

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/108/2015  
Identifikačné číslo spisu: 5015200383  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.04.2017  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:5015200383.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana v právnej veci žalobcu: J. F., občan Slovenskej republiky, nar. XX.XX.XXXX, bytom I. Č.. XXXX/X, XXX XX Ž., IČO: 37 597 183, zast.: JUDr. Eugenom Kostovčikom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Gelnická č. 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 06. decembra 2016 č.k. 20S/12/2016-62, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 06. decembra 2016 č. k. 20S/12/2016-62 p o t v r d z u j e .

Žalovaný je povinný do 30 dní od doručenia rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov odvolacieho konania z titulu právneho zastúpenia vo výške 907,63 €.

### Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 4853/2016 z 05.01.2016 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 18) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 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 na účely rozsudku len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej na účely rozsudku len „správca dane“) č. 9500302/5/4739147/2014 z 22.10.2014 (ďalej na účely rozsudku len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie

potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie 2. štvrt'rok 2006 na tom skutkovom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému žalobcom v daňovom priznaní bola správcom dane po vykonaní daňovej kontroly naopak zistená daňová povinnosť na DPH.

Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za príslušné zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 694/32013556/2009/Sim z 26.02.2009 (ďalej na účely rozsudku len „protokol“).

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

3. Z daňového spisu záverom vyplýva, že základným dôvodom pre nepriznanie požadovaného nadmerného odpočtu je nespĺnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 [žalobca nepreukázal, že predmetný tovar, resp. službu nadobudol] a § 51 ods. 1 písm. a) [žalobca nepredložil daňovej kontrole faktúru, na základe ktorej by mu vznikol nárok na odpočítanie dane] spolu s § 69 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

Pri tomto závere žalovaný zdôraznil, že správca dane nevychádzal z protokolu, ktorý bol na základe rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/55/2011 z 25.09.2012 označený ako nezákonný dôkaz, ale vyrubil daň na základe dôkazov, ktorými sú zápisnice o ústnom pojednávaní, zápisnice o vypočutí svedkov, znalecký posudok a ďalšie dôkazy uvedené v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 69 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň.

4. Nehodnovernými majú byť podľa správcu dane údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúcich zdaniteľných obchodov žalobcu:

a) nákup zlomkového zlata od dodávateľa G.G.T. Slovakia s.r.o., Zemné (ďalej len „dodávateľ zlata“), za údajné vykonanie ktorého vystavil dodávateľ zlata 4 faktúry v mesiacoch máj a jún 2006,

b) údajný predaj zlomkového zlata odberateľovi SAFINA SLOVAKIA spol. s r.o. (ďalej len „odberateľ zlata“) bez vystavovania odberateľských faktúry podľa § 66 ods. 1 písm. e) zák. č. 222/2004 Z.z. z tohto predaja, pričom príjem z predaja si žalobca iba zaúčtoval v peňažnom denníku na základe

príjmových pokladničných dokladov, a odberateľ zлата vystavoval doklady o výkupe, na ktorých nebola vyčíslená daň,

c) výdavkový pokladničný doklad č. 166 (N/77) z 19.06.2006 za nákup v predajni AUTO DIELY X. Š. tovaru označeného ako „thule ocean 100“, pričom tento tovar žalobca nepoužil na účely svojho podnikania ako platiteľ.

5. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že žalobca neunesol dôkazné bremeno (viď výsluch konateľa dodávateľa zлата pána J. K., znalecký posudok znalca z odboru písmoznalectva ako aj hore uvedený rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/55/2011 zo dňa 25. septembra 2012), a preto aj žalovaný potvrdil správnosť záveru, že vyššie opísané zdaniteľné obchody sa neuskutočnili.

Podľa § 66 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení obchodník pri predaji umeleckých diel, zberateľských predmetov, starožitností a použitého tovaru, ktoré mu boli dodané na území Európskych spoločenstiev, je povinný uplatňovať osobitnú úpravu, ak uvedené tovary boli dodané osobou, ktorá nie je identifikovaná pre daň v tuzemsku ani v inom členskom štáte.

