

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžf/46/2016  
Identifikačné číslo spisu: 6015200570  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.12.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6015200570.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: EXIM IMPEX SK s.r.o., so sídlom Františkánov 16/3, Komárno, (pôvodne GATIAL s.r.o., so sídlom Neresnícka cesta 6430, Zvolen, IČO: 45 002 142), právne zastúpený: JUDr. Mária Kuttnerová, advokátka so sídlom Kozačeka 40, Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/37801/2015/14003 zo dňa 26. januára 2015, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/79/2015-54 zo dňa 28. januára 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/79/2015-54 zo dňa 28. januára 2016 p o t v r d z u j e .

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania v sume 74,58 €, ktorú náhradu je žalovaný povinný zaplatiť advokátke JUDr. Márii Kuttnerovej do troch dní od právoplatnosti tohto rozhodnutia.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 24S/79/2015-54 zo dňa 28. januára 2016 rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/37801/2015/14003 zo dňa 26.01.2015 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Zvolen č. 9614401/5/4647471/2014/Dru zo dňa 15.10.2014 podľa § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p. zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi trovy konania v celkovej výške 330,35 €.

2. Rozhodnutím č. 9614401/5/4647471/2014/Dru zo dňa 15.10.2014 Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Zvolen podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“ alebo „Daňový poriadok“) určil obchodnej spoločnosti GATIAL s.r.o, (ďalej aj „žalobca“ alebo „daňový subjekt“) ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel v sume 83 523,36 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010,

nepriznal nadmerný odpočet v sume 61 456,24 € a vyrubil daň v sume 22 067,12 €. Prvostupňový správny orgán poukázal v odôvodnení svojho rozhodnutia na skutočnosť, že u žalobcu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty vykonal daňovú kontrolu o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9614401/5/4003533/2013/Dru dňa 03.09.2013, pričom na základe vyjadrenia žalobcu ako daňového subjektu vypracoval dodatok k protokolu, ktorý je jeho súčasťou. Protokol bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 16.09.2013. Prvostupňový správny orgán pôvodne vydal dodatočný platobný výmer č. 9614401/5/4341075/2013/Dru dňa 24.09.2013, ktorý žalovaný v dôsledku podaného odvolania svojím rozhodnutím č. 1100301/1/18871/2014/14003 zrušil a vec vrátil prvostupňovému správne mu orgánu na ďalšie konanie a rozhodnutie. V ďalšom konaní prvostupňový správny orgán postupoval podľa prechodného ustanovenia § 165b Daňového poriadku a pokračoval vo vyrubovacom konaní podľa ustanovení § 68 Daňového poriadku.

