

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/41/2016
Identifikačné číslo spisu: 8015200393
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8015200393.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Petry Príbelskej PhD., v právnej veci žalobcu: J & V company, s.r.o., so sídlom Záhradná 8, Prešov, IČO: 36 467 570, právne zastúpeného BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., so sídlom Františkánske námestie 4, Prešov, IČO: 36 860 441, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/102829/2015/5053 zo 6. marca 2015, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/16/2015-69 z 12. februára 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/16/2015-69 z 12. februára 2016 p o t v r d z u j e .

Účastníkom sa náhrada trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 6S/16/2015-69 z 12. februára 2016 podľa § 250j ods. 2 písm. e/ O.s.p. zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/102829/2015/5053 zo 6. marca 2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 9701401/5/5368332/2014/Polo z 10. decembra 2014 a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. O náhrade trov konania rozhodol krajský súd tak, že neúspešnému žalovanému uložil povinnosť zaplatiť úspešnému žalobcovi náhradu iných trov konania v sume 70,- €, ktoré sú žalobcom zaplatený súdny poplatok za žalobu a náhradu trov právneho zastúpenia žalobcu v sume 537,62 Eur, na účet právneho zástupcu žalobcu do 15 dní od právoplatnosti rozsudku.

Žalovaný rozhodnutím č. 1100305/1/102829/2015/5053 zo 6. marca 2015 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Prešov č. 9701401/5/5368332/2014/Polo z 10. decembra 2014, ktorým žalobcovi ako daňovému subjektu podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 36 304,62 € na dani z pridanej hodnoty za

zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2011.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že v tomto prípade nebola zo strany správcu dane dodržaná zákonná lehota na ukončenie daňovej kontroly a protokol z daňovej kontroly tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V opačnom prípade je daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a tým je nezákonné aj rozhodnutie, ktoré je jeho výsledkom. Nič na tom nemení ani skutočnosť, že dôvodom nedodržania lehoty bolo prevzatie protokolu žalobcom na 14. deň plynutia odbernej lehoty na pošte, nakoľko daňový poriadok stanovuje 15-dňovú odbernú lehotu a je právom daňového subjektu vyzdvihnúť si zásielku v priebehu jej plynutia. Daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, ako to ustanovuje zákon. Ak daňový úrad maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly nerešpektoval, porušil tým nielen ustanovenie § 46 ods. 10 daňového poriadku, ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní, ustanovenú v § 3 ods. 1 a 2 daňového poriadku.

Krajský súd v napadnutom rozsudku poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010, podľa ktorého „Ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý.“

Daňová kontrola predstavuje zásah orgánov verejnej správy do súkromno-právnej sféry subjektu, preto môže byť vykonaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom (článok 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky). Lehota jedného roka pre vykonanie daňovej kontroly je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu, záväzným limitom, determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku v niektorých prípadoch zákonodarca formuloval celkom exaktne určením limitov, obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Ak teda správca dane nerešpektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, daňová kontrola v takom prípade nie je vykonaná v súlade so zákonom (t.j. v rámci zákonom maximálne povolenej dĺžky trvania daňovej kontroly) a protokol z nej tak nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 24 ods. 4 daňového poriadku). V prípade, že je použitý, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho záverom a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole je rovnako nezákonné.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. V dôvodoch odvolania žalovaný uviedol, že všetky skutočnosti a dôkazy, rozhodujúce pre správne určenie dane boli zistené v priebehu zákonnej lehoty. Samotné doručenie protokolu po uplynutí ročnej lehoty nemôže byť dôvodom nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia. V zákonnej lehote bol daňový subjekt oboznámený s výsledkami daňovej kontroly, ktorý sa k týmto výsledkom aj vyjadril a v zákonnej lehote bol protokol z kontroly aj expedovaný. Po uplynutí lehoty, v ktorej mala byť daňová kontrola ukončená, bol vykonaný jediný procesný úkon správcu dane, a to doručenie protokolu z daňovej kontroly. Daňový subjekt resp. jeho zástupca len v jednom prípade prevzal zásielku (protokol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k nemu) až v predposledný deň odbernej lehoty, stanovenej daňovým poriadkom. Ostatné písomnosti boli prevzaté daňovým subjektom na druhý, maximálne tretí deň od odoslania, čo svedčí o zámere v konaní daňového subjektu. Posúdenie protokolu o kontrole ako dôkazného prostriedku v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku nie je správne. Protokolom o kontrole, ktorý je iba sumárom výsledkov zistení správcu dane (tak ho po obsahovej a formálnej stránke charakterizuje § 47 daňového poriadku), nie je