6. V daňovom odvolaní žalobca pridal nové procesné námietky, a to:

- správca dane porušil § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 511/1992 Zb.“), lebo daňová kontrola trvala viac ako 1 rok:

o t.j. daňová kontrola začatá 31.01.2008,

o hoci 26.01.2009 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie sa k protokolu, tak protokol anuloval,

o nový protokol z 26.02.2009 bol však prerokovaný 26.03.2009,

o v zmysle nálezU Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010 (ďalej len „ústavný nález“ alebo aj „Ústavný súd“) nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku.

7. Žalovaný v uvedenej súvislosti poukázal na to, ako už bolo vyššie uvedené, že protokol ako dôkaz nepoužil, ale daň vyrubil na základe dôkazov, ktorými sú zápisnice o ústnom pojednávaní, zápisnice o vypočutí svedkov, znalecký posudok a ďalšie dôkazy uvedené v odôvodnení rozhodnutia správcu dane.

## II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

8. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Žiline žalobu z 31. marca 2015.

9. Krajský súd v Žiline ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu žalobných dôvodov, a po vykonanom dokazovaní dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

Preto pri aplikácii ustanovenia § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p. napadnuté rozhodnutie zrušil z nižšie uvedených dôvodov.

10. S poukazom na dotknuté ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku, Daňového poriadku ako aj zák. č. 222/2004 Z.z. vrátane citovaného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/55/2011, a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane a žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného krajský súd vyslovil právny názor, že podkladom pre vydanie napadnutého rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím je protokol, a to zo dňa 26.02.2009.

11. Krajský súd ďalej zdôraznil, že pri rozhodovaní je viazaný právnym názorom vysloveným Najvyšším súdom Slovenskej republiky v preskúmvanej veci, prostredníctvom ktorého sa konštatovala nezákonnosť protokolu. Na uvedenom základe potom Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru o nezákonnosti skoršieho rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane.

Nakoľko krajský súd konštatoval, že protokol a jemu predchádzajúca kontrola boli tiež podkladom aj pre vydanie napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím, tak krajský súd

ďalej vo vzťahu k inštitútu zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane (viď § 45 zák. č. 511/1992 Zb.) ustálil, že prekluzívna lehota na zánik práva vyrubiť daň začala plynúť od 01.01.2007 a skončila dňa 31.12.2011.

12. Následne krajský súd sa stotožnil s názorom žalobcu, že k začatiu plynutia novej lehoty na vyrubenie rozdielu dane za príslušné zdaňovacie obdobie by mohlo v súlade s § 45 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. dôjsť iba vtom prípade, ak bol zo strany správcu dane voči žalobcovi vykonaný relevantný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane a to v lehote do 31.12.2011.

Takýmto úkonom v zmysle citovaného ustanovenia by mohol byť aj protokol, avšak iba za podmienky, že by sa jednalo zákonný dôkazný prostriedok, čo však v preskúmvanej veci nenastalo.

13. Preto krajský súd dospel k záveru, že v napadnutom rozhodnutí v spojení s prvostupňovým rozhodnutím sa vyskytla vada, na ktorú bol povinný krajský súd prihliadať „ex offio“ a ktorá bola navyše obsiahnutá v žalobných dôvodoch.

Vzhľadom na zánik práva vyrubiť daň sa nezaoberal ostatnými žalobnými dôvodmi a nevyhodnocoval dôvodnosť podanej žaloby v ostatných žalobných bodoch.

### III.

Odvolaie žalovaného/ stanoviská

A)

14. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 21.10.2015 (č.l. 67) proti rozsudku krajského súdu žalovaný v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúci dôvod odvolania:

rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci /§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p./.

15. Vo svojom stručnom odvolaní žalovaný po citácii ustanovenia § 15 ods. 13 zák. č. 511/1992 Zb. prezentoval svoj názor, že protokol, hoci nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, tak podľa žalovaného jeho doručenie je možné považovať za úkon smerujúci na vyrubenie dane.

Potom podľa § 45 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. od konca roku 2009 teda začala znovu plynúť päťročná lehota na vyrubenie dane do 31.12.2014, pričom z dôvodu súdneho konania bola táto lehota predĺžená o ďalších 1072 dní, t.j. do 7.12.2017. Na uvedenom právnom výklade uvedeného ustanovenia žalovaný vyslovil právny názor, že správcovi dane nezaniklo právo vyrubiť daň za uvedené zdaňovacie obdobie.

