

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/56/2014
Identifikačné číslo spisu:	1012201593
Dátum vydania rozhodnutia:	30.03.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Adamcová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:1012201593.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: Tex - Press Slovakia s.r.o. so sídlom Vajnorská 137, Bratislava, IČO: 35 872 331, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou alter ego advocatus bpm s.r.o., so sídlom Vázovova 9/B, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020502/1/1032307/2012/5062-r zo dňa 15. júna 2012, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/291/2012-99 zo dňa 28. januára 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/291/2012-99 zo dňa 28. januára 2014 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 2 písm. c) a d) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1020502/1/1032307/2012/5062-r zo dňa 15.06.2012 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne uložil žalovanému povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 66,- Eur do 3 dní od právoplatnosti rozsudku a žalobcovi náhradu trov právneho zastúpenia nepriznal. Žalovaný napadnutým rozhodnutím v rámci odvolacieho daňového konania potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9102403/1/277429/2012/Dub zo dňa 28.02.2012, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 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“) znížil nadmerný odpočet uplatnený žalobcom v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2009 zo sumy 48 813,46 Eur o sumu 48 777,75 Eur na sumu 35,71 Eur.

Dôvodom zníženia nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) na základe výsledkov daňovej kontroly zameranej na preverenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného

odpočtu za uvedené zdaňovacie obdobie bolo správcom dane konštatované porušenie ustanovení § 51 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov/účinnom do 31.03.2009 (ďalej len „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 49 ods. 1 citovaného zákona tým, že žalobca si odpočítal daň z tovaru, obkladu z prírodného kameňa, deklarovaného faktúrou č. 190320099, vystavenou dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou DONNA K-9, s.r.o., so sídlom v Kútoch, ktorého reálny základ sa v priebehu daňovej kontroly nepodarilo preukázať.

Krajský súd v nadväznosti na žalobné námietky žalobcu konštatoval nedostatočné zistenie skutkového stavu, potrebné na posúdenie veci, ako i nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov.

V rámci súdneho prieskumu napadnutého rozhodnutia krajský súd vychádzal zo žalobcom uvádzanej skutočnosti, že podal podnet na prešetrenie postupu správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Z odpovede od žalovaného, doručenej žalobcovi dňa 19.12.2011, vyplýva, že boli preverené skutočnosti uvedené v podnete žalobcu formou kontroly podľa zákona č. 10/1996 Z.z. o kontrole v štátnej správe v znení neskorších predpisov a bolo zistené, že zo strany zamestnancov správcu dane došlo k procesným pochybeniam, ktoré podľa žalovaného boli v priebehu kontroly odstránené. Zároveň žalovaný oznámil žalobcovi, že o konkrétnych zisteniach ho nemôže informovať, pretože konanie o kontrole v štátnej správe, nie je daňovým konaním a skutočnosti v ňom zistené, nie je možné podriaďiť režimu daňového tajomstva podľa zákona o správe daní.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že sa nemohol vysporiadať s procesnou námietkou žalobcu ohľadom údajne prekročenej dĺžky daňovej kontroly, pretože v administratívnom spise sa nenachádza výsledok vnútornej kontroly u správcu dane, resp. protokol z tejto kontroly zo dňa 05.09.2011.

Taktiež krajský súd vyhodnotil žalobcom v konaní pred súdom predloženú kópiu odpovede Krajskej prokuratúry Bratislava zo dňa 14.01.2013 vo veci podnetu žalobcu o preskúmanie zákonnosti postupu a vydávania rozhodnutí správnych orgánov. Poukázal na obsah tejto odpovede, podľa ktorej kontrola správcu dane bola vykonaná v čase od 22.06.2011 do 05.09.2011, za kontrolované obdobie rokov 2008 až 2011. Z tejto kontroly bol vypracovaný protokol č. I/135/16757-89188/201 I/PeMá-50 z 05.09.2011, podľa ktorého boli konštatované viaceré pochybenia podľa zákona o správe daní, ako aj interných predpisov Ministerstva financií Slovenskej republiky, ako aj hmotnoprávne pochybenia vo vzťahu k daňovým kontrolám vykonaným daňovým úradom voči žalobcovi.