možné ani zistiť ani objasniť skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. Tieto sa v priebehu daňovej kontroly zisťujú a objasňujú dôkazmi, predloženými daňovým subjektom alebo dôkazmi, vykonanými alebo zabezpečenými správcom dane, ktoré tvoria súčasť spisového materiálu správcu dane. Aby protokoly o daňových kontrolách ako také boli v zmysle § 24 ods. 4 tohto zákona dôkazom, musí ísť o protokoly z iných vykonaných kontrol. Z uvedeného dôvodu protokol z kontroly, vyhotovený v určitom čase, nemôže mať za nijakých okolností, a už vôbec nie časových, také dôsledky, aké sú uvedené v rozsudku krajského súdu.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nie je možné priznať úspech.

Podľa § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania žalovaného, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto sa s ním odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby odvolací súd nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku krajského súdu dopĺňa nasledovné dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Podľa § 3 ods. 1 a 2 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku písomnosti, ktoré sú určené do vlastných rúk právnickej osobe, je oprávnená prijímať osoba, ktorá je oprávnená konať v mene právnickej osoby, alebo osoba, ktorá je ňou poverená na prijímanie takýchto písomností. Ak nebola v mieste doručenia osoba oprávnená prijímať

písomnosti zastihnúť, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a právnickú osobu o tom vhodným spôsobom vyzoomie. Ak si nevyzdvihne právnická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa právnická osoba o uložení nedozvedela.

Podľa § 44 ods. 1 veta druhá daňového poriadku daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Podľa § 46 ods. 1 veta prvá daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

Podľa § 46 ods. 8 veta prvá daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/.

Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

Podľa § 46 ods. 10 veta prvá daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

V čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu boli limity, obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly, upravené v ustanovení § 44 ods. 1 veta druhá daňového poriadku, podľa ktorého daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, ale aj v ustanovení § 46 ods. 10 veta prvá daňového poriadku, podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

Odvolací súd z administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola u žalobcu začala dňa 07.11.2012 (§ 46 ods. 1 veta prvá daňového poriadku) a skončila dňa 19.11.2013, doručením protokolu z daňovej kontroly žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu (§ 46 ods. 9 písm. a/ daňového poriadku). Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola prebiehala u žalobcu viac ako jeden rok, čo je v rozpore so zákonom stanoveným maximálnym limitom jej trvania (§ 46 ods. 10 veta prvá daňového poriadku) a tiež v rozpore so základnými zásadami daňového konania, ktorými sú zásada zákonnosti a zásada primeranosti (§ 3 ods. 1 a 2 daňového poriadku), z ktorého dôvodu je táto daňová kontrola nezákonná.

K námietke žalovaného, že všetky skutočnosti a dôkazy, rozhodujúce pre správne určenie dane, boli v tomto prípade zistené ešte v zákonnej lehote a len samotné doručenie protokolu po uplynutí ročnej lehoty nemôže byť dôvodom nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia, odvolací súd uvádza, že lehota podľa § 46 ods. 10 veta prvá daňového poriadku je stanovená nielen na vykonanie daňovej kontroly, ale aj na jej ukončenie, ku ktorému v tomto prípade došlo až doručením protokolu z daňovej kontroly žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu (§ 46 ods. 9 písm. a/ daňového poriadku).