16. Záverom žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že žaloba sa zamietá.

B)

17. Z vyjadrenia žalobcu zo 06.11.2015 (č.l. 71) po uvedení hore citovaných odvolacích námietok vyplýva, že tieto námietky vyhodnotil ako nedôvodné.

Najmä poukázal na názor vyslovený v ústavnom náleze, že lehota, ktorá je ustanovená v § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb., je lehotou zákonnou. Preto protokol nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku a preto celé daňové konanie je zaťažené vadou nezákonnosti.

18. V uvedenej súvislosti žalobca zdôraznil, že v daňovom konaní platí princíp jednotnosti konania a celé konanie od začatia až do rozhodnutia orgánu druhého stupňa tvorí jeden celok.

Bolo by potom v rozpore s logikou, ak z dôvodu nezákonnosti protokolu sa od začiatku za nezákonnú považuje daňová kontrola, ako aj rozhodnutie správcu dane a žalovaného vyplývajúce z tejto daňovej kontroly, no doručenie protokolu, ktorým sa začína vyrubovacie konanie ukončené nezákonným rozhodnutím, by bolo zákonné a išlo by o zákonný úkon smerujúci k vyrubeniu dane.

19. Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov odvolacieho konania vo vyčíslenej výške.

### IV.

Právne názory odvolacieho súdu

20. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „O.s.p.“) s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

21. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu správcu dane. Preto správny súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody, t.j. dispozitívne rozhodnutie účastníka konania z úradnej povinnosti meniť alebo ho počas súdneho prieskumu presviedčať o nevhodnosti takto zvoleného prostriedku nápravy.

22. Rovnako Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o zrušení napadnutého rozhodnutia, preto Najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zrušujúcimi námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

Ďalej zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009 či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Preto odvolaciemu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci s prv menovaným sú tesne zviazané nielen dôsledkami ale aj účastníkmi.

23. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa Najvyšší súd celkom stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. Na druhej strane podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia, je právna otázka, či protokol a nasledujúci súdny prieskum napadnutého rozhodnutia nie je prekážkou na plynutie prekluzívnej lehoty.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

24. Vzhľadom na vyššie vyslovené názory a v súvislosti s hore položenou otázkou Najvyšší súd po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne

neopakoval pre účastníkov známe fakty preskúmanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia rozsudku a doplnenia svojich odlišných, resp. doplňujúcich zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody), najmä vo vzťahu k hore vymedzenej právnej otázke.

25. Ako bolo vyššie uvedené, Najvyšší súd prostredníctvom svojej rozhodovacej činnosti už riešil spor týkajúci sa výkladu právnych dôsledkov ústavného nálezu (problematika dlhotrvajúcej daňovej kontroly). V uvedenej súvislosti vo svojej rozhodovacej činnosti neustále poukazuje na nutnosť dodržiavať zásadu právnej istoty (čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky), t.j. že v obdobných veciach je možné sa od predchádzajúceho rozhodnutia Najvyššieho súdu meritórne odchyliť iba, ak sa podstatne zmenili skutkové okolnosti a právny základ pre vyhlásenie súdneho rozhodnutia. Navyše s princípom právnej istoty je tesne spojená kontinuita právnych názorov súdov na riešenie obdobných vecí.

26. Z uvedeného dôvodu sa Najvyšší súd aj v tejto veci stotožňuje s právnym názorom vysloveným iným senátom v obdobnej veci, a to prostredníctvom hore citovaného rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 8Sžr/55/2011, podľa ktorého (konajúci senát cituje v zmysle ustanovenia § 250ja ods. 7 O.s.p. v rozsahu relevantnom pre odôvodnenie svojich nižšie vyslovených záverov, v podrobnostiach je text rozsudku zverejnený na internetovej stránke Najvyššieho súdu):

„Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal z obsahu administratívneho spisu preukázané, že daňová kontrola u žalobcu začala dňa 31. januára 2008 spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní č. 694/320/117967/2007/Matu. Dňa 11. júna 2008 požiadal správca dane Daňový úrad Žilina I žiadosťou č. 694/320/50884/2008/Sim zo dňa 11. júna 2008 Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu do 31. januára 2009. Daňové riaditeľstvo prípisom č. V/320/3822/2008/Hol zo dňa 16. júna 2008 žiadosti správcu dane vyhovel a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžilo do 31. januára 2009. Následne správca dane upovedomením č. 694/320/63742/2008/Sim zo dňa 26. júna 2008 oznámil žalobcovi, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola nadriadeným orgánom predĺžená do 31. januára 2009. Ďalej mal najvyšší súd za preukázané, že dňa 8. januára 2009 sa žalobca spolu so svojim zástupcom JUDr. H. dostavili k správcovi dane, ktorý ich oboznámil so skutočnosťami zistenými pri kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. až IV. štvrtrok 2006 a I. a II. štvrtrok 2007, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 694/320/711/2009/Sim zo dňa 8. januára 2009. Následne správca dane doručil dňa 14. januára 2009 zástupcovi žalobcu JUDr. H. protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly č. 694/320/109637/2008/Sim zo dňa 16. decembra 2008 s výzvou na písomné vyjadrenie sa k protokolu v lehote ôsmich pracovných dní s tým, že termín prerokovania protokolu určil na deň 30. januára 2009. Ďalej sa v administratívnom spise žalovaného nachádza oznámenie správcu dane č. 694/320/4280/2009/Matu zo dňa 29. januára 2009, doručené zástupcovi žalobcu JUDr. H. dňa 30. januára 2009, z ktorého vyplýva, že dňa 26. januára 2009 Daňový úrad Žilina I prevzal písomné vyjadrenie žalobcu k protokolu o výsledku daňovej kontroly za II. štvrtrok 2006 (v administratívnom spise sa nenachádza), že vzhľadom na skutočnosti, ktoré žalobca uviedol v tomto vyjadrení, má považovať výzvu na vyjadrenie sa k protokolu a na prerokovanie protokolu zo dňa 16. decembra 2008 za bezpredmetnú a že správca dane bude v predmetnej veci konať ďalej. Následne správca dane vypracoval nový protokol o výsledku daňovej kontroly č. 694/320/13550/2009/Matu zo dňa 26. februára 2009, ktorý doručil dňa 2. marca 2009 zástupcovi žalobcu JUDr. H. s tým, že sa k protokolu môže písomne vyjadriť v lehote ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia a súčasne určil termín prerokovania tohto nového protokolu na deň 26. marca 2009. Ďalej mal najvyšší súd z obsahu pripojeného administratívneho spisu za preukázané, že žalobca v lehote ôsmich pracovných dní od doručenia protokolu o výsledku daňovej kontroly č. 694/320/13550/2009/Matu zo dňa 26. februára 2009, písomné vyjadrenie nezaslal, avšak prerokovania protokolu sa zúčastnil zástupca žalobcu JUDr. H., ktorý predmetný protokol podpísal.

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). 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.

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“.

Vzhľadom k tomu, že daňová kontrola v zmysle ustanovenia § 15 ods. 13 Zákona o správe daní končí prerokovaním protokolu a keďže v danom prípade daňová kontrola začala dňa 31. januára 2008 mala byť ukončená prerokovaním protokolu najneskôr dňa 31. januára 2009 v súlade s predĺžením lehoty na jej vykonanie tak, ako to povolil žalovaný prípisom zo dňa 16. júna 2008. V danom prípade však správca dane z nepochopiteľného dôvodu pôvodný protokol o výkone daňovej kontroly zo dňa 16. decembra 2008 anuloval a dňa 26. februára 2009 vydal nový protokol, ktorý sa stal podkladom pre vydanie dodatočného platobného výmeru č. 694/231/25841/09/Súk zo dňa 1. apríla 2009, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2006 v sume 13 487,18 eura. Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola u žalobcu presiahla lehotu jedného roka o dva mesiace.