V súvislosti s vyššie uvedenou vnútornou kontrolou krajský súd konštatoval, že žalobca viackrát požadoval poskytnutie informácií o konaniach, ktoré súviseli s podnetmi na prešetrenie postupu správcu dane pri výkone kontrol u žalobcu a N-ESCOOP, s.r.o. (vnútornej kontroly vykonanej u správcu dane). Žalovaný správny orgán požadované informácie žalobcovi nesprístupnil a výsledok vnútornej kontroly vykonanej u správcu dane nie je ani súčasťou administratívneho spisu. V nadväznosti na uvedené krajský súd dôvodil, že napriek právu garantovaného žalobcovi v zmysle ustanovení § 15 ods. 5 písm. d), f) g) zákona o správe daní, podľa ktorých žalobca mal právo nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u žalobcu, vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole a aj nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane, žalovaný správny orgán požadované informácie žalobcovi nesprístupnil a nemohol sa s nimi ani oboznámiť.

Medzi dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia žalovaného krajský súd zaradil aj absenciu právnych záverov vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako aj ich nejednoznačnosť. V tejto súvislosti uviedol: „Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku skutkových dôvodov, pričom ide o vady skutkových zistení, o ktoré sú opreté rozhodovacie dôvody. Za takéto vady je možné považovať prípady, keď je rozhodnutie založené na skutočnostiach v konaní nezisťovaných, prípadne, keď nie je zjavné, či nejaké dôkazy boli v konaní vykonané. Platí, že ak je rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov alebo pre nezrozumiteľnosť, bráni takýto

nedostatok spravidla posúdeniu dôvodnosti ďalších meritórnych námietok.“

Zároveň súd prvého stupňa žalovanému vytýkal nedostatočné odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia, nakoľko v ňom nereagoval na všetky návrhy žalobcu uvedené v odvolaní, dostatočne a vyčerpávajúcim spôsobom sa nevysporiadal s námietkami poukazujúcimi na porušovanie procesných práv žalobcu ním uplatňovanými v priebehu celého daňového konania, v dôsledku čoho sa súdu prvého stupňa preskúmané rozhodnutie javilo ako nezrozumiteľné.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. d) a písm. f) OSP a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu zamietne bez priznania náhrady trov konania žalobcovi, eventuálne, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Vo vzťahu k dôvodom zrušenia preskúmaného rozhodnutia žalovaný uviedol, že krajský súd v tomto konkrétnom prípade pri posudzovaní zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia zlúčil v jedno dve rozdielne konania, a to výkon daňovej kontroly realizovanej správcou dane s výkonom vnútornej kontroly realizovanej odborom vnútornej kontroly na podnet žalobcu mimo preskúmaného daňového konania. Žalovaný poukázal na obsah druhého odseku na str. 7 odôvodnenia rozsudku krajského súdu, v ktorom tento uvádza, že žalobca nesporne viackrát požadoval poskytnutie informácií o konaniach, ktoré súviseli s podnetmi na prešetrenie postupu Daňového úradu Bratislava III pri výkone kontrol u žalobcu a N-ESCOOP, s.r.o., hoci táto obchodná spoločnosť s prejednáványm konaním nijako nesúvisí. Šetrenie na podnet žalobcu realizoval odbor vnútornej kontroly (toto šetrenie je činnosť vnútornej kontroly vykonanej u správcu dane), správca dane nemohol žiadnym spôsobom odbor vnútornej kontroly ovplyvniť, ani nemohol podať o šetrení a jeho výsledku žalobcovi žiadne informácie, nakoľko správca dane bol na základe podnetu žalobcu kontrolovaný. To isté platí o oddelení odvolacieho konania žalovaného, ktoré rozhodovalo o odvolaní žalobcu.

