

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/58/2017  
Identifikačné číslo spisu: 6016200357  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.05.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6016200357.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Jarmily Urbančovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu STEEL MAX, s.r.o., so sídlom Štós č. 209, IČO: 44 643 211, zastúpeného advokátskou kanceláriou MARCEL BIZNÁR, s.r.o. Bajkalská 31, 827 25 Bratislava, proti sťažovateľovi (pôvodne žalovanému) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 188353/2016 z 23. februára 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp.zn. 7S/76/2016 z 12. júla 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp.zn. 7S/76/2016 z 12. júla 2017 r u š í a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

#### I.

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) rozsudkom sp.zn. 7S/76/2016 z 12. júla 2017 žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 188353/2016 zo dňa 23.02.2016 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. a/ Správneho súdneho poriadku zrušil rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 188353/2016 z 23. februára 2016, ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice č. 1689859/2015 z 20. novembra 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že priznal žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania.

2. Daňový úrad Košice vydal dňa 20.11.2015 dodatočný platobný výmer č. 1689859/2015, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1/ zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil daňovému subjektu STEEL MAXX, s.r.o., IČO: 44 643 322, DIČ 2022772818, Štós 209, 044 26 Štós, rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2011 v sume 120 251,54 €. ? daň uvedená v daňovom priznaní 2 920,90 €

? daň zistená daňový úradom 123 172,44 €

? rozdiel dane 120 251,54 €

Rozdiel dane v sume 120 251,54 € je platiteľ dane z pridanej hodnoty povinný zaplatiť do 15 dní odo dňa právoplatnosti tohto dodatočného platobného výmeru na účet Daňového úradu Košice, vedený v S.i číslo účtu Z. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX variabilný symbol XXXXXXXXXXXX.

3. 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 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice č. 1689859/2015 zo dňa 20.11.2015, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1/ zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2011 v sume 120 251,54 € daňovému subjektu STEEL MAXX, s.r.o., Štós 209, 044 26 Štós, IČO: 44 643 322, DIČ 2022772818, IČ DPH: SK2022772818, potvrdil.

4. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že správny súd v konaní podľa § 177 a nasl. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), po preskúmaní napadnutého rozhodnutia a oboznámení sa s administratívnymi spismi žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa, bez nariadenia pojednávania za splnenia podmienok uvedených v § 107 SSP, dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je potrebné zrušiť.

5. Správny súd uviedol, že z odôvodnenia dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Košice, ako aj rozhodnutia žalovaného a obsahu administratívneho spisu, správny orgán prvého stupňa oznámením č. 711/320/18261/2011/Rsn zo dňa 09.08.2011 oznámil daňovému subjektu vykonanie daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za II. štvrťrok 2011, ktorá bude vykonaná na základe požiadania orgánov činných v trestnom konaní (PPZ-BOK-VY-474-012/2011 zo dňa 13.07.2011). Oznámenie bolo daňovému subjektu doručené dňa 15.08.2011 a daňová kontrola bola začatá dňa 12.09.2011 za účasti konateľu W. F., S..

6. Podstatnou žalobnou námietkou žalobcu bolo nedodržanie lehoty zo strany správneho orgánu prvého stupňa pre vykonanie daňovej kontroly, ktorá je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly v dôsledku čoho protokol z daňovej kontroly má charakter nezákonne získaného dôkazného prostriedku a nemôže byť použitý ako dôkaz v daňovom konaní.

7. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu a odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného, daňová kontrola nebola prerušená z dôvodu zaslania žiadosti správneho orgánu prvého stupňa o medzinárodnú výmenu informácií. Nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly tak, ako to vyplýva z § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. žalovaný odôvodnil tým, že lehota na vykonanie daňovej kontroly v prípade, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní je osobitne upravená ustanovením § 15 ods. 19 zákona SNR č. 511/1992 Zb., v zmysle ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa ods. 17 (v trvaní šesť mesiacov, resp. predĺžená najviac šesť mesiacov) neplatí z dôvodu, že daňová kontrola bola vykonaná na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

8. Ako už bolo vyššie uvedené, v predmetnej preskúmvanej veci daňová kontrola u žalobcu za II. štvrťrok 2011 bola začatá dňa 12.09.2011, teda už za účinnosti daňového poriadku, ktorý nadobudol účinnosť 01. januára 2010 a nie za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., ktorý pri vykonaní daňovej kontroly aplikoval Daňový úrad Košice. Z uvedeného vyplýva, že správny orgán prvého stupňa pri vykonaní daňovej kontroly u žalobcu za II. štvrťrok 2011 nepostupoval v súlade s platnými právnymi predpismi.