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

Podľa názoru najvyššieho súdu nemožno sa stotožniť s odôvodnením žalovaného. prečo lehota na vykonanie daňovej kontroly nebola dodržaná, pričom správca dane ani žalovaný nevysvetlili, prečo v danom prípade postupovali neštandardným spôsobom, keď pôvodný protokol anulovali a vydali nový protokol o výsledku daňovej kontroly avšak už po uplynutí lehoty na vykonanie daňovej kontroly (§ 15 ods. 17 Zákona o správe daní).

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 v danom prípade tak 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 danom prípade však ak použitý bol, čo znamená, že celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho záverom, vychádza tak zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto skutočnosti, je rovnako nezákonné (k tomu pozri bližšie nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010). “

27. Napriek záverom uvedeným iným senátom Najvyššieho súdu pri preberaní právnych názorov vyslovených Ústavným súdom, musí správny súd v preskúmvanej veci v zmysle judikatúry Európskeho súdneho dvora [najmä rozsudok Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] musí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

V danom prípade ide o argumentáciu žalovaného (viď bod č. 7) o prípustnosti skôr zistených dôkazných prostriedkov v spojení s odvolacou námietkou (viď bod č. 15), že doručenie protokolu je možné považovať za úkon smerujúci na vyrubenie dane.

28. V uvedenej súvislosti odkazuje konajúci súd na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu (napríklad rozsudok sp.zn. 1Sžf 126/2011), v zmysle ktorej a na základe prihliadnutia k autonómnemu výkonu

súdnej moci všeobecným súdnictvom (čl. 141 ods. 2 v spojení s čl. 144 ods. 1 ústavy Slovenskej republiky) je nutné ustanovenie § 135 ods. 1 O.s.p. nutné vykladať v tom duchu, že rozhodnutie Ústavného súdu v inom súdnom konaní predstavuje autoritatívnu výkladovú smernicu, pokiaľ sa nepreukáže opak.

S týmto súvisí aj otázka aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (a s ním spojené relevantné články ústavy Slovenskej republiky) na daňové spory, kedy Európsky súd pre ľudské práva často konštatuje, že takýmto právam, hoci vidí finančné dopady, ktoré nevyhnutne majú na platiteľov daní, ochranu zásadne neposkytuje (napríklad rozhodnutie z 12.07.2001 vo veci Ferrazziny v. Taliansko).

29. Takisto oblasť autonómneho výkladu všeobecného práva správnymi súdmi je podporená čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, z ktorého vyplýva, že vnútroštátny súd poslednej inštancie, akým je v preskúmvanej veci Najvyšší súd, má stále povinnosť obrátiť sa z vlastného podnetu na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania, bez toho, aby bol viazaný vnútroštátnym pravidlom, ktoré mu určuje povinnosť rozhodnúť v spore v zmysle právneho názoru vyjadreného ústavným súdom.

Záväznosť výkladu práva Únie poskytnutého Súdnym dvorom zakladá povinnosť vnútroštátnemu súdu odmietnuť posúdenie súdu vyššieho stupňa (vrátane ústavného), ak sa v súvislosti s týmto výkladom domnieva, že toto posúdenie nie je v súlade s právom Európskej únie (m.m. rozsudok Súdneho dvora Európskej únie sp.zn. C-416 z 15. januára 2013).

30. V konaní je nepochybné, že v ústavnom náleze boli vyslovené nasledujúce úvahy:

„Druhou námietkou sťažovateľa bolo tvrdenie o nespravodlivosti rozsudku najvyššieho súdu, ktorý neodstránil nezákonnosť daňového konania v jeho veci.

[.].....

Nezákonnosť daňového konania nebola podľa názoru ústavného súdu spôsobená samotným vyhotovením protokolu 12. decembra 2006. Ústavný súd sa totiž stotožňuje so závermi, ku ktorým dospeli oba konajúce všeobecné súdy, a to, že protokol z 10. novembra 2003 nebol s daňovým subjektom prerokovaný, pretože vo výzve na prerokovanie protokolu doručenej sťažovateľovi 10. decembra 2003 daňový úrad umožnil písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr v deň jeho prerokovania, ktorý bol určený na 16. december 2003. Je potom ústavne akceptovateľný záver krajského súdu i najvyššieho súdu, že takto formulované znenie výzvy bolo v rozpore s § 15 ods. 10 zákona o správe daní a poplatkov účinným v rozhodnom čase, ktorý predpokladal možnosť prerokovania protokolu o daňovej kontrole až po uplynutí lehoty na vyjadrenie k protokolu, teda v sťažovateľovom prípade najskôr 17. decembra 2003.