Žalovaný dôvodil, že žalobou napadnuté rozhodnutia boli vydané v daňovom konaní, s prihliadnutím na prechodné ustanovenie § 165 ods. 2 daňového poriadku, vedenom podľa zákona o správe daní, pričom vnútorná kontrola postupu správcu dane bola vykonávaná odborom vnútornej kontroly podľa zákona č. 10/1996 Z.z. o kontrole v štátnej správe v znení neskorších predpisov.

K vytýkanému neprístupneniu žalobcom požadovaných informácií z vykonanej vnútornej kontroly, ako i k nepripojeniu výsledkov vnútornej kontroly k administratívne mu spisu žalovaný uviedol, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie marec 2009 bola ukončená dňa 14.07.2010, kedy správca dane prerokoval protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 602/321/70124/2010/Dub so žalobcom a aj jeho splnomocneným zástupcom. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na skutočnosť, že podnet na prešetrenie postupu správcu dane žalobca podal až dňa 08.02.2011, teda bezmála o trištvrte roka neskôr, ako bola ukončená daňová kontrola za zdaňovacie obdobie marec 2009. Z uvedeného vyplýva, že žalobca sa počas daňovej kontroly za predmetné zdaňovacie obdobie DPH ani nemohol domáhať sprístupnenia informácií z odboru vnútornej kontroly, nakoľko podnet na prešetrenie postupu správcu dane ani nebol v tom čase podaný.

Zároveň žalovaný dal do pozornosti, že žalobca počas trvania daňovej kontroly ani raz nevyužil svoje oprávnenie podľa ustanovenia § 15 ods. 8 zákona o správe daní a nepodal námietku proti postupu správcu dane. Žalobcovi bolo umožnené nazrieť do spisov v súlade s § 22 zákona o správe daní, pričom podľa § 22 ods. 2 zákona o správe daní nebol oprávnený nazeráť do úradnej korešpondencie, t.j. dožiadaní medzi inými správcami dane.

Výjadrenie krajského súdu o obsahu odpovede odboru vnútornej kontroly žalobcovi zo dňa 14.12.2011 žalovaný označil za úplne skresľujúce, naformulované presne v opačnom význame jeho obsahu. Odbor vnútornej kontroly vo svojej odpovedi na podnet žalobcu definoval daňové tajomstvo podľa § 23 zákona

o správe daní a na základe toho v nasledujúcom odseku oznámil žalobcovi, že podľa § 5 zákona č. 211/2000 Z.z. o slobodnom prístupe k informáciám má právo byť informovaný o veciach, ktoré nie sú daňovým tajomstvom. Nakoľko však zistenia odboru vnútornej kontroly získané v súvislosti s daňovým konaním sú daňovým tajomstvom v zmysle § 23 zákona o správe daní, nemôže byť žalobca s konkrétnosťami oboznámený. Odbor vnútornej kontroly v druhom odseku zároveň oboznámil žalobcu s výsledkom svojej kontroly s tým, že zistené procesné nedostatky v priebehu daňovej kontroly zo strany zamestnancov DÚ Bratislava III boli odstránené. V tejto súvislosti žalovaný dodal, že protokol vyhotovený odborom vnútornej kontroly nebol súčasťou odvolacieho spisu, preto nebol ani súčasťou administratívneho spisu predloženého Krajskému súdu v Bratislave. Žalovaný ako odvolací orgán pri rozhodovaní o odvolaní proti rozhodnutiu prvého stupňa nemal dôvod spochybňovať výsledok kolegov z odboru vnútornej kontroly, skutočnosti a informácie uvedené v dokumente, nazvanom „podnet na prešetrenie - odpoveď“, keď odbor vnútornej kontroly oboznámil žalobcu, že zistené procesné nedostatky zo strany zamestnancov DÚ Bratislava III, boli v priebehu daňovej kontroly odstránené a bral to ako fakt.