9. Z uvedeného dôvodu nemohol správny orgán prvého stupňa, ako aj žalovaný vychádzať z ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. najmä, čo sa týka odôvodnenia nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly, čo žalovaný odôvodnil s poukazom na § 15 ods. 19 zákona č. 511/1992 Zb., v zmysle ktorého lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa ods. 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

10. Keďže daňová kontrola u žalobcu za II. štvrťrok 2011 bola začatá dňa 12.09.2011 za účinnosti daňového poriadku, z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného však nevyplýva, prečo na danú vec aplikoval zákon č. 511/1992 Zb. a nie daňový poriadok. Zároveň je potrebné uviesť, že v danom prípade nie je možné aplikovať ustanovenie § 165 ods. 5 daňového poriadku, pretože daňová kontrola nebola začatá a neukončená pred účinnosťou daňového poriadku. Iba v prípade, ak by daňová kontrola začala a nebola ukončená pred účinnosťou daňového poriadku, vyrubovacie konanie sa vykoná podľa doterajších predpisov, čo vzhľadom už na vyššie uvedené nemožno aplikovať v danej veci.

11. Keďže dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice, ako aj rozhodnutie žalovaného boli vydané na základe neúčinného právneho predpisu, preto správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. a/ Správneho súdneho poriadku zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

12. Správny súd konštatoval, že po vrátení veci žalovanému, bude úlohou žalovaného vec právne posúdiť na základe účinného právneho predpisu v zmysle právneho názoru správneho súdu. Právnym názorom správneho súdu je žalovaný v ďalšom konaní viazaný (§ 191 ods. 6 SSP).

## II.

13. Proti rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ riadne a včas kasačnú sťažnosť z dôvodov § 440 ods. 1 písm. g) SSP a mal za to, že napadnutým rozsudkom bola vec po právnej stránke posúdená nesprávne a preto navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenilo tak, že žalobu zamieta.

14. Sťažovateľ nesúhlasil s právnym názorom správneho súdu uvedeným v bodoch 66, 67 a 68 napadnutého rozsudku, týkajúcich sa súdom uvedenej účinnosti zákona č. 563/2009 Z.z. (daňový poriadok) od 1. januára 2010, z uvedeného dôvodu podľa správneho súdu nemohol sťažovateľ aplikovať ustanovenie zákona č. 511/1992 Zb., ale naopak mal aplikovať ustanovenia daňového poriadku.

15. Sťažovateľ mal za to, že v čl. VI daňového poriadku sa uvádza: „Tento zákon nadobúda účinnosť 1. januára 2010 okrem čl. I, ktorý nadobúda účinnosť 1. januára 2012. Článkom I sa rozumie daňový poriadok, ktorý nadobúda účinnosť 01. januára 2012 a len zmeny a doplnenia zákonov, ktoré sú uvedené v čl. II až V nadobúdajú účinnosť 1. januára 2010. Z uvedeného vyplýva nesprávny záver správneho súdu o nadobudnutí účinnosti daňového poriadku, preto ej podľa sťažovateľa nesprávny aj záver správneho súdu, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za II. štvrťrok 2011, začatá u žalobcu 12. septembra 2011 bola začatá za účinnosti daňového poriadku.

16. Naopak, sťažovateľ uviedol, že daňová kontrola bola začatá za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. a nebola ukončená pred účinnosťou daňového poriadku a preto postupoval správca dane správne, keď aplikoval ustanovenia § 165 ods. 5 daňového poriadku a vyrubovacie konanie vykonal podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona 511/1992 Zb.

17. Skutočnosť, že daňový poriadok nadobudol účinnosť až 1. januára 2012 podľa sťažovateľa podporuje aj úprava uvedená v čl. II daňového poriadku, ktorým sa od 1. januára 2010 menil a doplňal zákon č. 511/1992 Zb., ktorý bol účinným právnym predpisom až do 01. januára 2012.

### III.

18. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobca uviedol, že považuje rozhodnutie správneho súdu za vecne správne a mal za to, že napadnuté rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom. Zároveň poukázal na svoje doterajšie vyjadrenia, na ktorých v celom rozsahu zotrval. Na základe uvedeného navrhol, aby kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa a priznal žalobcovi právo na náhradu trov konania.

### IV.

19. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 452 ods. 1 SSP v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP), s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná (§ 462 SSP).

20. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený 30. mája 2019 (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

21. Podľa § 462 ods. 1 SSP, ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

22. Kasačný súd zdôrazňuje, že predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 SSP prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania správneho súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov.

23. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp.zn. 7S/76/2016 z 12. júla 2017 žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 188353/2016 zo dňa 23.02.2016 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. a/ SSP zrušil rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 188353/2016 z 23. februára 2016, ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice č. 1689859/2015 z 20. novembra 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

24. Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane ukončí daňovú kontrolu 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, 6eg) najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

25. Podľa § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb., ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

26. Podľa § 15 ods. 19 zákona č. 511/1992 Zb., lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa odsekov 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

27. K prvej námietke, týkajúcej sa nesprávneho uvedenia dátumu účinnosti daňového poriadku a z toho

dôvodu aj nesprávneho právneho záveru právneho súdu, že daňová kontrola daní z pridanej hodnoty za II. štvrtrok 2011, začatá u žalobcu 12. septembra 2011 bola začatá už za účinnosti daňového poriadku, kasačný súd uvádza nasledovné. Sťažovateľ správne poukázal na to, že správny súd uviedol nesprávny dátum nadobudnutia účinnosti daňového poriadku od 1. januára 2010. V čl. VI zákona č. 563/2009 Z.z. je uvedené, že čl. I - Daňový poriadok, nadobúda účinnosť až 1. januára 2012.

28. Z uvedeného dôvodu je zrejmé, že aj ďalšie posúdenie týkajúce sa začiatku daňovej kontroly za účinnosti zákona č. 563/2009 <. Z.z daňového poriadku je nesprávne. Kasačný súd podotýka, že daňová kontrola bola začatá u žalobcu 12. septembra 2011 a teda ešte za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. a nebola ukončená pred účinnosťou daňového poriadku.

29. Podľa § 165 ods. 2 daňového poriadku (účinného od 1. januára 2012 do 29. decembra 2012) daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 <. Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

30. Podľa § 165b ods. 1 a 2 daňového poriadku v znení účinnom od 30. decembra 2012, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 <. Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 <. Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

31. Vzhľadom na vyššie uvedené zákonné ustanovenia, sa nemožno prikloniť k názoru sťažovateľa, ktorý argumentuje, že z dôvodu, že daňová kontrola nebola ukončená pred účinnosťou Daňového poriadku, postupoval správca dane správne, keď aplikoval ustanovenie § 165 ods. 5 Daňového poriadku a vyrubovacie konanie vykonal podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 511/1992 Zb.

32. Daňový poriadok je procesným predpisom, upravujúcim postupy, pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu správcov dane pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. Je nesporné, že v zmysle definície podľa § 2 písm. c/ daňového poriadku je potrebné vyrubovacie konanie považovať za daňové konanie. Identický názor zastával Najvyšší súd Slovenskej republiky aj v rozsudku sp.zn. 3Sžf/20/2016.

33. Kasačný súd pripomína, že podľa jednej zo základných zásad teórie práva sa v procesnom práve aplikuje procesnoprávna norma účinná v čase rozhodovania. Aplikácia uvedenej zásady spôsobuje nepriamu retroaktivitu procesných noriem, ktorá však v konečnom dôsledku nepôsobí do minulosti, pretože akceptuje stav, ktorý nastal za skôr platnej a účinnej právnej úpravy a tento stav rieši až v čase účinnosti novej právnej úpravy.

34. Účinnosť procesného predpisu môže byť odlišne upravená len v rozsahu určenom v prechodných ustanoveniach tak, ako je to sporné aj v tomto prípade, pričom novšia úprava vylučuje aplikáciu staršej úpravy. Účinnosť daňového poriadku na daňové konania, t.j. aj na vyrubovacie konanie, začaté a neukončené pred 30. decembrom 2012, vyplýva z vyššie citovaného ustanovenia § 165b ods. 1 a 2 daňového poriadku. Dňom nadobudnutia účinnosti daňového poriadku došlo k vylúčeniu aplikácie predchádzajúcich prechodných ustanovení, na ktoré sa odvoláva sťažovateľ, obsiahnutých v ustanovení § 165 vo vzťahu k daňovým konaniam prebiehajúcim, t.j. neukončeným do 30. decembra 2012, a teda nemožno prihliadať na správcov dane aplikované ustanovenie § 165 ods. 5 daňového poriadku.

35. Z uvedeného teda vyplýva, že nadobudnutím účinnosti § 165b ods. 1 a 2 daňového poriadku došlo k zrušeniu účinnosti prechodného ustanovenia § 165 na daňové konania, ktoré boli začaté podľa zákona č. 511/1992 <. Zb. o správe daní a neboli ukončené do 30. decembra 2012, pričom tieto sa dokončia podľa zákona č. 563/2009 <. Z.z., t.j. podľa daňového poriadku.

36. Správca dane a žalovaný preto mali po 30. decembri 2012 postupovať v súlade s účinným procesným predpisom, ktorým bol od uvedeného dátumu zákon č. 563/2009 <. Z.z. daňový poriadok.

37. Kasačný súd na základe vyššie uvedeného dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) SSP, a preto rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil podľa ustanovenia § 462 ods. 1 SSP na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu postupovať pri preskúmaní rozhodnutia žalovaného orgánu verejnej správy v spojení s rozhodnutím prvoinštančného orgánu verejnej správy a posúdiť dôvody ich zrušenia a vrátenia, ako aj odôvodniť tento postup vo vyššie naznačenom smere.

38. Podľa § 467 ods. 3 SSP, ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

39. Podľa § 469 SSP, ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

40. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

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