3. Z odôvodnenia tohto rozhodnutia ďalej vyplýva, že správca dane preveroval žalobcom uplatnené oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“ alebo „Zákon o DPH“) v sume 132 800,- € z vystavených faktúr vyhotovených spoločnosťou NAP-DLABAJ Kft. V nadväznosti na uvedenú skutočnosť a napriek tomu, že žalobca viedol v účtovníctve a predložil v daňovej kontrole faktúry za dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu, z ktorých si uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, správca dane konštatoval, že v prípade odberateľa spoločnosti NAP-DLABAJ Kft nedošlo k žiadnemu skutočnému zdaniteľnému obchodu medzi daňovým subjektom GATIAL, s.r.o. a daňovými subjektmi z iného členského štátu ako odberateľmi. Žalobca si neoprávnené uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 Zákona o DPH, pričom rozdiel základu dane predstavuje celkom 132 800,- €. Žalobca ako daňový subjekt si ďalej v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie uplatnil právo na odpočítanie dane vo výške 62 876,50 €, ktoré odpočítanie vzniklo z dodávateľskej faktúry od spoločnosti ALABASTER - ONYX, s.r.o., so sídlom Sobrance, IČO: 43 839 444, z faktúry č. 10VF1201 zo dňa 07.12.2010 za nákup tovaru second hand kvalita AAA+ množstvo 20 000 kg, jednotková cena 16,40 €, celkom 390 320,- €. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly na základe zistení iných miestne príslušných správcov dane spochybnil dodanie tovaru dodávateľskými spoločnosťami v rámci zistených reťazových dodávok medzi spoločnosťou GATIAL, s.r.o., ktorá mala údajne nakúpiť tovar od spoločnosti ALABASTER - ONYX, s.r.o., ktorá údajne nadobudla tovar od spoločnosti MUNGO Development s.r.o. a táto mala údajne nadobudnúť tovar od spoločnosti OTOJEM, s.r.o.. Správca dane ako dôkaz pri daňovej kontrole použil zistenia z výsledku kontroly Daňového úradu Sobrance, ktorý ukončenou daňovou kontrolou za zdaňovacie obdobie december 2010 neuznal daňovému subjektu ALABASTER - ONYX, s.r.o., uplatnené odpočítanie dane z faktúry od spoločnosti MUNGO Development, s.r.o.. Daňový úrad Sobrance v tomto prípade nepovažoval vznik daňovej povinnosti u dodávateľa MUNGO Development, s.r.o., a tým právo odpočítať daň platiteľom ALABASTER - ONYX, s.r.o. za reálne preukázané, nakoľko u kontrolovaného subjektu bol prijatý záver, že zdaniteľné obchody neboli reálne uskutočnené a jednalo sa len o vystavovanie faktúr v rámci reťazových obchodných vzťahov. Tak isto pri výkone daňovej kontroly bolo zistené, že kontrola bola vykonaná miestne príslušným správcom dane aj u platiteľa MUNGO Development, s.r.o. so záverom, resp. zistením správcu dane, že k nákupu tovaru second hand kvality AAA+ od dodávateľa OTOJEM, s.r.o., nedošlo, pretože sa nepreukázalo, že uvedený tovar bol do spoločnosti MUNGO Development, s.r.o. prepravený. Miestnymi zisťovaniami uskutočnenými miestne príslušnými daňovými úradmi platiteľa OTOJEM, s.r.o. a platiteľa MUNGO Development, s.r.o. nebolo preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov a správca dane konštatoval, že tovar reálne platiteľ nedodal, ale iba vystavil faktúry za dodanie tovaru. V nadväznosti na uvedené skutočnosti správca dane prijal záver, že zdaniteľné obchody medzi dodávateľskou spoločnosťou OTOJEM, s.r.o., MUNGO Development, s.r.o., ALABASTER - ONYX, s.r.o. a žalobcom ako kontrolovaným daňovým subjektom neboli reálne uskutočnené.

4. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že rozhodnutie žalovaného je v rozpore s Daňovým poriadkom, ako aj so zákonom o DPH, nakoľko žalovaný svojím rozhodnutím a procesným postupom ukrátil žalobcu na jeho právach a právom chránených záujmoch. Žalobca mal za to, že vykonaná daňová kontrola uplatneného nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2010 bola nezákonná predovšetkým