Vo vzťahu k obsahu kópie odpovede Krajskej prokuratúry Bratislava, predloženej žalobcom krajskému súdu žalovaný uviedol, že krajská prokuratúra pri šetrení podnetu žalobcu zrejme mala k dispozícii protokol vypracovaný odborom vnútornej kontroly (nie správcom dane - poznámka žalovaného) č. 1/135/16757-89188/2011/PeMá a v ďalšej časti tejto odpovede krajskej prokuratúry zo dňa 14.01.2013, ktorú už krajský súd v napadnutom rozsudku na str. 5 prvý odsek necituje je uvedené, že podľa § 20 ods. 3 zákona č. 153/2001 Z.z. o prokuratúre v znení neskorších predpisov, pri výkone dozoru nad dodržiavaním zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov orgánmi verejnej správy prokurátor dbá na to, aby svoje zákonné povinnosti aktívne plnili predovšetkým kontrolné orgány. Z uvedených skutočností vyplýva, že svoje kontrolné činnosti si daňové riaditeľstvo aktívne splnilo, avšak správnosť, resp. úplnosť kontrolných zistení nemôže byť predmetom preskúmania zo strany prokuratúry. Keďže žalobca ani na základe opätovnej výzvy svoj podnet žiadnym spôsobom neupresnil, v akom rozsahu a z akých dôvodov namieta prípadnú nesprávnosť alebo neúplnosť kontrolných zistení daňového riaditeľstva a vzhľadom k samotným zisteniam daňového riaditeľstva neprichádzalo do úvahy prijatie žiadneho prokurátorského opatrenia na netrestnom úseku činnosti prokuratúry, podnet žalobcu Tex - Press Slovakia, s.r.o. prokurátor odložil.

Žalovaný taktiež vyjadril nesúhlas so záverom krajského súdu o nezrozumiteľnosti, nepreskúmateľnosti a nejednoznačnosti odôvodnenia žalobou napadnutého rozhodnutia z dôvodu absencie právnych záverov vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností. Žalovaný mal za to, že venoval dostatočnú pozornosť odôvodneniu svojho rozhodnutia, pričom vychádzal zo zistení správcu dane. Nakoľko mal za to, že v prvom dodatočnom platobnom výmere č. 602/232/107326/2010/Mor zo dňa 15.07.2010, vydanom po daňovej kontrole, správca dane nedostatočne odôvodnil svoje zistenia, zrušil tento dodatočný platobný výmer a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie z titulu, že správca dane sa v odôvodnení napadnutého dodatočného platobného výmeru nie úplne dostatočne vysporiadal so zisteniami ohľadne nákupu fakturovaného tovaru. Preto uložil správcovi dane doplniť konanie a vo svojom rozhodnutí č. 1/222/17316-109765/2010/991050-r zo dňa 08.12.2010 presne uviedol, aké skutočnosti ešte majú byť správcom dane došetrené a doplnené. Žalovaný podotkol, že všetky tieto rozhodnutia tvorili súčasť administratívneho spisu predloženého Krajskému súdu v Bratislave.

III.

Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Trval na tom, aby žalovaný predložil správu z vnútornej kontroly, kde sú uvedené konkrétne porušenia pri výkone daňovej kontroly správcom dane.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§

212 ods. 1 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné. Odvolací súd rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 246c ods. 1 vety prvej v spojení s § 214 ods. 2 OSP.

Podľa čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „Ústava SR“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy SR, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa čl. 152 ods. 4 Ústavy SR výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Podľa § 244 ods. 1 OSP v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 244 ods. 3 OSP rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

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).

Podľa § 250d ods. 1 vety prvej OSP žalovaný je povinný v súdom určenej lehote predložiť súdu svoje spisy spolu so spismi orgánu prvého stupňa.

Podľa § 250i ods. 1 OSP pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona 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 § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

- a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

Podľa § 101 zákona o správe daní na daňové konanie sa nevzťahujú všeobecné predpisy o správnom konaní.

Podľa § 3 ods. 6 písm. a) zákona č. 150/2001 Z.z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z.z. o správach finančnej kontroly daňové riaditeľstvo priamo alebo prostredníctvom

pracovnísk daňového riaditeľstva vykonáva dohľad nad činnosťou daňových úradov a ukladá opatrenia na odstránenie zistených nedostatkov.

Podľa § 6 ods. 2 zákona č. 10/1996 Z.z. o kontrole v štátnej správe v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 10/1996 Z.z.“) iné orgány štátnej správy vykonávajú kontrolu v rozsahu svojej pôsobnosti v kontrolovaných subjektoch podľa osobitných predpisov.

