

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/13/2016  
Identifikačné číslo spisu: 7016200173  
Dátum vydania rozhodnutia: 07.08.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7016200173.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Marty Molnárovej, v právnej veci žalobcu: AGRO K - D - CH, s.r.o., so sídlom Stredný riadok 468, Nálepkovo, IČO: 36 608 696, zastúpeného JUDr. Petrom Beluščákom, advokátom, so sídlom Jantárová 30, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1767424/2015 zo dňa 11. decembra 2015, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/12/2016-38 zo dňa 09. júna 2016 v spojení s opravným uznesením č. k. 8S/12/2016-52 zo dňa 09. augusta 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/12/2016-38 zo dňa 09. júna 2016 v spojení s opravným uznesením č. k. 8S/12/2016-52 zo dňa 09. augusta 2016 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi nárok na náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj len „krajský súd“) podľa § 250j ods. 2 písm. a/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1767424/2015 zo dňa 11. decembra 2015 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Košice č. 1471903/2015 zo dňa 28. septembra 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 1471903/2015 zo dňa 28. septembra 2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2008 v sume 64.834,36 Eur po tom, čo mu bol znížený nadmerný odpočet za uvedené zdaňovacie obdobie zo sumy 68.608,34 eur na sumu 3.773,98 Eur.

## II.

V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd poukázal na to, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2008, o výsledku ktorej vyhotovil protokol dňa 22. marca 2010. Protokol bol prerokovaný a doručený dňa 27. apríla 2010 a dňa 05. mája 2010 správca dane vydal dodatočný platobný výmer, ktorým podľa § 44 ods.6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. znížil nadmerný odpočet za predmetné zdaňovacie obdobie zo sumy 68.583,15 Eur na sumu 3.748,70 Eur. Na odvolanie žalobcu Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím zo dňa 02. augusta 2010 potvrdilo dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 05. mája 2010. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky v mimo odvolacom konaní rozhodnutím zo dňa 31. januára 2011 zrušilo svoje rozhodnutie zo dňa 02. augusta 2010 z dôvodu, že správca dane neukončil daňovú kontrolu v lehote predĺženej nadriadeným orgánom, a ani v lehote, o ktorú ju mohol predĺžiť orgán najbližšie nadriadený správcovi danie, t. j. najviac o 6 mesiacov. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky opätovne preskúmalo dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 05. mája 2010 a rozhodnutím zo dňa 28. marca 2011 zrušilo dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 05. mája 2010 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane vykonal u daňového subjektu opakovanú daňovú kontrolu za predmetné zdaňovacie obdobie, o ktorej vyhotovil protokol zo dňa 22. decembra 2011, ktorý bol prerokovaný a doručený dňa 03. februára 2012. Dňa 14. februára 2012 správca dane vydal dodatočný platobný výmer, ktorým určil výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu za zdaňovacie obdobie december 2008 - nadmerný odpočet vo výške 3.748,79 Eur. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím zo dňa 06. júna 2012 zrušil dodatočný platobný výmer zo dňa 14. februára 2012 a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že nebola dodržaná lehota na výkon opakovanej daňovej kontroly. Dňa 28. septembra 2015 správca dane vydal rozhodnutie, ktorým určil rozdiel na DPH za predmetné zdaňovacie obdobie v sume 64.834,36 Eur, keď znížil nadmerný odpočet zo sumy 68.608,34 Eur na sumu 3.773,98 Eur.

Krajský súd považoval za rozhodujúcu žalobnú námietku (ktorá bola takisto uplatnená v odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 28. septembra 2015) poukaz na nezákonnosť rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane z dôvodu, že došlo k zániku (preklúzii) práva správcu dane vyrubiť rozdiel dane podľa ustanovenia § 45 ods. 1, 2 zákona č. 511/1992 Zb., resp. § 69 ods. 1, 2 Daňového poriadku. Od posúdenia tejto námietky závisel aj ďalší procesný postup súdu, t. j. či sa súd mal zaoberať dôvodnosťou nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu a či napadnutými rozhodnutiami žalovaného a správcu dane bol rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2008 určený v súlade s právnymi predpismi.

