

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/9/2017  
Identifikačné číslo spisu: 8016200134  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.08.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jarmila Urbancová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8016200134.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): LUJAN Plus, s.r.o., Mengusovce č. 117, právne zastúpený JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, so sídlom v Košiciach, Gelnická č. 33, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1779002/2015 zo 16. decembra 2015, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/7/2016-50 z 25. októbra 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/7/2016-50 z 25. októbra 2017 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1779002/2015 zo 16. decembra 2016 z r u š u j e a v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania na účet právneho zástupcu.

O výške trov celého konania rozhodne Krajský súd v Prešove po právoplatnosti rozsudku samostatným uznesením.

### Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 1S/7/2016-50 z 25. októbra 2016 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a následného zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1779002/2015 zo 16. decembra 2015, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 989654/2015 z 22. júna 2015, ktorým správca dane určil žalobcovi rozdiel nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 33 980,42 € za zdaňovacie obdobie september 2010 a súčasne rozhodol o nepriznaní nadmerného odpočtu v sume 31 237,70 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 2 742,72 €.

2. O náhrade trov konania rozhodol krajský súd tak, že účastníkom nárok na náhradu trov konania nepriznal v zmysle § 167 a § 168 SSP, keďže žalobca v konaní úspech nemal preto mu nárok na náhradu trov konania nevznikol a vo vzťahu k žalovanému priznanie náhrady trov konania krajský súd nepovažoval za spravodlivé.

3. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že z dokazovania vykonaného daňovými orgánmi je nesporné, že daňová kontrola prekročila zákonom stanovenú lehotu, avšak v tejto súvislosti krajský súd poukázal na to, že z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/76/2013 zo 06.11.2013 vyplýva, že prekročenie zákonom stanovenej lehoty, v ktorej má byť realizovaná daňová kontrola, neznamená, že daňové orgány nemôžu použiť dôkazy, ktoré boli vykonané v rámci lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Podľa názoru krajského súdu žalobca nepoukázal na žiaden listinný dôkaz, ktorý bol pri odôvodnení rozhodnutia aplikovaný a bol získaný v rozpore s vyššie uvedenou zásadou (?).

4. Krajský súd ďalej uviedol, že je nesporné, že protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie september 2010 bol doručený, čo žalobca nepopiera. Názor žalobcu, že vyrubovacie konanie ani nemohlo začať, krajský súd považuje za taký, ktorý prekračuje rámec ním uvádzaného nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky (zrejme č. III. ÚS 24/2010-57), pretože takýto záver z nálezu nevyplýva.

5. Krajský súd ďalej v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že dokazovanie vykonané správcom dane, ako je popísané v napadnutých rozhodnutiach, je potrebné hodnotiť vo vzájomnej súvislosti a preto krajský súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe sú neakceptovateľné. Zo zisteného skutkového stavu bolo preukázané, že odberateľ žalobcu prepravu nezabezpečoval a ak žalobca tvrdí, že prepravca bez toho, aby mal obchodný vzťah so spoločnosťou King Food, s.r.o. zabezpečoval prepravu na jeho účet alebo v jeho mene, neboli predložené žiadne dôkazy a to ani rámci odvolacieho konania. Argumentácia Smernicou je podľa názoru krajského súdu nedôvodná, pretože Smernica nie je súčasťou Komunitárneho práca, má iba odporúčací charakter a je vecou členského štátu, akým spôsobom si upraví oslobodenie od dane v príslušnom právnom predpise. Zo zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH vyplýva, že Smernica Rady č. 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dani z pridanej hodnoty v znení Smernice Rady 2006/138/ES bola implementovaná.

6. Krajský súd ďalej uviedol, že je zřejmé, že bolo povinnosťou žalobcu, aby pochybnosti daňových orgánov vyvrátil.

## II.

7. Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť, ktorú odôvodnil v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, pretože krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon, keďže rozhodol na základe neprávneho právneho posúdenia veci, domáhajúc sa, aby kasačný súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Prešove sp.zn. 1S/7/2016- 50 z 25.10.2016, rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1779002/2015 zo 16.12.2015 zrušil, vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodol o trovách konania.