Podľa § 7 ods. 2 zákona č. 10/1996 Z.z. vnútorná kontrola podľa tohto zákona je kontrola plnenia úloh štátnej správy vykonávaná útvarmi kontroly a ostatnými odbornými útvarmi orgánu štátnej správy, právnickej osoby zriadenej orgánom štátnej správy a právnickej osoby založenej orgánom štátnej správy, alebo zamestnancom určeným vedúcim orgánu kontroly. Vnútorná kontrola je aj kontrola plnenia úloh štátnej správy zverených zákonom orgánom územnej samosprávy, vykonávaná odborným útvarom príslušného orgánu štátnej správy.

Podľa § 7 ods. 3 zákona č. 10/1996 Z.z. orgány kontroly v rámci vnútornej kontroly a v rozsahu svojej pôsobnosti kontrolujú najmä

- a) plnenie úloh štátnej správy,
- b) efektívnosť štátnej správy (§ 2a),
- c) prešetrovanie a vybavovanie petícií a prešetrovanie a vybavovanie sťažností,
- d) dodržiavanie všeobecne záväzných právnych predpisov a interných predpisov,
- e) plnenie opatrení na nápravu zistených nedostatkov.

Podľa § 9 ods. 1 zákona č. 10/1996 Z.z. (1) kontrolnou činnosťou sa zisťuje

- a) stav kontrolovaných skutočností a ich súlad so všeobecne záväznými právnymi predpismi, internými predpismi a s uzneseniami vlády Slovenskej republiky,
- b) príčiny a škodlivé následky nedostatkov zistených kontrolou,
- c) úroveň efektívnosti plnenia úloh štátnej správy a spôsob riadenia štátnej správy,
- d) splnenie opatrení prijatých na odstránenie zistených nedostatkov a ich účinnosť.

Z obsahu podanej žaloby vyplýva, že okrem hmotnoprávných námietok k neuznaniu nároku na uplatnený nadmerný odpočet DPH žalobca predovšetkým napádal nezákonnosť priebehu daňovej kontroly a nezákonnú povahu protokolu o jej výsledku ako dôkazného prostriedku, najmä z dôvodu prekročenia zákonom stanovenej dĺžky daňovej kontroly, porušenia práva žalobcu podľa § 15 ods. 5 písm. f) zákona o správe daní tým, že mu bolo odopreté právo vyjadriť sa ku kontrolným zisteniam pred vydaním protokolu o výsledku daňovej kontroly, ďalej z dôvodu, že správca dane vykonával z vlastného podnetu procesné úkony v období prerušenia výkonu daňovej kontroly s tým, že do protokolu správca dane neuviedol kontrolné zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií, ktorá sa navyše nevzťahovala na kontrolované zdaňovacie obdobie marec 2009. Zároveň žalobca požadoval, aby bol súčasťou administratívneho spisu výsledok z vnútornej kontroly, na ktorú dal sám podnet, poukazujúc na odpoveď zaslanú mu odborom vnútornej kontroly žalovaného, konštatujúcej zistenia procesných nedostatkov pri výkone daňovej kontroly zo strany zamestnancov správcu dane.

Zrušenie preskúmaného rozhodnutia krajský súd odôvodnil nemožnosťou vysporiadať sa s námietkou žalobcu napádajúcou prekročenie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly z dôvodu, že sa v administratívnom spise nenachádza protokol o výsledku vnútornej kontroly vykonanej u správcu dane odborom vnútornej kontroly žalovaného. Taktiež na základe uvedeného nemohol krajský súd preveriť námietku žalobcu ohľadne vykonávania procesných úkonov v období prerušenia výkonu daňovej kontroly, nesprávne v rozsudku vyjadrené tvrdením v zátvorke v štvrtom odseku na siedmej strane „či daňový subjekt, napriek prerušenému konaniu vykonával úkony a opäť tým nevstúpil do konania“.