Žalovaný v napadnutom rozhodnutí, ako aj vo vyjadrení k žalobe prezentoval právny názor, že síce protokol z daňovej kontroly zo dňa 22. marca 2010, ako aj protokol z opakovanej daňovej kontroly zo dňa 22. decembra 2011 má povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, pretože nebola dodržaná maximálna dĺžka trvania daňových kontrol, ale tieto daňové kontroly boli začaté v súlade s platným zákonom, boli vykonané a aj ukončené prerokovaním protokolu z kontroly, a preto doručenie protokolov z týchto kontrol je potrebné považovať za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane v zmysle § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. Preto podľa žalovaného prekluzívna lehota piatich rokov na vyrubenie dane za zdaňovacie obdobie december 2008 začala plynúť 31. decembra 2010 a uplynula by dňom 31. decembra 2015, ale v dôsledku opakovanej daňovej kontroly začatej v roku 2011 a doručenia protokolu z nej žalobcovi v roku 2012, lehota na zánik práva vyrubiť daň začala plynúť správcovi dane 31. decembra 2012 a uplynie až dňom 31. decembra 2017. Žalovaný zdôraznil, že zrušil dodatočný platobný výmer, ktorý správca dane vydal po opakovanej daňovej kontrole, ale samotná opakovaná daňová kontrola zrušená nebola.

Krajský súd ďalej uviedol, že k zákonnosti daňovej kontroly a jej výslednému produktu - protokolu z daňovej kontroly sa vyjadril Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom náleze č. k. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010: „ak teda daňový úrad v sťažovateľovom prípade nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola

vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní a poplatkov). V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho završením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné“

Podľa krajského súdu z citácie právneho názoru Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplýva jednoznačný záver, podľa ktorého nerešpektovanie maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly má za následok nezákonnosť daňového konania, hodnotenie protokolu z daňovej kontroly ako nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ako aj nezákonnosť rozhodnutia vydaného na základe skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole. Ak je totiž výsledný produkt daňovej kontroly - protokol o daňovej kontrole, nezákonne získaným dôkazným prostriedkom, potom nemôže byť zákonný ani proces, daňová kontrola, v rámci ktorej vznikol. Daňová kontrola ukončená protokolom zo dňa 22. marca 2010, ako aj opakovaná daňová kontrola ukončená protokolom zo dňa 22. decembra 2011, boli ako celok vykonané nezákonným spôsobom a ako nezákonný úkon správcu dane nemohli vyvolať právne účinky predpokladané ustanovením § 45 ods. 1, 2 zákona č. 511/1992 Zb.

Žalobcovi vznikla právna povinnosť podať daňové priznanie v zmysle § 78 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH do 25. januára 2009. Prekluzívna lehota 5 rokov na vyrubenie rozdielu dane začala plynúť správcovi dane v zmysle § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. dňom 31. decembra 2009 a uplynula dňom 31. decembra 2014. K novému plynutiu prekluzívnej lehoty 5 rokov v zmysle § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. nemohlo dôjsť na základe opakovanej daňovej kontroly začatej dňa 06. júla 2011 a ukončenej dňa 03. februára 2012 (protokol z opakovanej daňovej kontroly zo dňa 22. decembra 2011), pretože opakovaná daňová kontrola nebola ukončená do 6 mesiacov odo dňa jej začatia, pričom táto lehota nebola predĺžená orgánom najbližšie nadriadeným správcovi dane (§ 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb.).

Z uvedeného je podľa názoru krajského súdu zrejmé, že prekluzívna 5-ročná lehota na vyrubenie rozdielu dane uplynula správcovi dane dňa 31. decembra 2014, a preto správca dane už nemohol svojim rozhodnutím dňa 28. septembra 2015 určiť žalobcovi rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie december 2008.

Preto krajský súd vyhodnotil žalobnú námietku týkajúcu sa zániku práva správcu dane určiť žalobcovi rozdiel DPH ako dôvodnú. Pretože došlo k zániku práva správcu dane určiť žalobcovi rozdiel na DPH, nebolo potrebné, aby sa krajský súd zaoberal žalobnými námietkami týkajúcimi sa splnenia zákonných podmienok pre priznanie nadmerného odpočtu uplatneného žalobcom v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2008.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že priznal žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania, nakoľko bol žalobca v konaní procesne úspešný. Účastníkov zároveň poučil o možnosti podať proti rozsudku odvolanie podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku v zákonom stanovenej lehote 15 dní od doručenia písomného vyhotovenia rozsudku.

