



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu **D., S.**, IČO: X., so sídlom v B., R., zastúpeného advokátom J.. D. S., AK so sídlom v B., Š., proti žalovanému **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná ulica 63, Banská Bystrica (*pôvodne Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Nová ulica 13, Banská Bystrica*), o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/227/94513/2009/990033-r z 11. augusta 2009, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 163/2009-87 zo 6. októbra 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 163/2009-87 zo dňa 6. októbra 2011, **p o t v r d z u j e .**

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške **157,09 €** na účet jeho právneho zástupcu J.. D. S. vedený v T., A., číslo účtu X. do troch dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

O d ô v o d n e n i e :

Krajský súd v Bratislave napadnutým rozsudkom č. k. 1S 163/2009-87 zo dňa 6. októbra 2011 podľa ustanovenia § 250j ods. 2 písm. e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/227/94513/2009/990033-r zo dňa 11. augusta 2009, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 649/213/88528/07/Tat zo dňa 27. septembra 2007, ktorým podľa § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia žalovaného (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) nebol priznaný žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie jún 2006 v sume 10 231 800 Sk (339 633,54 €) a bola určená vlastná daňová povinnosť v sume 99 792 Sk (3312,45 €).

Krajský súd sa v odôvodnení rozsudku primárne zaoberal otázkami procesného postupu žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu, t.j. otázkou miestnej príslušnosti správcu dane. Prvostupňový súd poukázal na ust. § 3 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení účinnom do 31. augusta 2007 a ust. § 15 ods. 2 cit. zákona 511/1992 Zb. Zároveň poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/35/2010 z 21. septembra 2011, ktorým bol zmenený rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 3S 213/2008-44 z 11. mája 2010. Postupujúc v zmysle rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/35/2010 pre procesné pochybenia správcu dane a žalovaného, ktoré mali vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/227/7801-49189/2008-990033-r zo dňa 10. júna 2008.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie tvrdiac, že správca dane začal u žalobcu pred zmenou jeho sídla viaceré kontroly dane z pridanej hodnoty, z ktorých všetky v čase vydania prvostupňového rozhodnutia neboli ešte ukončené (daňová kontrola za september 2006 skončená 5. októbra 2009 a október 2006 skončená 23. apríla 2010. Žalovaný uviedol, že podľa výklad ust. § 3 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého by na vydanie rozhodnutia po daňovej kontrole bol už miestne príslušný iný správca dane a nie Daňový úrad Trnava by bol v rozpore s ust. § 3 tohto zákona, nakoľko by pripúšťal absurdnú situáciu, že daňový subjekt by mal iného správcu dane na daňové kontroly DPH, ktoré už boli začaté a iného správcu dane na iné dane a iné daňové obdobia, čo je podľa jeho názoru v rozpore s cit. ust. § 3 zákona č. 511/1992 Zb. V tejto veci poukázal na rozhodnutie

Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/ 2/2009, pričom podľa jeho názoru nie je podstatným, že v ňom nie je uvedené, účinnosťou ktorého zákona sa súd pri tomto právnom názore riadil, ale že prihliadol na skutočnosť, že DÚ Trnava reálne vykonával kontroly dane, a to ešte pred zmenou sídla žalobcu. Podľa jeho názoru na túto skutočnosť nebolo prihliadnuté v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/35/2010. Žiadal rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 163/2009-87 zo 6. októbra 2011 zmeniť a žalobu ako nedôvodnú zamietnuť a žalobcovi nepriznať náhradu trov konania a právneho zastúpenia.

K odvolaniu žalovaného sa svojim podaním vyjadril žalobca a navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. Zároveň si uplatnil náhradu trov odvolacieho konania. Podľa jeho názoru krajský súd dospel k správnym skutkovým zisteniam a vec správne právne posúdil. Podľa názoru žalobcu ustanovenie § 3 ods. 1 a ods. 12, § 15 ods. 2 a § 15 ods. 15 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní v znení do 31. augusta 2007 a trval na tom, že zákon č. 511/1992 Zb. neustanovuje, že v prípade kontroly na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu pokračuje v jej výkone pôvodný správca dane aj pri zmene sídla daňového subjektu, musí v jej výkone pokračovať nový správca dane. Možnosť pokračovať v kontrole oprávnenosti nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty pôvodným správcom dane je umožnená len s účinnosťou od 1. septembra 2007 na základe zákona č. 215/2007 Z. z. Žalobca trvá na tom, že Daňový úrad Trnava vydal rozhodnutie v 1. stupni v rozpore s ustanovením § 3 a za použitia § 110g ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., nakoľko v čase jeho vydania bol miestne príslušným správcom dane Daňový úrad Bratislava III nakoľko žalobca zmenil sídlo od 20. júna 2007 na adresu R., B..