v súvislosti s postupom správcu dane pri ukončení daňovej kontroly, nakoľko nebol dodržaný zákonný postup uvedený v § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. a nebola dodržaná ani lehota na výkon daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., a teda daňová kontrola nebola ukončená zákonným spôsobom. Zdôraznil, že táto nezákonnosť je preukázaná samotným administratívnym spisom, nakoľko žalovaný svojím rozhodnutím č. 1100301/1/18871/2014/14003 zo dňa 16.01.2014 zrušil prv vydaný dodatočný platobný výmer č. 9614401/5/4341075/2013/Dru, pričom žalovaný v uvedenom rozhodnutí sám nezákonnosť prv vydaného rozhodnutia správcu dane potvrdil s odôvodnením, že daňová kontrola nebola ukončená zákonným spôsobom a protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť a nemôže byť podkladom pre vydanie rozhodnutia. Žalobca pritom počas trvania daňovej kontroly aj počas konania, ktoré správca dane označil ako „vyrubovacie konanie“, opakovane namietal nezákonnosť konania a dožadoval sa nastolenia právneho stavu. Ak správca dane pokračoval v konaní nesprávnym a nezákonným úradným postupom (odvolávajúc sa na vyslovený právny názor žalovaného), konanie zaťažilo vadou nezákonnosti. Žalobca zdôraznil, že žalovaný síce zrušil prv vydané rozhodnutie správcu dane - dodatočný platobný výmer, ale nový protokol z daňovej kontroly vyhotovený a prerokovaný nebol, z čoho vyplýva, že daňová kontrola nebola do dňa podania žaloby zákonným spôsobom ukončená. Je zrejme, že konajúci správca dane bol v zmysle pokynu nadriadeného orgánu, ktorého právnym názorom bol viazaný, inštruovaný pokračovať vo vyrubovacom konaní podľa ustanovenia § 68 Daňového poriadku s poukazom na znenie prechodného ustanovenia § 165b Daňového poriadku. Nie je však zrejme, na základe akej právnej skutočnosti a zákonného postupu žalovaný nariadil pokračovať vo vyrubovacom konaní. Žalobca mal za to, že postup správcu dane, ako aj žalovaného bol nezákonný, a to z dôvodu, že do dňa podania žaloby daňová kontrola nebola ukončená zákonným spôsobom. Namietal nezákonnosť dôkazu - protokolu a jeho dodatku, ktorého obsah bol použitý v rozhodnutí správcu dane. Postup žalovaného, ktorý zaviazal správcu dane na pokračovanie vo vyrubovacom konaní, aj keď daňová kontrola nebola zákonným spôsobom ukončená, žalobca považoval za nezákonný. Žalobca mal za to, že správca dane nemohol získať dôkazy v priebehu daňovej kontroly zákonným spôsobom z dôvodu nedodržania zákonného postupu, ako aj nedodržania zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly. Všetky zistenia, ktoré správca dane počas výkonu daňovej kontroly získal, tvoria obsah protokolu a jeho súčasti, dodatku k protokolu. Obsahom protokolu sú pritom aj výsledky medzinárodného dožiadania a miestneho zisťovania, ktoré sú jediné dôkazy, na ktoré v konaní správcu dane prihliadol, ktoré aj hodnotil a na ktorých založil svoje odôvodnenie. Žalobca počas výkonu daňovej kontroly navrhol vykonať konkrétne dôkazy na podporu svojich tvrdení a žalovaný správcu dane zaviazal na ich vykonanie. Napriek tomu správca dane bez právneho dôvodu takto nekonal. Žalobca mal za to, že právne posúdiť možno len skutočnosti, ktoré boli v konaní zistené. Pokiaľ žalobca preukázal zákonnými dokladmi, na základe ktorých je možné uplatniť právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, mal povinnosť ako žalovaný, tak aj prvostupňový správny orgán, vyhodnotiť ich podľa obsahu. Žalobca zároveň namietal, že protokol o vykonanej daňovej kontrole č. 9614401/5/4003533/2013/Dru zo dňa 03.09.2013 spolu s dodatkom vypracovaným dňa 16.09.2013 naďalej trpí vadami, ktoré žalobca namietal v odvolacom konaní a žalovaný sa s námietkami uvedenými v odvolaní nezaoberal. Správca dane nepodložil svoje pochybnosti vo veci relevantnými dôkazmi, jednoznačne preukazujúcimi neuskutočnenie plnenia do štátu EÚ a nenadobudnutie tovaru. Z rozhodnutia nie je zrejme, z ktorých dôkazov boli skutkové zistenia zistené. Hodnotenie zistených skutočností správcu dane je nesprávne. Správca dane po zrušení dodatočného platobného výmeru č. 9614401/5/4341075/2013/Dru nepostupoval v zmysle právneho názoru žalovaného, keď dokazovanie bez riadneho odôvodnenia nedoplnil. Správca dane napriek opakovanému dožadovaniu sa žalobcu o nastolenie právneho stavu v konaní pokračoval spôsobom, keď použil dôkazy zistené spôsobom odporujúcim všeobecne záväzným právnym predpisom. Správca dane pri hodnotení dôkazov účelovo prihliadal výhradne iba na závery vyplývajúce z nezákonne získaných dôkazov, pričom ich obsah nesprávne hodnotil. Žalobca mal za to, že jeho nárok na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2010 bol dôvodný a nezákonným konaním správcu dane mu bol účelovo odopretý. Daňová kontrola bola nezákonná a protokol z daňovej kontroly spolu s dodatkom nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Z uvedeného dôvodu je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti. Žalobca taktiež dôvodil, že v rozpore so skutkovým stavom je aj tvrdenie žalovaného o tom, že žalobca nebol vo vyrubovacom konaní súčinný so správcu dane a neumožnil opätovne preveriť doklady.

Žalobca sa pritom dostavil na každú výzvu správcu dane. Skutočnosť, že žalobca nepredložil žiadne nové dôkazy v konaní, ktoré správca dane označil ako vyrubovacie, žalobca odôvodnil. Žalobca nemohol správcovi dane predkladať žiadne ďalšie dokumenty týkajúce sa zdaňovacieho obdobia december 2010, nakoľko ich všetky už počas výkonu daňovej kontroly odovzdal správcovi dane.