### III.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v 15 dňovej lehote opravný prostriedok označený ako kasačná sťažnosť. Navrhol, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu zamietol a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania, alternatívne aby najvyšší súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalovaný nesúhlasil s vyhodnotením krajského súdu, že rozhodujúcou žalobnou námietkou bola námietka týkajúca sa zániku práva správcu dane vyrubiť žalobcovi rozdiel dane, a že v danom prípade došlo k zániku práva správcu dane určiť žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobie, žalovaný nesúhlasil. V tejto súvislosti poukázal na to, že úkon, ktorý uvedené daňové kontroly

ukončil, nebol zrušený, pretože prerokovanie protokolu z daňovej kontroly a opakovanej daňovej kontroly nemožno zrušiť. Doručenie protokolu z daňovej kontroly a protokolu z opakovanej daňovej kontroly je úkon, ktorý procesne ukončil tieto daňové kontroly, a je preto možné považovať ho za úkon smerujúci na vyrubenie dane. Zo zákona nevyplýva, že za úkon smerujúci na vyrubenie dane je možné považovať iba doručenie protokolu zo zákonne uskutočnenej daňovej kontroly.

Protokoly z daňových kontrol síce nadobudli povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ale pre posúdenie veci je podľa žalovaného rozhodujúci úkon, ktorý tieto daňové kontroly ukončil - teda doručenie protokolov, a tento úkon je možné považovať za úkon smerujúci na vyrubenie dane.

Na základe uvedeného sa žalovaný nestotožnil s tvrdením krajského súdu, že daňová kontrola, ako aj opakovaná daňová kontrola, boli ako celok vykonané nezákonným spôsobom a ako nezákonný úkon správcu dane nemohli vyvolať právne účinky predpokladané ustanovením § 45 ods. 1, 2 zákona č. 511/1992 Zb.

Krajský súd podľa žalovaného vzhľadom na vyššie uvedené neposúdil vec správne, keď dospel k názoru, že prekluzívna 5-ročná lehota na vyrubenie rozdielu dane uplynula správcovi dane 31. decembra 2014, a preto správca dane už nemohol svojim rozhodnutím zo dňa 28. septembra 2015 určiť žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2008, pričom rozhodujúca bola iba skutočnosť, že opakovaná daňová kontrola nebola ukončená v zákonom stanovenej lehote.

#### IV.

Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že právne posúdenie krajským súdom považuje za správne a navrhol aby najvyšší súd odvolanie (kasačnú sťažnosť) žalovaného ako nedôvodné zamietol a priznal žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho (kasačného) konania. Žalovaný v odvolaní uvádzal rovnaké dôvody ako uviedol vo svojom rozhodnutí a vyjadrení k žalobe, ktoré nemajú oporu v žiadnom ustanovení zákona.

Tvrdenie žalovaného, že zo zákona nevyplýva, že za úkon smerujúci na vyrubenie dane je možné považovať iba doručenie protokolu zo zákonne vykonanej daňovej kontroly, považuje žalobca za výlučne účelové. Účelovosť tohto tvrdenia vyplýva aj zo skutočnosti, že sám žalovaný uznáva, že protokol z riadnej a opakovanej daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Z podstaty zákonnosti vyplýva, že len úkony vykonané v súlade so zákonom môžu mať zákonom zamýšľané účinky.

Žalobca bol toho názoru, že vzhľadom na nezákonnosť vykonanej riadnej a opakovanej daňovej kontroly a následne z toho vyplývajúcu nezákonnosť protokolu z týchto daňových kontrol je jednoznačne preukázané, že rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane je nezákonné, nakoľko rozhodnutie vychádza z protokolu, ktorý je vzhľadom na nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly nezákonným dôkazným prostriedkom.

#### V.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2, 3 Správneho súdneho poriadku, odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. Lehoty na podanie odvolania, ktoré začali plynúť pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, plynú podľa doterajších predpisov a ich právne účinky zostávajú zachované.

Vzhľadom na skutočnosť, že napadnutý rozsudok bol záväzne (vrátane poučenia o možnosti podať odvolanie) vyhlásený dňa 9. júna 2016, t. j. za účinnosti Občianskeho súdneho poriadku, najvyšší súd v

zmysle úpravy § 492 Správneho súdneho poriadku považoval opravný prostriedok podaný dňa 5.8.2016 (napriek jeho označeniu) za odvolanie a vo veci konal ako odvolací súd.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nie je možné vyhovieť.

V správnom súdnictve preskúmajú súde 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, 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).

VI.

Podľa § 15 ods. 12 veta štvrtá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov, deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia.

Podľa ustanovenia § 15 ods. 13 veta prvá a veta štvrtá zákona č. 511/1992 Zb., daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode a výške dane sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane, alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2).

Podľa § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., ak tento zákon alebo osobitný predpis 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; ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty podľa osobitného predpisu, nemožno vyrubiť daň alebo rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie.

Podľa § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumý. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane je možné najneskôr do 10 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 § 69 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň, ani rozdiel dane, alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. Ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty, nemožno vyrubiť daň, ani rozdiel dane po uplynutí 7 rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná.

Podľa § 69 ods. 2 Daňového poriadku, ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na

vyrubenie dane alebo rozdielu dane, alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumý. Vyručiť daň alebo rozdiel dane, alebo nárok na sumu podľa osobitných predpisov je možné najneskôr do 10 rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

Podľa § 69 ods. 3 Daňového poriadku, za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje doručenie:

a/ protokolu z daňovej kontroly,

b/ protokolu o určení dane podľa pomôcok (§ 69 ods. 3 Daňového poriadku).

Podľa § 78 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, daň, ktorú je povinný platiť platiteľ podľa § 69, je splatná do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla daňová povinnosť zo zdaniteľného obchodu, okrem dane vyrubenej colným orgánom pri dovoze tovaru, ktorá je splatná v lehote pre splatnosť cla podľa colných predpisov.

## VII.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňová kontrola slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Nakoľko ide o závažný zásah a nadmernú záťaž pre kontrolovaný daňový subjekt, je ohraničená dĺžka jej trvania zákonnou lehotou. Daňový poriadok v ustanovení § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určení dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy, a to hmotnoprávne ako aj procesné.

V daňovom konaní sa taktiež uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval exaktne určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenia lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom zásady proporcionality. Podľa § 46 ods. 10 veta prvá Daňového poriadku je lehota na vykonanie daňovej kontroly najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

Daňová kontrola slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní, ktorý slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu, pri súčasnom zachovaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Daňová kontrola predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

Zákonnosť daňovej kontroly zásadným spôsobom ovplyvňuje zákonnosť dôkazov v rámci nej obstaraných a vykonaných. Najvyšší súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že v našom práve sa uplatňuje zásada „Ius ex iniuria non orfitur“, t. j. právo nevzniká z bezprávia, a teda keď je daňová kontrola nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonané v rámci nej, a preto sa najvyšší súd absolútne nestotožňuje s právnymi názormi prezentovanými žalovaným.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v súvislosti s plynutím lehoty na vykonanie daňovej kontroly poukazuje na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napríklad nález č. k. III. ÚS 24/2010 zo

dňa 29. júna 2010, uznesenie č. k. IV. ÚS 405/09 zo dňa 10. decembra 2009, uznesenie č. k. II. ÚS 136/2010 zo dňa 24. marca 2010), ako aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napríklad rozsudok sp. zn. 5Sžf/68/2008 zo dňa 29. septembra 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/2/2009 zo dňa 29. januára 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/1/2009 zo dňa 29. januára 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/107/2009 zo dňa 8. októbra 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/9/2007 zo dňa 18. apríla 2007).