8. Žalobca poukázal na to, že Ústavný súd SR vo svojom náleze č. III. ÚS 24/2010-57 uvádza, že v prípade, ak nezákonný protokol v daňovom konaní 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. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že Ústavný súd SR nezákonnosť celého daňového konania nespája s nezákonnosťou dôkazov zistených počas nezákonnej daňovej, ale výlučne len s nezákonným protokolom. Podľa ustanovenia § 15 ods. 13 vtedy platného zákona č. 511/1992 Zb. daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu, ktorý je aj dňom prerokovania protokolu a dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začína vyrubovacie konanie. To znamená, že pre ukončenie daňovej kontroly a začatie vyrubovacieho konania nie sú rozhodujúce dôkazy získané počas daňovej kontroly a ich zákonnosť, ale len doručenie a prerokovania protokolu o kontrole a jej zákonnosť.

9. Žalobca uviedol, že z uvedeného dôvodu predmetom daňového a súdneho sporu nebolo a ani nemohlo

byť to, či správca dane mohol alebo nemohol využiť dôkazy, ktoré získal v rámci zákonnej lehoty pre vykonanie daňovej kontroly, ale to, či nezákonne získaný protokol a jeho prerokovanie je možné považovať za právne relevantný a účinný úkon, ktorým sa začína vyrubovacie konanie.

### III.

10. Ku kasačnej sťažnosti sa písomne vyjadril žalovaný dňa 27.01.2017 tak, že zotrval na svojom stanovisku, kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok krajského súdu považuje za správny, pretože vychádza zo správneho právneho posúdenia veci.

11. Žalovaný uviedol, že s námietkami žalobcu uvedenými v časti II. kasačnej sťažnosti sa žalovaný vysporiadal v rozhodnutí č. 1100305/1/228684/2013 z 10.05.2013, ktorým zrušil dodatočný platobný výmer č. 9712402/5/251017/2013/Kuč z 22.01.2013, v odôvodnení napadnutého rozhodnutia na strane 12, ako aj vo svojom vyjadrení k žalobe z 26.04.2016.

### IV.

12. 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 (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 SSP) a jednomyseľne so osvojil záver, že kasačná sťažnosť je dôvodná v zmysle § 462 ods. 2 SSP a preto v súlade s kasačnou právomocou mu zverenou zákonodarcom rozhodol o zmene napadnutého rozsudku a o vrátení veci orgánu verejnej správy na ďalšie konanie.

13. 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 dňa 22.08.2018 (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti, po preskúmaní kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu zistil, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

15. Podľa § 3 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňový poriadok, v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej len daňový poriadok), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

16. Podľa § 165 ods. 4 daňového poriadku, daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

17. Podľa § 165 ods. 5 daňového poriadku, vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

18. Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, (ďalej len „zákon o správe daní“) 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 vyčíslujú 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.

19. Podľa § 25a zákona o správe daní správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26 <.) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

20. Z obsahu pripojeného spisového materiálu žalovaného mal najvyšší súd za preukázané, že v prípade vedenom na Krajskom súde v Prešove pod sp.zn. 1S/7/2016 začala daňová kontrola 20. decembra 2010 a bola ukončená prerokovaním protokolu 17. januára 2013, teda trvala 2 roky a 27 dní, ktorá skutočnosť medzi účastníkmi ani sporná nebola, keď napokon aj krajský súd vo svojom rozsudku konštatoval, že lehota na vykonanie daňovej kontroly dodržaná nebola.