[.].....

Pri preskúmaní podkladov, ktoré mal k dispozícii, ústavný súd zistil, že najvyšší súd sa vôbec nezaoberal žalobným dôvodom sťažovateľa spočívajúcim v námietke dĺžky trvania spornej daňovej kontroly. Daňové riaditeľstvo sa s ňou vysporiadalo konštatovaním, že lehota v zákone o správe daní a poplatkov limitujúca časovú dĺžku vykonávania daňovej kontroly „je poriadková lehota, ktorej nedodržanie zo strany správcu dane nemá za následok nesprávnosť, resp. nezákonnosť rozhodnutia“. Krajský súd v tejto súvislosti uviedol, že „nedodržanie procesných lehôt nespôsobilo nezákonnosť rozhodnutia“.

Podľa názoru ústavného súdu sú citované závery daňového riaditeľstva i krajského súdu arbitrárne, ústavne neakceptovateľné a s námietkou sťažovateľa sa nevysporiadali dostatočným spôsobom.

[.].....

Lehota, ktorá bola ustanovená v § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, 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), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o

správe daní a poplatkov). Túto požiadavku v niektorých prípadoch zákonodarca formuloval celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu.

[.]..... Daňovú kontrolu tak nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon.

[.]..... daňová kontrola u sťažovateľa prebiehala viac ako 4 roky a 4 mesiace, čo je v rozpore so zákonom ustanoveným limitom jej trvania. V tejto súvislosti nie je rozhodné, či v uvedenom časovom úseku sa vyskytli aj prestávky v kontrolných aktivitách spôsobené procesným priebehom daňového konania. Podstatné je, že daňová kontrola nebola zákonom predpísaným spôsobom ukončená. Pritom z obsahu sťažnosti, z jej príloh ani z vyjadrenia najvyššieho súdu nevyplýva, že by sťažovateľ v pozícii kontrolovaného daňového subjektu nebol poskytoval daňovému úradu pri daňovej kontrole potrebnú súčinnosť.

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.“

31. Predovšetkým z vyššie citovaného textu ústavného nálezu pre Najvyšší súd vyplýva, že Ústavný súd dospel k judikatúrnemu záveru o nezákonnosti protokolu ako dôkazného prostriedku na základe právneho vyhodnotenia dopadov skutočnej dĺžky lehoty vykonanej daňovej kontroly (právna kvalifikácia lehoty ako „zákonnej“), hoci jeho záver viac podľa mienky Najvyššieho súdu smeruje k neprípustnosti, t.j. k vyňatiu protokolu ako neprípustného daňového dôkazného prostriedku, ktorý bol získaný v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

Tento záver ústavného nálezu žalovaný v napadnutom rozhodnutí spochybňuje strohou argumentáciou, že k opätovnému rozhodnutiu dospel nie na základe uvedeného protokolu ale iba s využitím dôkazných prostriedkov, ktoré boli získané v procese daňovej kontroly pred uplynutím zákonnej lehoty.

Podľa § 165 ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

Podľa § 165 ods. 2 veta pred bodkočiarkou Daňového poriadku v citovanom znení daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov;

Podľa § 24 ods. 4 veta prvá Daňového poriadku v citovanom znení ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

32. Avšak prostredníctvom ústavného nálezu sa Ústavný súd nepochybne vyjadril aj k oprávneniu správcu dane použiť takto získaný protokol v daňovom konaní nasledovne:

„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.“

33. Za tejto situácie musí aj Najvyšší súd konštatovať, že ústavný nález v zmysle nižšie uvedených ustanovení zák. č. 511/1992 Zb. neobjasňuje vzťah protokolu ako nezákonne získaného dôkazného prostriedku k aplikácii prv zisteným dôkazným prostriedkom (vid' bod č. 7), t.j. zápisnice o ústnom pojednávaní, zápisnice o vypočutí svedkov, znalecký posudok a ďalšie dôkazy uvedené v odôvodnení rozhodnutia správcu dane na preskúmanú vec. Je totiž evidentné, že ústavný nález označuje takýto protokol iba za nezákonne získaný dôkazný prostriedok s aplikačným dopadom nezákonnosti na nasledujúce daňové konanie.