5. Žalobca s poukazom na § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. zdôraznil, že daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Vyrubovacie konanie sa začína dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu. Nakoľko pri prerokovaní protokolu z daňovej kontroly došlo k procesným pochybeniam zásadného významu, ktoré nemožno konvalidovať a ktorých nezákonnosť spôsobila absolútnu neplatnosť protokolu, nebolo možné na základe takto získaného dôkazného prostriedku vydať akékoľvek rozhodnutie a nebolo a nie je možné pokračovať vo vyrubovacom konaní. K začatiu vyrubovacieho konania zákonom predpísaným spôsobom nedošlo. Žalobca namietol správcovi dane uplatnené znenie prechodného ustanovenia § 165b Daňového poriadku. Ak by aj bolo možné pokračovať vo vyrubovacom konaní, správca dane mal postupovať podľa príslušných ustanovení zákona č. 511/1992 Zb., a to s poukazom na § 165 ods. 4 a 5 Daňového poriadku. Správca dane pri vydaní prvostupňového rozhodnutia postupoval podľa zákonnej úpravy, ktorá nebola na toto konanie účinná.

6. Taktiež namietal porušenie zákona v súvislosti so začatím daňovej kontroly uplatneného nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010. Žalobca podal riadne daňové priznanie dňa 22.01.2011, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet DPH, dodatočné daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie nepodal. Prvostupňový správny orgán pri začatí daňovej kontroly porušil ustanovenie § 79 zákona o DPH, nakoľko podľa v tom čase platného a účinného znenia citovaného ustanovenia mal nadmerný odpočet vrátiť do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, alebo mal v tejto lehote začať u žalobcu daňovú kontrolu. Žalovaný v rozpore so zákonom nadmerný odpočet alebo jeho časť za zdaňovacie obdobie december 2010 nevrátil, daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2010 začal až 16.03.2011. Správca dane tak začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2010 až po uplynutí na to zákonom stanovenej lehoty.

7. Zároveň namietal, že postupom správcu dane v súvislosti s prerušením daňovej kontroly uplatneného nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2010 došlo k nedodržaniu zákonom povolenej maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly. Správca dane nesprávne pristúpil k výkladu ustanovenia § 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb., keď sa domnieval, že na základe citovaného znenia je oprávnený daňovú kontrolu prerušiť. Pokiaľ správca dane rozhodol o prerušení daňovej kontroly, toto je odôvodnené iba podaním žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty, pričom poukázal na ustanovenie § 2 písm. a/ zákona č. 76/2007 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Podaním žiadosti správcu dane jeho nadriadenému orgánu však nezačína žiadne správne konanie, výsledkom spolupráce je iba poskytnutie informácie, nie však rozhodnutie, ktoré spôsobuje vznik, zmenu alebo zánik práv a povinností, alebo ktoré ich existenciu osvedčuje. Žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií nie je konaním, nerozhoduje sa ním o právach a povinnostiach daňového subjektu, ide o bežné vykonanie dokazovania dožiadanim do zahraničia.

8. Žalobca napokon v žalobe namietal, že napadnuté rozhodnutie vychádza zo skutočností získaných nezákonne vedenou daňovou kontrolou, nakoľko k zákonnému prerokovaniu protokolu a jeho dodatku do dňa vydania napadnutého rozhodnutia nedošlo. Protokol spolu s dodatkom nadobudol charakter nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nemožno v daňovom konaní použiť. Žalobca považoval ako rozhodnutie žalovaného, tak aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, za nepreskúmateľné pre rozpor medzi výrokom a odôvodnením. Zdôraznil, že žalovaný ani prvostupňový správny orgán vo svojich rozhodnutiach nehodnotili správne, úplne, zrozumiteľne a určito všetky dôkazy, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutí, nebol uvedený spôsob, akým boli vykonané

dôkazy, neboli uvedené všetky úkony, ktoré boli vykonané za účelom zistenia skutkového stavu a ani úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a viedli k aplikácii konkrétneho právneho predpisu na prejednávajúcu vec a na základe ktorých žalovaný a prvostupňový správny orgán rozhodovali. Žalobca mal za to, že boli splnené všetky zákonné podmienky pre priznanie uplatneného nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 2010 a ako žalovaný, tak aj prvostupňový správny orgán, len nejasnými, neúplnými a nepreskúmateľnými dôkazmi, ktoré bez vzájomných súvislostí použili, nepreukázali, že uvádzané závery sú nespochybniteľným podkladom pre vyvodenie záverov o porušení platných ustanovení zákona o DPH.

9. Krajský súd v súvislosti s námietkou žalobcu o nedodržaní zákonnej lehoty uvedenej v ustanovení § 79 zákona o DPH keď tvrdil, že správca dane mal uplatnený nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie december 2010 vrátiť do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, alebo mal v tejto lehote začať u žalobcu daňovú kontrolu uviedol, že z daňového priznania na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010, ktoré žalobca ako daňový subjekt podal elektronicky dňa 22.01.2011 vyplýva, že žalobca v ňom nevyznačil splnenie podmienok podľa § 79 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.. Povinnosť správcu dane vrátiť nadmerný odpočet do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania je viazaná na splnenie týchto podmienok. Nakoľko žalobca splnenie zákonných podmienok v daňovom priznaní nevyznačil, lehota 30 dní na vrátenie nadmerného odpočtu vyplývajúca z § 79 ods.2 zákona o DPH neplatí. Spôsob, akým daňová kontrola začala vrátane lehoty, ktorá uplynula odo dňa podania daňového priznania, nie je v rozpore so zákonom a preto túto námietku vyhodnotil krajský súd ako nedôvodnú..

10. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd aj námietku žalobcu, že daňová kontrola nebola ukončená. Krajský súd považoval za nesporné, že k prerokovaniu protokolu so žalobcom, resp. jeho zástupcom došlo, na základe čoho došlo zo zákona k ukončeniu daňovej kontroly. Aj keď bol pôvodne termín prerokovania protokolu o daňovej kontrole určený na deň 13.09.2013, po dohode správcu dane a kontrolovaného daňového subjektu bol protokol (vrátane dodatku k nemu) prerokovaný dňa 16.09.2013, čo preukazuje zápisnica o ústnom pojednávaní z uvedeného dňa, pričom žalobca so závermi uvedenými v protokole o daňovej kontrole nesúhlasil. Jeho nesúhlas so závermi správcu dane nič nemení na skutočnosti, že protokol bol prerokovaný, čím došlo zo zákona k ukončeniu daňovej kontroly.

11. K námietke žalobcu, že sa nemohol vyjadriť k dodatku k protokolu, nakoľko ním vopred nedisponoval, krajský súd uviedol, že táto skutočnosť nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Dodatok k protokolu totiž obsahuje vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu k protokolu a zároveň vyhodnotenie takéhoto vyjadrenia správcou dane. Ak sa aj daňový subjekt nemohol vyjadriť k obsahu dodatku k protokolu, táto skutočnosť nespôsobuje nezákonnosť protokolu o daňovej kontrole a jeho dodatku, ktorý je jeho súčasťou a takýmto postupom žalobca nemohol byť ani ukrátený na svojich právach. Podľa poslednej vety ustanovenia § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. je totiž obsahom dodatku k protokolu vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu a vyhodnotenie tohto vyjadrenia správcou dane. Dodatok k protokolu sa vyhotoví len vtedy, ak sa daňový subjekt vyjadrí k protokolu. Dodatok k protokolu zo zákona nemôže obsahovať nič iné, ako vyjadrenie daňovníka k protokolu a hodnotenie vyjadrenia správcou dane. Právo vyjadriť sa k protokolu znamená právo vyjadriť sa k skutočnostiam zisteným daňovou kontrolou vrátane práva vyjadriť sa k priebehu a postupu, ktorým boli tieto skutočnosti zistené. Toto právo je konkretizáciou zásad daňového konania, a to konkrétne zásady, podľa ktorej je správca dane povinný postupovať v súčinnosti s daňovníkom a daňovník má nielen povinnosť, ale aj právo spolupracovať so správcou dane. Žalobcovi nebolo upreté právo vyjadriť sa k postupu vykonávania daňovej kontroly a k zisteniam z nej, nakoľko mu správca dane v súlade so zákonom dal možnosť vyjadriť sa k protokolu z vykonávanej daňovej kontroly. Na tom nič nemení zákonná konštrukcia, že súčasťou protokolu je aj dodatok k protokolu, ktorý je fakticky vyhotovený až po vyhotovení protokolu. Zákon neobsahuje úpravu, podľa ktorej by daňovník mal mať právo vyjadrovať sa k svojmu vyjadreniu a k jeho hodnoteniu správcou dane. Úvaha, ktorú použil žalobca v tejto žalobnej námietke nie je výkladom znenia § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb., ale jeho doplnením.

