

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/17/2016
Identifikačné číslo spisu: 8015200048
Dátum vydania rozhodnutia: 29.03.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8015200048.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Jozefa Hargaša, v právnej veci žalobcu: Pothia, s. r. o., Sadová 726/17, Poprad, IČO: 36 485 641, právne zastúpeného: JUDr. Ivo Babjak, advokát so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/500511/2014/5052 zo dňa 12. novembra 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/2/2015-45 zo dňa 27. októbra 2015, jednomyseľne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/2/2015-45 zo dňa 27. októbra 2015 p o t v r d z u j e .

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi trovy právneho zastúpenia v sume 151,58 Eura na účet jeho právneho zástupcu JUDr. Iva Babjaka, Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, a to v lehote 3 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

I.

Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 1S/2/2015-45 zo dňa 27. októbra 2015 rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/500511/2014/5052 zo dňa 12. novembra 2014 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9712402/5/3670166/2014/5492/BenJ zo dňa 30. júla 2014 podľa § 250j ods. 2 písm. d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj ako „OSP“) zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9712402/5/3670166/2014/5492/BenJ zo dňa 30. júla 2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 v spojení s ustanovením § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len ako „zákon č. 563/2009 Z. z.“) vyrubil daňovému subjektu Pothia, s. r. o. rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2005 v sume 12,51 Eur.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že daňová kontrola u žalobcu ako daňového subjektu na daň z príjmov právnickej osoby za rok 2005 na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 19. januára 2007 začala dňa 19. februára 2007, o čom svedčí aj zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 19. februára 2007 č. 717/320/35-9209/2007/Bart, teda za účinnosti 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 č. 511/1992 Zb.“).

Dňa 08. januára 2008 pod č. 717/320/35-1198/2008/Tri bol vypracovaný protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly vo vzťahu ku kontrolovanému daňovému subjektu žalobcovi a výzva na vyjadrenie sa k protokolu na jeho prerokovanie zo dňa 08. januára 2008 bola splnomocnenému zástupcovi doručená dňa 25. januára 2008. Vyjadrenie k protokolu zo dňa 04. februára 2008 bolo správcovi dane doručené dňa 06. februára 2008. Dňa 18. februára 2008 bol vypracovaný dodatok k protokolu podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. a súčasne bola napísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 18. februára 2008.

Krajský súd uviedol, že v predmetnej veci je zrejmé, že daňová kontrola nebola začatá na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní a z predloženého spisu ani nevyplýva, že by správca dane v súlade s ustanovením § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb. požiadal o predĺženie lehoty.

Daňová kontrola trvala od 19. februára 2007 do dňa prerokovania protokolu 18. februára 2008, teda viac ako 6 mesiacov. Žalovaný s odvolacou námietkou žalobcu vo vzťahu k dĺžke daňovej kontroly sa vyrovnal jednoduchým konštatovaním, že nedodržanie zákonom stanovenej lehoty nemá vplyv z dôvodu, že protokol bol prerokovaný a doručený v súlade s ustanovením § 15 ods. 12 a 13 zákona č. 511/1992 Zb.. Takéto vyporiadanie sa s odvolacou námietkou v správnom konaní krajský súd nepovažoval za dostatočné.

V tejto súvislosti prvostupňový súd poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „ÚS SR“) sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010, ktorý v právnej vete vo vzťahu k vplyvu dĺžky daňovej kontroly na zákonnosť protokolu ako dôkazného prostriedku v daňovom konaní uviedol, že: „Ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročil aj zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý.“ V intenciách citovaného nálezu rozhodoval aj Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“, „odvolací súd“ alebo „NS SR“) vo veci vedenej pod sp. zn. 3Sžf/52/2010 zo dňa 01. decembra 2011.

Prvostupňový súd poukázal na skutočnosť, že daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonaný len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom tak, ako súd cituje vyššie, článok 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Podľa názoru krajského súdu lehota 6 mesiacov, resp. po predĺžení tak, ako je citované zo zákona č. 511/1992 Zb., je zákonnou lehotou a podľa názoru krajského súdu je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom, ktorý určuje zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Túto lehotu nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie. Daňová kontrola ako proces, ktorý smeruje kobstaraniu dôkazného prostriedku, teda protokolu, ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu, orgánom daňovej kontroly, ktorá skutočnosť vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu v priebehu daňovej kontroly.