S uvedeným názorom krajského súdu, spôsobom určenia rozsahu a podkladov na vykonanie súdneho prieskumu žalobou napadnutých rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov, vrátane namietaného postupu predchádzajúceho ich vydaniu, nemožno súhlasiť.

Predovšetkým odvolací súd považuje za potrebné uviesť na pravú mieru význam, aký krajský súd v

rámci súdneho prieskumu pripísal protokolu o výsledku vnútornej kontroly realizovanej právnym predchodcom žalovaného, Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky, odborom vnútornej kontroly, po skončení daňovej kontroly u správcu dane na základe podnetu žalobcu.

Výkonávanie vnútornej kontroly je samostatné konanie, realizované v rámci pôsobnosti nadriadeného orgánu štátnej správy na úseku správy daní s cieľom dosiahnutia účelu vnútornej kontroly sledovaného zákonom č. 10/1996 Z.z. o kontrole v štátnej správe v znení neskorších predpisov, podľa ktorého výsledkom procesu vnútornej kontroly nie je rozhodnutie o právach a povinnostiach účastníkov administratívnych konaní, ale odhalenie a odstránenie nedostatkov vo vnútri systému, a to s prihliadnutím na dodržiavanie nielen všeobecne záväzných právnych predpisov, ale i interných všeobecne záväzných a individuálne záväzných právnych aktov (interných predpisov) uplatňovaných na tom ktorom úseku verejnej správy, v danom prípade na úseku správy daní. Proces vnútornej kontroly je nevyhnutný na zabezpečenie riadneho a efektívneho plnenia úloh a chodu štátnej správy, avšak vzhľadom na výsledné materiály so zameraním na zabezpečenie sledovania plnenia opatrení na nápravu zistených nedostatkov (§ 7, § 13 citovaného zákona), nijako priamo nezasahuje do povinností, práv a právom chránených záujmov účastníkov správnych konaní, pričom výstupy z nej nie sú určené priamo účastníkom správnych konaní. V tomto ohľade vnútorná kontrola vytvára podmienky na zákonné postupy správnych orgánov, či už pri plnení úloh štátnej správy, alebo pri rozhodovaní o právach, povinnostiach a právom chránených záujmoch účastníkov konaní vedených pred správnymi orgánmi.

Z uvedeného dôvodu v prejednávanej veci výsledky a zistenia vnútornej kontroly netvoria súčasť administratívneho spisu a nemôžu tvoriť ani podklad na preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného a postupov predchádzajúcich ich vydaniu. Z pohľadu ich využiteľnosti v rámci súdneho prieskumu je ich obsah irelevantný, keďže správny súd pri uvedenom posudzovaní a rozhodovaní vychádza z obsahu administratívneho spisu, pričom je preň rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250d ods. 1 OSP, § 250i ods. 1 OSP).

V tejto súvislosti nemožno opomenúť, že len súd má právomoc preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia v konaní podľa druhej hlavy piatej časti OSP (čl. 46 ods. 2 Ústavy SR v spojení s § 244 ods. 1 OSP), pričom žalovaný správny orgán je, rovnako ako žalobca, jednou z procesných strán (§ 250 ods. 1 OSP), ktorá už nie je v konaní pred súdom voči účastníkovi správneho konania v mocenskom postavení. Konštatovanie procesných pochybení v preskúmanom správnom konaní jedným z jeho kontrolných útvarov, zistených v rámci vnútornej kontroly, nie je pre súd podkladom, ani relevantným dôkazom o nezákonnosti žalobcom namietaného postupu, keďže správny súd v rámci svojej právomoci sám a nezávisle, na základe obsahu administratívneho spisu preveruje zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia a postupu predchádzajúceho jeho vydaniu.

V kontexte uvedeného odvolací súd taktiež poukazuje na medze žaloby, ktorými je, s výnimkou prípadov podľa § 250j ods. 3 OSP, správny súd viazaný. Z dispozičnej zásady, ktorou sa súd v správnom súdnictve riadi, vyplýva žalobcovi z ustanovenia § 249 ods. 2 OSP zákonná povinnosť uviesť okrem všeobecných náležitostí žaloby (§ 42 ods. 3 a § 79 ods. 1 OSP) aj označenie rozsahu, v ktorom je administratívne rozhodnutie napadnuté, v čom žalobca vidí nezákonnosť rozhodnutia a aký konečný návrh robí. V správnom súdnictve sa dôsledne uplatňuje koncentračná zásada, v zmysle ktorej žalobca môže žalobné dôvody síce meniť, ale rozširovať ich môže len do konca lehoty na podanie žaloby (§ 250h ods. 1 v spojení s § 250b OSP). Po uplynutí tejto lehoty už nie je možné v priebehu konania vznášať ďalšie námietky a výhrady proti žalobou napadnutému rozhodnutiu, a to ani v replike na vyjadrenie žalovaného, ani na pojednávaní. K žalobným bodom uplatneným po uplynutí lehoty na podanie žaloby správny súd nemôže prihliadať.

Vzhľadom k tomu, že nie je úlohou správneho súdu vyhľadávať za žalobcu konkrétne dôvody nezákonnosti rozhodnutia správneho orgánu (tvoriace obsah žaloby a zároveň určujúce rozsah preskúmania zákonnosti rozhodnutia súdom), ba naopak, je povinný sa spravovať zásadou iudex ne eat ultra petita partium (sudca nech nejde nad návrhy strán) vyplývajúcou z ustanovenia § 249 ods. 2 OSP, nie je namieste v rámci súdneho prieskumu brať do úvahy výsledky vnútornej kontroly. Tie by

dodatočne nemohli ovplyvniť ani rozhodovanie súdu, ani rozsah preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia a postupu daňových orgánov pred jeho vydaním, keďže tento je v dispozícii žalobcu, i to v rámci lehoty na podanie žaloby. Procesné postupy vedené v zmysle uvedených zásad správneho súdnictva nemôže žalobca nahradiť alebo obísť ani podnetmi na vykonanie vnútornej kontroly, prípadne podnetmi na vykonanie dozoru prokurátorom, hoci ich obsahom sú v podstate totožné námietky, ktoré mal možnosť v plnej miere uplatniť v rámci riadnych alebo mimoriadnych opravných prostriedkov preskúmaného správneho konania, prípadne využitím práva súdneho prieskumu zákonnosti napádaných administratívnych rozhodnutí.

Vo vzťahu k vytýkanej nedostatočnosti a nezrozumiteľnosti odôvodnenia žalovaného odvolací súd uvádza, že súd prvého stupňa tieto nedostatky naznačil len všeobecne a povrchno, bez toho, aby v odôvodnení rozsudku konkrétne uviedol, ktorými námietkami žalobcu sa žalovaný v odvolacom daňovom konaní nezaoberal.

Pri preskúvaní postupu správneho orgánu je nevyhnutné vyhodnotiť, či procesné vady priamo ovplyvnili ústavný princíp spravodlivého konania a spôsobili žalobcovi ako daňovému subjektu odňatie možnosti riadne konať pred daňovým orgánom, a to s prihliadnutím na ustanovenie § 250i ods. 3 OSP. Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje aj na skoršie rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 4 SŽ 98-102/2002 zo dňa 17.12.2002: „Rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka.“

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti odvolací súd rozhodol tak, že napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodu a postupom podľa § 250ja ods. 3 in fine OSP v spojení s § 221 ods. 1 písm. h) OSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 OSP).

V ďalšom konaní bude úlohou súdu prvého stupňa zaoberať sa aj meritórnymi dôvodmi žaloby v intenciách názoru odvolacieho súdu, ktorým je viazaný (§ 250ja ods. 4 OSP), a dostatočne sa vysporiadať s prieskumom zákonnosti žalobou napádaných správnych rozhodnutí ako i namietaného postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu a svoje rozhodnutie náležite, presvedčivo, s použitím výkladu zákona, odôvodniť (§ 157 ods. 2 OSP).

Podľa § 224 ods. 3 OSP v novom rozhodnutí o veci prvostupňový súd rozhodne aj o náhrade trov odvolacieho konania.

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 uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.