Ak je samotná daňová kontrola pre nedodržanie zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie a ukončenie nezákonná, nezákonný je aj výstup z tejto daňovej kontroly, ktorým protokol v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku nepochybne je. Ak bol takýto protokol použitý ako podklad pre následné vyrubovacie konanie (§ 68 a nasl. daňového poriadku), je celé toto konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením, je rovnako nezákonné.

Neobstojí ani námietka žalovaného, že protokol z daňovej kontroly nemožno považovať za dôkaz v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku. Podľa nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010 predstavuje daňová kontrola proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku, protokolu o daňovej kontrole, a ak daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom

konaní nemožno použiť.

Zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimočne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytne správcovi dane, vykonávajúcemu daňovú kontrolu, potrebnú súčinnosť (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2009 z 29. januára 2009).

Žalovaný vo svojom odvolaní namietal, že žalobca resp. jeho zástupca účelovo prevzal protokol z daňovej kontroly spolu s výzvou na vyjadrenie sa k nemu až v predposledný deň odbernej lehoty, stanovenej daňovým poriadkom, keď ostatné písomnosti preberal druhý, maximálne tretí deň od odoslania.

Daňový poriadok v ustanovení § 31 ods. 3 upravuje doručovanie písomnosti, ktoré sú určené do vlastných rúk právnickej osobe. V zmysle citovaného zákonného ustanovenia, ak si právnická osoba nevyzdvihne písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa právnická osoba o uložení nedozvedela.

Práve úpravou náhradného doručenia zákonodarca sledoval cieľ predísť prípadom právnej neistoty, spôsobenej bezdôvodným nepreberaním zásielok zo strany daňových subjektov a zabrániť snahám spôsobovať prieťahy v daňovom konaní. Preto vyzdvihnutie písomnosti, uloženej na pošte, kontrolovaným daňovým subjektom kedykoľvek, počas plynutia odbernej lehoty podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku, nemožno považovať za prieťahy v daňovom konaní ním zavinené. Kontrolovanému daňovému subjektu totiž nemôže byť na ťarchu, ak v daňovom konaní postupoval tak, ako mu to daňový poriadok umožňuje.

Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že lehota jeden rok poskytuje konajúcemu správcovi dane dostatočný priestor na vykonanie a ukončenie daňovej kontroly. Preto by správca dane mal daňovú kontrolu vykonať a protokol z nej vyhotoviť v dostatočnom časovom predstihu tak, aby zohľadnil možnosť kontrolovaného daňového subjektu, vyzdvihnúť si tento protokol na pošte v odbernej lehote resp. by mal počítať s možnosťou náhradného doručenia tohto protokolu kontrolovanému daňovému subjektu.

Žalovaný, okrem uvedenej námietky účelového prebratia protokolu z daňovej kontroly žalobcom v odbernej lehote, v odvolaní netvrdil a odvolací súd ani nemal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že by žalobca so správcom dane, vykonávajúcim daňovú kontrolu nespolupracoval a že by mu nebol poskytol primeranú súčinnosť.

Krajský súd rozhodol o náhrade trov prvostupňového konania v súlade s § 250k ods. 1 O.s.p., keď neúspešnému žalovanému uložil povinnosť zaplatiť úspešnému žalobcovi náhradu iných trov konania v sume 70,- Eur, ktoré sú žalobcom zaplatený súdny poplatok za žalobu a náhradu trov právneho zastúpenia žalobcu v sume 537,62 Eur. Suma náhrady trov právneho zastúpenia žalobcu je v súlade s § 11 ods. 4 veta prvá, § 16 ods. 3 a § 18 ods. 3 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené dôvody napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/16/2015-69 z 12. februára 2016 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. potvrdil.

Odvolací súd o náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a 250k ods. 1 O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože žalobca nepodal návrh na náhradu trov odvolacieho konania (§ 151 ods. 1 O.s.p.) a ani mu v odvolacom konaní žiadne trovy nevznikli a žalovaný na náhradu trov konania nemá v správnom súdnictve nárok.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.