Z nálezu ÚS SR jednoznačne vyplýva, že cieľ daňovej kontroly nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a z ustanovenia § 2 ods. 2, 3 zákona č. 511/1992 Zb.

vyplýva povinnosť správcu dane primerane zasahovať do práv daňového subjektu, zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí iba v prípade, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť. Z odôvodnenia nálezu ÚS SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 vyplýva, že ak správca dane nerešpektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, poruší tým nielen ustanovenia o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní a daňová kontrola v takom prípade nie je vykonaná v súlade so zákonom, to znamená, že 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.

Ak teda správca dane Daňový úrad Prešov a následne žalovaný sa s touto otázkou nevyrovnali, v konaní správnych orgánov došlo k takej chybe, ktorá má vplyv na zákonnosť tohto rozhodnutia. Z odvolania žalobcu proti rozhodnutiu Daňového úradu Prešov zo dňa 01. septembra 2014 je nesporné, že žalobca namietal prekročenie dĺžky daňovej kontroly v lehote podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb..

V súvislosti s námietkou preklúzie vo vzťahu k dani z príjmov je treba poukázať na to, že zákon č. 511/1992 Zb. v ustanovení § 45 ods. 1 upravoval, že ak tento zákon alebo osobitný zákon neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo priznať nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo vrátenie dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo nárok na vrátenie dane. Podľa ods. 2 tohto ustanovenia - ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, plynie päťročná lehota znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumý. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane je možné najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo nárok na vrátenie dane.

Z predloženého administratívneho spisu je nesporné, že protokol z daňovej kontroly zo dňa 08. januára 2008 č. 717/320/35-1198/2008/Tri bol doručený žalobcovi, a to dňa 18. februára 2008, teda plynie ďalšia päťročná lehota, ktorá by uplynula dňa 31. decembra 2013.

Krajský súd nepovažoval za dôvodnú námietku žalobcu o nezákonnosti vo vzťahu k prerušeniu plynutia lehôt tak, ako argumentujú daňové orgány ustanovením § 246d OSP, podľa ktorého, ak osobitný zákon upravujúci priestupky, kárne, disciplinárne a iné správne delikty, určuje lehoty pre zánik zodpovednosti, prípadne pre výkon rozhodnutia, tieto lehoty počas konania podľa tejto časti neplynú. Obdobne to platí o lehotách pre zánik práva vo veciach daní, poplatkov a odvodov, ktoré sú príjmami štátneho rozpočtu verejných fondov, rozpočtov obcí, miest a vyšších územných celkov.

Ak žalobca tvrdí, že konanie vedené na Krajskom súde v Prešove súde pod sp. zn. 3S/100/2010 nebolo konaním vo vzťahu k dani z príjmov žalobcu za rok 2005, toto tvrdenie nezodpovedá obsahu predloženého administratívneho spisu. Argumentácia daňových orgánov uvedená predovšetkým v rozhodnutí Daňového úradu Prešov zodpovedá obsahu spisu, a teda predmetom súdneho konania bez ohľadu na to, že išlo o námietky žalobcu vo vzťahu k opakovanej daňovej kontrole, sa týkalo tej istej veci a lehoty neplynuli počas súdneho konania, pričom zo spisu je nesporné, že súdne konanie skutočne prebiehalo od 17. septembra 2010 do 22. marca 2014 (konanie pred Krajským súdom v Prešove a pred NS SR).

Krajský súd preskúmal rozhodnutia a postup správnych orgánov v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správneho orgánu v medziach žaloby je rozhodnutie správnych orgánov nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov vo vzťahu k neodôvodneniu prekročenia dĺžky daňovej kontroly, preto postupom podľa § 250j ods. 2 písm. d/ OSP napadnuté rozhodnutia zrušil a vracia vec žalovanému na ďalšie konanie.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech, priznal voči žalovanému náhradu trov konania v sume 634,69 Eur.

II.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie. Žalovaný zotrval na názore, že protokol bol prerokovaný a doručený v súlade s ustanovením § 15 ods. 12 a 13 zákona č. 511/1992 Zb., pričom správca dane vo vyrubovacom konaní vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2005 v sume 12,51 Eura, a to na základe dôkazov, ktoré získal v lehote do šiestich mesiacov od začiatku kontroly začatej dňa 19. februára 2007, teda v zákonom stanovenej šesťmesačnej lehote.

Podľa žalovaného ide už o tretie vyrubovacie konanie (prvé bolo po vykonanej daňovej kontrole, druhé po opakovanej daňovej kontrole a tretie po rozsudku NS SR), táto námietka uplatnená v odvolacom konaní žalobcom je irelevantná, pretože už po daňovej kontrole odvolací orgán konštatoval nedostatočne zistený skutkový stav. Opakovaná daňová kontrola, ktorá následne prebiehala, bola vykonávaná v zákonom stanovenom časovom rozsahu, avšak rozhodnutie po tejto opakovanej daňovej kontrole NS SR zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie z dôvodu, že opakovaná daňová kontrola nemala byť vykonaná, ale správca dane mal pokračovať vo vyrubovacom konaní.

Na základe uvedeného žalovaný navrhol rozhodnutie krajského súdu zrušiť a vrátiť mu na ďalšie konanie.

III.

Žalobca sa k podanému odvolaniu vyjadril s tým, že ho považuje za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť. Žalobcovi nie je z odvolania zrejmé, aký je právny argument žalovaného na zmenu rozsudku krajského súdu. Prvostupňový súd predsa jasne a zrozumiteľne uviedol, že z nálezů ÚS SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 jednoznačne vyplýva, že protokol vyhotovený z daňovej kontroly, ktorá nebola ukončená v zákonom stanovenej lehote, má povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. To znamená, že nemožno použiť žiadne zistenia správcu dane uvedené v tomto protokole.

Žalobca zotrval na dôvodoch žaloby zo dňa 07. januára 2015:

1. Nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní.
2. Nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly.
3. Zánik práva vyrubiť daň z dôvodu, že súdne konanie na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 3S/100/2010 sa týkalo nezákonnosti výkonu opakovanej daňovej kontroly. Nezákonné konanie štátneho orgánu nemôže mať za následok vznik, zmenu alebo zánik iných právnych skutočností.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti žalobca žiadal priznať trovy odvolacieho konania v sume 151,58 Eura, a to za 1 úkon právnej služby v sume 143,- Eur + paušálna náhrada v sume 8,58 Eura.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP, § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň vyhlásenia rozsudku 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 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) a po oboznámení sa so spisovým materiálom dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nemožno priznať úspech a rozsudok krajského súdu je vecne správny.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť

postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1 a 2 OSP).

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta OSP). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t. j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá OSP). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t. j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na závažnosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Úlohou najvyššieho súdu bolo - na základe včas podaného odvolania žalovaného - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 12 zákona č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov uverejnením vyhlásené v Zbierke zákonov.

Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej

mediach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. (úč. do 31. augusta 2007) 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. 1 zákona č. 511/1992 Zb. (úč. do 31. augusta 2007) daňovou kontrolou zamestnanec správca 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 ustanovenia § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. (úč. do 31. augusta 2007) daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začína vyrubovacie konanie (§ 44). Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2).

Podľa § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. (úč. do 31. augusta 2007) správca dane ukončí daňovú kontrolu (§ 15) do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi 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 vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona najviac o dvanásť mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa § 15 ods. 16, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 30a ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. (úč. do 31. augusta 2007), ak správca dane alebo orgán podľa § 15 ods. 16 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

Najvyšší súd z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe nebude nadbytočne opakovať, s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva:

Predmetná daňová kontrola trvala od 19. februára 2007 do dňa prerokovania protokolu 18. februára 2008, teda viac ako 6 mesiacov. Žalovaný s odvolacou námietkou žalobcu vo vzťahu k dĺžke daňovej kontroly sa vyrovnal nedostatočným konštatovaním, že nedodržanie zákonom stanovenej lehoty nemá vplyv z dôvodu, že protokol bol prerokovaný a doručený v súlade s ustanovením § 15 ods. 12 a 13 zákona č. 511/1992 Zb..

Podľa konštantnej judikatúry ÚS SR (viď nález sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010) ako aj NS SR (viď rozhodnutie NS SR sp. zn. 3Sžf/52/2010 zo dňa 01. decembra 2011, sp. zn. 3Sžf/1/2009 zo dňa 29. januára 2009, sp. zn. 3Sžf/2/2009 zo dňa 29. januára 2009 a sp. zn. 3Sžf/107/2009 zo dňa 08. októbra 2009), ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročil aj zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý.