Žalobca tiež namietal dĺžku daňovej kontroly a poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010 a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/107/2009 z 8. októbra 2009. Žiadal napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil; termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a aj

jeho internetovej stránke www.nsud.sk (§ 156 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku).

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa primárne zaoberal otázkami procesného postupu žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu, t.j. otázkou miestnej príslušnosti správcu dane a lehotou na vykonanie daňovej kontroly, ktoré namietal žalobca.

Miestnu príslušnosť správcu dane upravuje ustanovenie § 3 zákona č. 511/1992 Zb. V prípade zmeny miestnej príslušnosti správcu dane, z dôvodu zmeny sídla daňovníka, je potrebné postupovať podľa § 3 odseku 12 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31. augusta 2007 (v prípade prerokovania protokolu so žalobcom dňa 21. septembra 2007), pričom v tomto období zostalo v podstate ust. § 3 ods. 12 cit. zákona nezmenené s výnimkou odkazu na § 15 ods. 2 vo štvrtej vete. V prvej vete tohto ustanovenia je uvedené všeobecné pravidlo, podľa ktorého ak dôjde u daňového subjektu k zmene miestnej príslušnosti, dovtedy príslušný správca dane vykoná len neodkladné úkony a odstúpi spisový materiál daňového subjektu za dobu, za ktorú dosiaľ nezaniklo právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo právo vybrať a vymáhať daňový nedoplatok, tomu správcovi dane, ktorý sa stal miestne príslušným. Výnimkou z tohto pravidla je daňová kontrola a opakovaná daňová kontrola – daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu dokončí ten správca dane, ktorý ju začal (§ 15 ods. 2; od 1. septembra 2007 bol tento odkaz zrušený, pozn.); do ukončenia daňovej kontroly je miestne príslušným správcom dane ten, ktorý ju začal; správca dane odstúpi spisový materiál podľa prvej a druhej vety až po ukončení daňovej kontroly alebo opakovanej daňovej kontroly (tretia, štvrtá a piata veta § 3 ods. 12). Cieľom takto koncipovanej výnimky zo všeobecného pravidla je neprerušovať daňovú kontrolu, zisťovanie v priebehu daňovej kontroly, hospodárnosť vykonania daňovej kontroly a najmä dodržanie lehôt na vykonanie daňovej kontroly (§ 30a zákona č. 511/1992 Zb.). Až po ukončení daňovej kontroly, teda po prerokovaní protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom (§ 15 ods. 13 prvá veta zákona č. 511/1992 Zb.), daňový úrad, ktorý začal daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu, bezodkladne odstúpi spisový materiál spolu s výpismi z osobného účtu daňového subjektu za dobu, za ktorú dosiaľ nezaniklo právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo právo vybrať a vymáhať daňový nedoplatok, tomu správcovi dane, ktorý sa stal miestne príslušným. Tento „nový“ správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní a mal vydať aj rozhodnutie vo veci. Uvedený právny stav bol účinný do 31. decembra 2009. S účinnosťou od 1. januára 2010 (kedy nadobudol účinnosť zákon č. 504/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších

predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov) sa miestna príslušnosť správcu dane pri výkone daňovej kontroly v súvislosti so zmenou sídla kontrolovaného subjektu zmenila a ten správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu, zostáva miestne príslušným až do doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní; predlžuje sa teda čas, kedy je správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu, miestne príslušný na konanie a rozhodnutie vo veci. Táto skutočnosť len zdôrazňuje, že do 31. decembra 2009 bol v prípade zmeny sídla daňového subjektu ten daňový úrad, ktorý začal daňovú kontrolu, miestne príslušný len na dokončenie daňovej kontroly a na vyrubovacie konanie bol miestne príslušným iný daňový úrad. Žalobca zmenil svoje sídlo 20. júna 2007 z adresy: B. S T., X. T. na: R., X. B. (výpis z Obchodného registra Okresného súdu Bratislava I vložka č. 47325/B, oddiel: Sro), čím došlo aj k zmene miestnej príslušnosti správcu dane: z Daňového úradu Trnava na Daňový úrad Bratislava III. Keďže 20. júna 2007 u žalobcu ešte prebiehala daňová kontrola, bolo potrebné postupovať podľa § 3 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31. augusta 2007. Zákon č. 511/1992 Zb. s účinnosťou do 31. augusta 2007, resp. do 30. decembra 2009 túto situáciu riešil *expressis verbis*, nepripúšťal preto potrebu extenzívneho alebo reštriktívneho výkladu právnej normy, ktorý sa používa pri vágnych pojmoch právnej normy; na výklad ustanovenia § 3 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. je potrebné použiť gramatický, logický, systematický a teleologický výklad, tak ako to urobil Najvyšší súd Slovenskej republiky v tomto rozhodnutí. Najvyšší súd Slovenskej republiky neprihliadol na svoje rozhodnutie sp. zn. 2Sžf/2/2009 z 22. apríla 2010, pretože z neho nie je zrejmé, ktorou účinnosťou právneho predpisu sa riadil. Na základe uvedených skutočností v otázke určenia miestnej príslušnosti správcu dane v predmetnej právnej veci Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že žalovaný správny orgán ju nesprávne vyhodnotil, preto prvostupňové rozhodnutie vydal správca dane, ktorý na to nebol v čase rozhodovania miestne príslušný a preto je odvolanie žalovaného nedôvodné.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v súvislosti s plynutím lehoty na vykonanie daňovej kontroly (§ 30a ods. 7 v znení účinnom do 31. augusta 2007 a § 15 ods. 17 v znení účinnom od 1. septembra 2007 zákona č. 511/1992 Zb.) poukazuje na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napríklad nález č. k. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010, uznesenie č. k. IV. ÚS 405/09-28 z 10. decembra 2009, uznesenie č. k. II. ÚS 136/2010-32 z 24. marca 2010), ktorou je viazaný podľa § 135 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku, a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napríklad rozsudok sp. zn. 5Sžf/68/2008 z 29. septembra 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/2/2009

z 29. januára 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/1/2009 z 29. januára 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/107/2009 z 8. októbra 2009, rozsudok 3Sžf/9/2007 z 18. apríla 2007). Z uvedenej judikatúry vyplýva, že lehota, ktorá bola ustanovená v § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Táto lehota nie je poriadkovou, ale zákonnou procesnou lehotou, ktorú zákon určil na vykonanie daňovej kontroly, počas ktorej je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie podľa § 30a ods. 1 až ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. 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 (§ 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.). 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 (§ 2 ods. 2, § 15 ods. 1 druhá veta zákona č. 511/1992 Zb.). Túto požiadavku v niektorých prípadoch zákonodarca formuloval celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu.

Vzhľadom na uvedené procesné pochybenia správcu dane a žalovaného správneho orgánu (nedostatok miestnej príslušnosti Daňového úradu Trnava na vydanie prvostupňového rozhodnutia) Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, aj keď si je vedomý hmotnoprávnej stránky veci, nezostalo nič iné, ako rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 163/2009-87 zo dňa 6. októbra 2011 potvrdiť, nakoľko v konaní správnych orgánov oboch stupňov sa vyskytli vady, ktoré majú vplyv na zákonnosť rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov (§ 250ja ods. 3 prvá veta, § 250j ods. 2 písm. e/ Občianskeho súdneho poriadku).

O náhrade trov odvolacieho konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 250k ods. 1 v spojení s § 224 ods. 2 a § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku, tak že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov odvolacieho konania vo výške 157,09 €. Základná sadzba tarifnej odmeny bola určená v súlade s § 11 ods. 3 v znení účinnom v znení účinnom od 1. júna 2009 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). Výška náhrady trov konania

pozostáva z nasledovných úkonov právnej služby vyjadrenie k odvolaniu proti rozsudku krajského súdu 123,50 €, režijný paušál (§ 15 písm. a/, § 16 ods. 3 vyhlášky) – 2011 1 x 7,41 € a DPH 20% zo sumy 130,91 €, t.j. 26,18 €, teda celkom 157,09 €.

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 16. októbra 2012

JUDr. Eva Babiaková, CSc., v. r.

predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská