dňa 02. novembra 2011 najvyšší súd žalobcovi priznať nemohol, nakoľko jeho právny zástupca sa vyhlásenia rozsudku pred krajským súdom nezúčastnil (č. l. 89).

Náhradu trov celého konania je žalovaný povinný zaplatiť na účet JUDr. Eugena Kostovčika, advokáta v Košiciach do troch dní v zmysle § 149 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

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 n i e j e prípustný opravný prostriedok.