Odvolací súd zároveň poukazuje na námietku žalobcu v odvolaní zo dňa 01. septembra 2014 proti prvostupňovému rozhodnutiu správneho orgánu č. 9712402/5/3670166/2014/5492/BenJ zo dňa 30. júla 2014, s ktorou sa žalovaný vo svojom rozhodnutí dostatočne nevysporiadal. Žalobca poukázal na

skutočnosť, že v administratívnom spise sa nachádza písomnosť žalovaného pod č. I/225/2444-27212/2008 zo dňa 14. marca 2008, v ktorom žalovaný potvrdil, že rozhodnutie Daňového úradu Poprad č. 717/320/35-22168/2007/Bart zo dňa 02. mája 2007, ktorým správca dane rozhodol o prerušení daňovej kontroly, nebolo riadnym spôsobom doručené, je pre adresáta neplatné, a preto nie je právoplatným rozhodnutím. Tomuto rozhodnutiu žalovaného predchádzalo rozhodnutie Daňového úradu Poprad č. 717/320/883-885/2008/Šer zo dňa 07. januára 2008, v ktorom sám správca dane konštatuje, že pri doručovaní rozhodnutia o prerušení konania a oznámenia o ukončení prerušenia konania na adresu žalobcu správca dane postupoval v rozpore s § 17 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.. Daňová kontrola nebola zákonným spôsobom prerušená, a tým lehota na jej vykonanie, t. j. aj na prejednanie protokolu uplynula dňa 19. augusta 2007. Keďže v lehote na vykonanie daňovej kontroly nedošlo k prerokovaniu protokolu, nebola daňová kontrola ukončená zákonným spôsobom a tým je vyrubovacie konanie po tejto daňovej kontrole postihnuté neodstrániteľnou vadou zákonnosti. Uvedená námietka žalobcu je aj žalobnou námietkou (viď. str. 3 žaloby predposledný a posledný odsek).

Žalovaný na námietku v napadnutom rozhodnutí len stroho uviedol, že daňová kontrola bola vykonaná nad rámec lehoty na jej vykonanie, ale protokol bol prerokovaný a doručený v súlade s ustanovením § 15 ods. 12 a 13 zákona č. 511/1992 Zb..

Žalovaný sa teda nevysporiadal s tým, či bola daňová kontrola zákonná, ak bola ukončená po uplynutí zákonnej lehoty a to aj s ohľadom na aktuálnu rozhodovaciu prax súdov. Takisto sa žalovaný nevysporiadal s otázkou, či bola daňová kontrola prerušená právoplatne alebo nie, a aký to malo v konečnom dôsledku vplyv na dátum, kedy uplynula lehota na vykonanie a ukončenie daňovej kontroly.

Odvolačný súd na základe vyššie uvedeného skonštatoval, že sú preukázané dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia založené na porušení procesných práv daňového subjektu v súvislosti právom na riadne odôvodnené a preskúmateľné rozhodnutie. Za danej situácie má odvolací súd za to, že v novom rozhodnutí žalovaný sa riadne vysporiada a náležite vyjadrí k námietkam žalobcu ohľadne nezákonnej daňovej kontroly z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej lehoty.

Vzhľadom na to, že podľa ustálenej judikatúry najvyššieho súdu nie je úlohou súdov pri preskúmaní rozhodnutí správnych orgánov nahrádzať ich činnosť, najmä pokiaľ ide o riadne zistenie skutkového stavu a odôvodnenie rozhodnutia, správne krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie s tým, že v ďalšom konaní bude správny orgán viazaný právnym názorom súdu.

Podľa odvolacieho súdu krajský súd sa vysporiadal so všetkými skutkovými a právnymi otázkami týkajúcimi sa predmetnej veci a rozsudok aj náležite odôvodnil.

Vzhľadom na vyššie uvedené najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1 OSP potvrdil, pretože krajský súd vo veci rozhodol po vecnej i právnej stránke správne.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodoval odvolací súd v zmysle § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 224 ods. 1 OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému náhradu trov odvolacieho konania v sume 151,58 Eura, ktoré pozostávajú z tarifnej odmeny za jeden úkon právnej služby - vyjadrenie k odvolaniu zo dňa 19. januára 2016 v sume 143,- Eur (1/6 výpočtového základu v roku 2016) a režijného paušálu v sume 8,58 Eura (1/100 výpočtového základu v roku 2016) v zmysle § 11 ods. 4 veta prvá a § 16 ods. 3 zákona č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov.

Odvolačný súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 01. júla 2016.

Dňom 01. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že 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 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol 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 opravný prostriedok nie je prípustný.