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na Nález Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010 dospel k záveru, že v danom prípade došlo zo strany žalovaného ako aj správcu dane k porušeniu ustanovenia § 15 ods. 17 zákona o správe daní. Správca dane síce svoj nadriadený orgán o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly požiadal a to listom č. 719/320/22563/2011/Eib zo 14.10.2011, doručený žalovanému dňa 07.11.2011, avšak uskutočnil tak až po uplynutí zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie a preto žalovaný správne listom č. VII/325/20-4557/11 z 11.11.2011 doručeným správcovi dane 15.11.2011, žiadosti o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly nevyhovel.

22. Vychádzajúc z vyššie citovaných ustanovení zákona o správe daní, lehota ustanovená v § 15 ods. 17 zákona o správe daní je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní ako aj § 3 ods. 1 a 2 daňového poriadku). Túto požiadavku formuloval zákonodarca celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu. Pri daňovej kontrole bol v čase jej vykonávania u žalobcu uvedený limit ustanovený v § 15 ods. 17 zákona o správe daní, z ktorého vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, že daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon.

23. Tento právny názor je konformný s právnym názorom Ústavného súdu Slovenskej republiky vysloveným v náleze sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010. Z tohto nálezu ďalej vyplýva, že „zákaz prekročiť zákonom stanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť“.

24. Ak teda správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 15 ods. 17 zákona o správe daní, ale aj zásadu primeranosti a 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 veta prvá zákona o správe daní). V prípade ak použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočnosti zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto daňovej kontrole, je rovnako nezákonné (k tomu pozri bližšie nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010).

25. Z obsahu administratívneho ani súdneho spisu nemal najvyšší súd za preukázané, že by žalobca so správcom dane nespolupracoval a že by mu nebol poskytla primeranú súčinnosť.

26. Pokiaľ ide o prerušenie konania v zmysle ustanovenia § 25a zákona o správe daní, podľa názoru najvyššieho súdu neboli splnené podmienky na prerušenie daňovej kontroly z dôvodu, že sa nezačalo konanie o žiadnej predbežnej otázke, a ani konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutie. Žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní, ale iba výkonom dôkazného prostriedku a preto z tohto dôvodu nemohla byť kontrola prerušená na dobu viac ako dva roky.

27. Pokiaľ ide o rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/76/2013 zo 06.11.2013, na ktorý poukazoval žalovaný ako aj krajský súd, je potrebné uviesť, že v slovenskom právnom poriadku platí princíp, podľa ktorého sú súdy viazané len zákonmi, znamená to, že súd pri svojom rozhodovaní prihliada, prípadne aplikuje súdny judikát, či stanovisko len vtedy, ak dôjde k záveru, že tieto sú v súlade so zákonom, ale záväzné pre neho nie sú [rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. MCdo 31/01 (50/2001 ZSP)]. Požiadavka pridržiavať sa predchádzajúcich rozhodnutí (tzv. judikátov, či precedensov) je odmietnutá čl. 144 Ústavy SR, podľa ktorej výkon súdnej právomoci je viazaný len ústavou, ústavnými zákonmi, zákonom a medzinárodnou zmluvou. Súdne rozhodnutie je záväzné len pre účastníkov (strany) konania, v ktorom rozhodnutie bolo vydané a je len hľadáním práva a nie jeho tvorbou. Najvyšší súd SR sa odklonil od názoru vysloveného v rozsudku najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžf/76/2013, na ktorý poukazovali správne orgány, najmä aj s poukazom na Nález Ústavného súdu SR sp.zn. II. ÚS 24/2010 .

28. Z uvedených dôvodov už preto najvyšší súd nepovažoval za potrebné zaoberať sa meritom veci.

29. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný s poukazom na vyššie uvedené, napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/7/2016-50 z 25. októbra 2016 zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vrátil žalovanému na ďalšie konanie v zmysle § 462 ods. 2 SSP.

30. 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.

31. O trovách celého konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 2 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal ich plnú náhradu. O výške úplnej náhrady trov konania rozhodne krajský súd po právoplatnosti tohto rozhodnutia samostatným uznesením (§ 175 ods. 2 SSP).

29. 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 rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 SSP).