K odvolaciemu dôvodu žalovaného, že pre posúdenie veci je rozhodujúci moment doručenia protokolu, Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza (tak, ako bolo vyslovené aj v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/52/2017 zo dňa 04. decembra 2018), že lehota, ktorá bola stanovená v § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. je lehotou zákonnou a pre správca dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu je záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Počas tejto lehoty je daňový subjekt povinný trpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane. Tak ako je daňový subjekt objektívne zodpovedný za preukázanie existencie podmienok na vznik nároku na odpočet DPH, je správca dane objektívne zodpovedný za vykonanie daňovej kontroly v stanovenej lehote. Ako vyplýva z judikatúry Ústavného súdu SR (napr. sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010) citovanej aj krajským súdom, zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť (rozsudok najvyššieho súdu z 29. januára 2009 v konaní sp. zn. 3Sžf/1/2009).

Z administratívneho spisu odvolací súd zistil, že v predmetnej veci vznikla žalobcovi povinnosť podať daňové priznanie v zmysle § 78 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH do 25. januára 2009. Prekluzívna lehota 5 rokov na vyrubenie rozdielu dane začala plynúť správcovi dane v zmysle § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. dňom 31. decembra 2009 a uplynula dňom 31. decembra 2014. K novému plynutiu prekluzívnej lehoty 5 rokov v zmysle § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. nemohlo dôjsť ani na základe riadnej daňovej kontroly začatej dňa 20. marca 2009 (ukončenej prerokovaním protokolu dňa 27. apríla 2010) a ani na základe opakovanej daňovej kontroly začatej dňa 06. júla 2011 (ukončenej prerokovaním protokolu dňa 03. februára 2012), pretože tak riadna, ako aj opakovaná daňová kontrola neboli vykonané v súlade s ustanovením § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb.

Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje tiež na názor vyslovený v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/63/2017 zo dňa 21. novembra 2018, podľa ktorého sa javí ako obchádzanie zákona právny názor žalovaného, že vyrubovacie konanie začína doručením akéhokoľvek, teda i nezákonného protokolu. Pokiaľ by totiž daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote, a preto by bol protokol nezákonný, postačovalo by, keby správca dane vyhotovil oboznámenie sa s priebehom a výsledkami dokazovania na deň, ktoré by nahrádzalo samotný protokol, z ktorého by však správca dane vychádzal ako z protokolu, hoci by naň zákonné požiadavky ako na protokol kladené neboli. Týmto spôsobom by dochádzalo k obchádzaniu Daňového poriadku, ktorý ako podmienku vydania rozhodnutia vo vyrubovacom konaní (aj samotného začatia vyrubovacieho konania) vyžaduje vyhotovenie zákonného protokolu o výsledku daňovej kontroly, t. j. protokolu doručeného daňovému subjektu v zákonnej lehote. Doručenie protokolu po zákonom stanovenej lehote v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku je právne neúčinné a nemôže mať za následok začatie vyrubovacieho konania. Ak je raz protokol z kontroly označený ako nezákonný dôkaz, je treba konštatovať, že chýba výsledok daňovej kontroly vrátane hodnotenia dôkazov, ktorý nie je možné nahradiť iným dôkazom vyhotoveným správcom dane. V tejto súvislosti je právne bezvýznamné, či k začatiu vyrubovacieho konania dôjde podľa zákona č. 511/1992 Zb. (prerokovaním protokolu) alebo podľa Daňového poriadku (doručením protokolu).

Vzhľadom na ustálenú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v otázke prijateľnosti protokolu z nezákonnej daňovej kontroly ako podkladu pre vyrubovacie konanie sa najvyšší súd nemohol stotožniť s rozhodnutím, závermi a postupom žalovaného v prejednávanej veci a odvolacie námietky vyhodnotil ako nedôvodné.

## VIII.

Keďže podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom podaného odvolania,

nerozhodol svojvoľne a nezákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenenie alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považujúc jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiaden rozpor so zákonom, rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP, v spojení s § 224 ods. 1 OSP a § 151 ods. 1, 2 OSP tak , že procesne úspešnému žalobcovi nárok na ich náhradu nepriznal, nakoľko si najneskôr v lehote 3 pracovných dní od verejného vyhlásenia rozsudku výšku požadovanej náhrady trov konania nevyčísľil.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.