Navyše nie existencia protokolu zakladá skôr získané dôkazné prostriedky ale naopak tieto sú podkladom pre vypracovanie obsahu protokolu, ktorý je výsledkom nielen komplexného zisťovania skutkového stavu (skutkové zistenia) ale aj s tým súvisiacej interpretácie daňových a iných právnych predpisov (právne závery) so záverom o existencii či neexistencii nedostatkov v daňovom priznaní, tzn. že v

prípade protokolu sa v plnom rozsahu uplatňuje zásada hodnotenia dôkazov správcom dane (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf 97/2009 zo dňa 06. júla 2010). Nakoľko však túto argumentáciu žalovaný ďalej v odvolaní vôbec nevyužil, nemohol sa Najvyšší súd s ňou ďalej zaoberať.

Podľa § 15 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Podľa § 15 ods. 13 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení 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.

Podľa § 44 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení platí, že ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13)

a) platobný výmer, ak

1. daň zistená po daňovej kontrole alebo po opakovanej daňovej kontrole sa neodlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní, alebo hlásení, alebo dodatočnom hlásení, alebo od dane vyrubenej správcom dane,

2. daň zaplatená podľa osobitných zákonov bez podania daňového priznania alebo hlásenia sa neodlišuje od dane, ktorá mala byť podľa osobitných zákonov zaplatená bez podania daňového priznania alebo hlásenia, zistenej daňovou kontrolou,

3. daň mala byť podľa osobitných zákonov zaplatená bez podania daňového priznania alebo hlásenia, ale daňový subjekt túto daň ani čiastočne nezaplatil,

4. sa u daňového subjektu, ktorý používa tovar oslobodený od dane podľa osobitných zákonov, 1b) daňovou kontrolou zistí daň,

b) dodatočný platobný výmer, ak sa daň

1. zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere,

2. zaplatená podľa osobitných zákonov bez podania daňového priznania alebo hlásenia odlišuje od dane, ktorá mala byť podľa osobitných zákonov zaplatená bez podania daňového priznania alebo hlásenia alebo od dane zistenej daňovou kontrolou, alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole,

3. mala podľa osobitných zákonov zaplatiť bez podania daňového priznania alebo hlásenia a daňový subjekt túto daň aspoň čiastočne zaplatil.

34. Pre Najvyšší súd je z rozsudku krajského súdu nepochybné, že k zrušeniu napadnutého rozhodnutia krajský súd pristúpil pri aplikácii ustanovenia § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p. Podstatu uvedeného zrušovacieho dôvodu videl krajský súd v nasledujúcom odôvodnení (str. 10, posledný odsek):

„Krajský súd sa stotožnil s názorom žalobcu, že k začatiu plynutia novej lehoty na vyrubenie rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2006, mohlo v súlade s § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., dôjsť iba v tom prípade, ak bol zo strany správcu dane voči žalobcovi vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane a to v lehote do 31.12.2011. Takýmto úkonom v zmysle § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. mohol byť aj protokol o kontrole z 26.02.2009, avšak za podmienky, že by sa jednalo zákonný dôkazný prostriedok, teda o protokol kontroly, ktorý bol vyhotovený v súlade s platnou

zákonnou úpravou.“

35. Následne krajský súd s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 8Sžf 55/2011 si ustálil názor, že nakoľko uvedený protokol nemožno považovať za zákonne získaný prostriedok, tak po uplynutí aj lehoty predĺženej o súdne konania (celkom o 1067 dní) nemohol žalovaný po dni 01.12.2014 napadnuté rozhodnutie vydať.

Potom pokiaľ žalovaný v odvolaní namietal, že k uplynutiu hore uvedenej prekluzívnej lehoty malo dôjsť až dňa 07.12.2017, Najvyšší súd s prihliadnutím na odvolaciu argumentáciu žalovaného (viď bod č. 33) musel prisvedčiť správnosti záverov krajského súdu.