12. Ako dôvodnú však krajský súd vyhodnotil námietku žalobcu, že daňová kontrola bola nezákonná, nakoľko neboli dodržané zákonné lehoty na vykonanie daňovej kontroly. V tejto súvislosti uviedol, že daňová kontrola začala dňa 16.03.2011, za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb.. Podľa ustanovenia § 15 ods. 17 prvá veta zákona č. 511/1992 Zb., správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, pričom orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže uvedenú lehotu v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť. Zákonnosť trvania daňovej kontroly v predmetnom daňovom konaní bola posúdená žalovaným už v rozhodnutí č. 1100301/1/18871/2014/14003 zo dňa 16.01.2014, ktorým žalovaný prv vydaný dodatočný platobný výmer prvostupňového správneho orgánu zrušil a vec vrátil prvostupňovému správne mu orgánu na ďalšie konanie. V napadnutom rozhodnutí sám žalovaný konštatoval nezákonnosť ukončenia daňovej kontroly, keď uviedol, že správca dane nerešpektoval zákonom stanovenú maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, čím správca dane porušil nielen ustanovenie § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., ale aj zásadu primeranosti a zákonosti v daňovom konaní.

13. Ako nesprávny vyhodnotil krajský súd názor žalovaného, ktorý argumentoval tým, že napriek nezákonnosti daňovej kontroly je možné pokračovať vo vyrubovacom konaní, v tomto vykonať dokazovanie, resp. použiť dôkazy z nezákonne vykonanej daňovej kontroly a vydať rozhodnutie. V tejto súvislosti poukázal na to, že zákon č. 511/1992 Zb. v § 15 ods. 13 ustanovuje, že daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom, pričom dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu začína vyrubovacie konanie. Nakoľko daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 16.09.2013, a teda ku dňu účinnosti zákona (1. januára 2012) nebola ukončená a § 165a ods. 2 aplikáciu ustanovenia § 165 ods. 5 nevytlúčil, vyrubovacie konanie sa malo vykonať v právnom režime zákona č. 511/1992 Zb.. Nato, aby mohlo vyrubovacie konanie začať, však musí daňová kontrola prebehnúť zákonne a musí byť ukončená v lehote ustanovenej zákonom (inak je nezákonná). Aj keď k ukončeniu daňovej kontroly spôsobom ustanoveným v § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. prerokovaním protokolu, aj keď po uplynutí zákonnej lehoty došlo, neznamená to, že bola ukončená zákonným spôsobom.

14. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol. V dôvodoch odvolania opísal priebeh konania, ktorý predchádzal vydaniu napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu, pričom uviedol, že po zrušení rozhodnutia správcu dane - dodatočného platobného výmeru č. 9614401/5/4341075/2013/Dru zo dňa 24.09.2013 postupoval správca dane v súlade s názorom vysloveným v rozhodnutí odvolacieho orgánu č. 1100301/1/18871/2014/14003 zo dňa 16.01.2014 t.j. postupoval v súlade s ustanovením § 165b zákona č. 563/2009 Z.z. a pokračoval vo vyrubovacom konaní podľa ustanovenia § 68 Daňového poriadku. Mal za to, že správca dane vo vyrubovacom konaní vykonáva za účelom objasnenia skutkového stavu a objasnenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane potrebné dôkazy. To znamená, že správca dane doplní existujúce dôkazy, resp. získa nové dôkazy. Novozískané dôkazy (t.j. aj tie, ktoré správca dane získal už počas daňovej kontroly) by mali byť vo vyrubovacom konaní procesne vykonané tým, že daňový subjekt bude s nimi oboznámený a bude mať možnosť sa k nim vyjadriť. Správca dane vyhodnocuje všetky získané dôkazy i dôkazy predložené daňovým subjektom v súlade so základnými zásadami správy daní v zmysle § 3 Daňového poriadku. Podľa názoru žalovaného nemožno tvrdiť, že všetky dôkazy získané počas kontroly, ktoré boli zahrnuté aj v protokole, sú z dôvodu nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly nezákonné. Uviedol, že ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktoré boli získané v lehote na výkon daňovej kontroly a ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a nie sú získané v rozpore so zákonom. Napr. dôkazy získané prostredníctvom MVI sú dôkazy získané v súlade so zákonom. Žalovaný ďalej poukazuje na ustanovenie § 165 ods. 2, 4 a 5, § 165b ods. 1 a 2 Daňového poriadku uviedol, že daňová kontrola bola vykonávaná podľa zákona č. 511/1992 Zb., ukončená bola po 31.12.2012 a vyrubovacie konanie bolo vykonané a rozhodnutie vydané podľa zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na ustanovenie § 165 ods. 5 Daňového poriadku. Aplikujúc prechodné ustanovenia § 165 Daňového poriadku ako i ustanovením § 165b Daňového poriadku, ďalší postup žalovaného vychádzal zo skutočnosti, že ak sa daňový subjekt voči tomuto rozhodnutiu odvolá, bude odvolacie konanie

prebiehať podľa Daňového poriadku. Následne, ak bude rozhodnutie v odvolacom konaní zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie, bude ďalšie konanie prebiehať podľa § 68 Daňového poriadku. S poukazom na uvedené žalovaný nesúhlasil s právnym názorom krajského súdu, že ak daňová kontrola nebola ukončená zákonným spôsobom, nebolo možné pokračovať vo vyrubovacom konaní, a že všetky dôkazy zabezpečené v priebehu nezákonne vykonanej daňovej kontroly nadobudli povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku.

15. Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že predmetné odvolanie nespĺňa v plnom rozsahu náležitosti v zmysle § 42 ods. 3 O.s.p., keďže z neho nie je zrejmé, kto a za koho koná osoba podpísaná v odvolaní. V odvolaní taktiež absentuje identifikácia kogentného právneho titulu v zmysle § 205 O.s.p. Pokiaľ žalovaný tvrdil, že nie všetky dôkazy, získané počas daňovej kontroly, sú z dôvodu nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly nezákonné, toto tvrdenie s odvolaním sa na kogentné zákonné ustanovenie, ktoré dovoľuje takýto právny výklad, s určením rozsahu a kritérií výberu, ktoré nezákonne získané dôkazné prostriedky počas nezákonnej kontroly, sú podľa žalovaného zákonné a ktoré sú nezákonné, odvolanie neobsahuje, čo ma za následok nepreskúmateľnosť odvolania. Žalobca mal za to, že nezákonne získaný dôkazný prostriedok nemôže byť podkladom pre vydanie rozhodnutia, ktoré by bolo v súlade so zákonom. S poukazom na uvedené žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Zároveň si uplatnil náhradu trov odvolacieho konania.

16. Podľa § 491 ods. 1 zákona NR SR č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

17. Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

18. V priebehu odvolacieho konania najvyšší súd (výpisom z obchodného registra oddiel: Sro, Vložka číslo: 17175/S) zistil, že dňa 10.08.2017 došlo k zániku žalobcu (GATIAL s.r.o., so sídlom Neresnícka cesta 6430, Zvolen, IČO: 45 002 142) zlúčením s tým, že jeho právnym nástupcom sa stala spoločnosť EXIM IMPEX SK s.r.o., so sídlom Františkánov 16/3, Komárno. Najvyšší súd preto postupom podľa § 107 ods. 4 O.s.p., pokračoval v konaní so spoločnosťou EXIM IMPEX SK s.r.o. ako právnym nástupcom žalobcu.

19. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ustanovenie § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalovaného (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ustanovením § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

20. Predmetom odvolacieho konania je preskúmanie odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorým rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/37801/2015/14003 zo dňa 26.01.2015 a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu č. 9614401/5/4647471/2014/Dru zo dňa 15.10.2014 podľa § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p. zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. určil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel v sume 83 523,36 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010, nepriznal nadmerný odpočet v sume 61 456,24 € a vyrubil daň v sume 22 067,12 €.

21. Odvolací súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania žalovaného, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchytil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu

spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto sa s ním odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby odvolací súd nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku krajského súdu doplnia nasledovné dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

22. V preskúmvanej veci považoval odvolací súd za kľúčovú predovšetkým otázku posúdenia zákonnosti dĺžky daňovej kontroly, protokolu resp. dôkazov obstaraných v rámci daňovej kontroly a ich vplyvu na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010, nepriznaní nadmerného odpočtu a vyrubení dane.

23. Podľa čl.1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

24. Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

25. Podľa § 15 ods. 1 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb. daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

26. Podľa § 15 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane doručí daňovému subjektu písomné oznámenie o výkone daňovej kontroly. Toto oznámenie musí obsahovať miesto a deň začatia daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. Ak z dôvodov na strane daňového subjektu nemožno začať daňovú kontrolu v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly, daňový subjekt je povinný túto skutočnosť do 8 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly oznámiť správcovi dane a dohodnúť so správcom dane iný deň začatia daňovej kontroly, pričom daňová kontrola sa nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly. Ak nedôjde k dohode medzi daňovým subjektom a správcom dane o začatí daňovej kontroly, považuje sa štyridsiaty deň za deň začatia daňovej kontroly. Ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6; o tomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom sa postupuje podľa odsekov 10, 12 a 13 a primerane podľa odseku 11; v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil. Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Tieto doklady daňový subjekt môže predkladať len do doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok (§ 15 ods. 10).

27. Podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu

je súčasťou protokolu.

28. Podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. 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). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

29. 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, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

30. Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku, účinného do 28. februára 2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

31. Podľa § 165 ods.2 Daňového poriadku účinného od 1. marca 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.

32. Podľa § 165b ods.1 a 2 Daňového poriadku, účinného 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 § 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužijú.

33. Účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní, ktorá slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu, pri súčasnom zachovaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Daňová kontrola totiž predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií. Zároveň slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následne 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.

34. Zákon č. 511/1992 Zb. v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia 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. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti

ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán.

35. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. 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 §1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

36. 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 ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom tejto zásady.

37. V čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu boli limity, obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly, upravené v ustanovení § 15 ods. 1 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu, ale aj v ustanovení § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia.

38. Odvolací súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola u žalobcu začala v súlade s § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. spísaním zapisnice o ústnom pojednávaní dňa 16.03.2011. Rozhodnutím správcu dane č. 685/320/54184/2011/Dru zo dňa 21.07.2011 bola daňová kontrola dňom 27.07.2011 prerušená až do dňa 24.07.2013, t.j. do doby odpadnutia prekážok, ktoré bránili v jej pokračovaní, pričom daňová kontrola bola ukončená dňa 16.09.2013 prerokovaním protokolu č. 9614401/5/4003533/2013/Dru zo dňa 03.09.2013. Vzhľadom na to, že počas prerušenia daňovej kontroly podľa § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. lehoty neplynuli, výkon daňovej kontroly do jej prerušenia bol 4 mesiace a 10 dní a odo dňa pominutia prekážok prerušenia daňovej kontroly, t.j. od 24.07.2013 do jej ukončenia prerokovaním protokolu dňa 16.09.2013 trval výkon daňovej kontroly 1 mesiac a 23 dní. Daňová kontrola tak trvala 6 mesiacov a 3 dni a teda bola ukončená po uplynutí zákonnej lehoty 6 mesiacov (§ 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb.), pričom v konaní nebolo preukázané, že by žalobca neposkytol správcovi dane potrebnú súčinnosť.

39. Z vyššie uvedeného vyplýva, že správca dane nerespektoval zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., v dôsledku čoho je daňová kontrola nezákonná a rovnako protokol s dodatkom z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý z uvedeného dôvodu nemôže byť podkladom pre vyrubovacie konanie. Pokiaľ žalovaný argumentoval tým, že v rozhodnutí o vyrubení dane správcu dane nevychádzal z protokolu z daňovej kontroly, ako aj tým, že všetky dôkazy boli v prejednávacom prípade obstarané a vykonané v zákonnej lehote, t.j. v lehote šiestich mesiacov od začatia daňovej kontroly, odvolací súd uvádza, že zákonnosť daňovej kontroly zásadným spôsobom ovplyvňuje zákonnosť dôkazov v rámci nej obstaraných a vykonaných. Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje aj na zásadu „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. Ani vykonaním dokazovania vo vyrubovacom konaní nemôže podľa názoru odvolacieho súdu dôjsť ku konvalidácii nedostatku, spočívajúceho v nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie, keďže účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane obstarávať a vykonávať dôkazy, ktoré už boli obstarané a vykonané v rámci daňovej kontroly. Za tohto stavu, t.j. keď správca dane napriek prekročeniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly pokračoval vo vyrubovacom konaní a vydal rozhodnutie o vyrubení dane, dopustil sa závažného procesného pochybenia, majúceho za následok nezákonnosť rozhodnutia správcu dane ako aj napadnutého rozhodnutia žalovaného.

40. Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval za potrebné vyjadriť sa k vyššie uvedeným skutočnostiam, ktoré odôvodňujú vecnú správnosť napadnutého rozsudku a v ostatnom sa v plnom rozsahu pridržiava odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 2 O.s.p.) Preto Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. potvrdil.

41. O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. a § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov odvolacieho konania, ktoré pozostávali z náhrady trov právneho zastúpenia za jeden úkon právnej služby poskytnutej advokátom žalobcovi podľa § 13a ods. 1 písm. c/ a § 11 ods. 1 písm. a/ vyhl.č. 655/2004 Z.z. (vyjadrenie k odvolaniu žalovaného zo dňa 10.05.2016 v sume 66,- €, režijný paušál v sume 8,58 €, t.j. spolu vo výške 74,58 €. Priznanú náhradu trov odvolacieho konania je žalovaný povinný zaplatiť advokátke JUDr. Márii Kuttnerovej v súlade s ustanovením § 149 ods. 1 O.s.p. do troch dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku.

42. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

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