36. Pozornosti konajúceho súdu tiež neunikla neprehliadnuteľná pasivita žalobcu, ktorý počas priebehu daňovej kontroly nenamietal jej neprimeranú dĺžku či už prostredníctvom prostriedkov uvedených v § 15 ods. 8 veta prvá zák. č. 511/1992 Zb., resp. prostredníctvom prostriedkov súdnej ochrany (napr. žaloba proti nezákonnému zásahu).

Z obidvoch protokolov, resp. z argumentácie k nim vzneseným počas vyjadrenia sa žalovaného vôbec pre Najvyšší súd nevyplýva, že by tiež žalobca uvedenú námietku počas prerokovania protokolu dňa 26.03.2009 vzniesol (viď str. 10 prílohy č. 3 pripojeného daňového spisu).

Podľa § 15 ods. 8 písm. zák. č. 511/1992 Zb. kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

V.

37. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalovaným uvádza, že napadnuté rozhodnutie nespĺňa požiadavku zákonodarcu na zákonný daňový proces v zmysle Daňového poriadku, a preto napadnuté rozhodnutie je zaťažené vadou s jednoznačným vplyvom na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Uvedené rozhodnutie daňového orgánu preto nevychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ku ktorému potom absenteje logicky vyhodnotený a riadne posúdený právny stav.

38. Počas konania Najvyšší súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie (hoci daň z pridanej hodnoty spadá pod ochranu finančných záujmov Európskej únie), pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

39. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom ústavnom náleze ako aj rozsudku sp.zn. 8Sžf/55/2011, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Bude preto úlohou dotknutého daňového orgánu, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených

právnych názorov konajúceho odvolacieho súdu (§ 250ja ods. 4 O.s.p.) vykonal riadne zistenie skutkového stavu v rozsahu nevyhnutne potrebnom pre účely daňového konania a na jeho základe rozhodol.

40. Najvyšší súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), a hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného priestupkového spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

41. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania, čo v tomto súdnom prieskume nastalo.

Podmienkou pre priznanie náhrady trov právneho zastúpenia je ich doloženie do spisu počas konania alebo dovyčíslenie v 3 - dňovej lehote po vyhlásení rozsudku. V prípade iných trov konania úspešného žalobcu mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia.

Podľa § 151 ods. 1 O.s.p. o povinnosti nahradiť trovy konania rozhoduje súd na návrh spravidla v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí. Účastník, ktorému sa prisudzuje náhrada trov konania, je povinný trovy konania vyčísliť najneskôr do troch pracovných dní od vyhlásenia tohto rozhodnutia.

Podľa § 151 ods. 2 O.s.p. platí, že ak účastník v lehote podľa odseku 1 trovy nevyčísli, súd mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia; ak takému účastníkovi okrem trov právneho zastúpenia iné trovy zo spisu nevyplývajú, súd mu náhradu trov konania neprizná a v takom prípade súd nie je viazaný rozhodnutím o prisúdení náhrady trov konania tomuto účastníkovi v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

42. Výška priznaných náhrad trov konania sa skladá :

1. Z náhrady trov právneho zastúpenia, ktoré právny zástupca žalobcu listom z 25.04.2017 v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb vyčísliť:

- 1.1. Trovy právneho zastúpenia na odvolacom súde
  - 1.1.1. vyjadrenie k odvolaniu (15) ..... 1 úkon práv. pomoci 139,83 €
  - 1.1.1.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu 8,39 €
  - 1.1.2. účasť na vyhlásení (17) ..... 1 úkon práv. pomoci 73,76 €
  - 1.1.2.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu 8,84 €
  - 2. z náhrady cestovných výdavkov ..... 260,49 €
  - 3. z náhrady straty času ..... 265,14 €
  - 4. z náhrady 20 % DPH
- celkom právne zastúpenie: 907,63 €

43. Nakoľko úspešný žalobca bol zastúpený advokátom, je nutné podľa § 149 ods. 1 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. zaplatiť mu priznanú náhradu trov.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).