

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/52/2019  
Identifikačné číslo spisu: 1015200568  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. apríla 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1015200568.2

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) v právnej veci žalobkyne: Ing. Slavomíra Straková - MADAST, so sídlom Jána Smreka12, 841 07 Bratislava, IČO: 34 856 790, právne zast. Advokátska kancelária JUDr. Marián Kurhajec, s. r. o. so sídlom Bajkalská 13, 821 02 Bratislava, IČO: 36 860 662; proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/104473/2015/5085 zo dňa 9. marca 2015, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S 86/2015-99 zo dňa 14. mája 2019, takto

### **r o z h o d o l :**

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S 86/2015-99 zo dňa 14. mája 2019 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

### **O d ô v o d n e n i e**

#### **O d ô v o d n e n i e**

##### **I.**

Priebeh administratívneho konania a súdnych konaní

1. Daňový úrad Bratislava IV (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne opakovanú daňovú kontrolu z dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2003 o výsledku, ktoré vyhotovil protokol č. 603/321/36634/2008/Mac zo dňa 23. apríla 2008 s dodatkom č. 1 zo dňa 26. mája 2008. V nadväznosti na výsledky kontrolných zistení správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 603/231/50755/2008/Bla zo dňa 4. júna 2008, ktorým vyrubil rozdiel dane z dane na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2003 vo výške 179.760 SK. Proti tomuto rozhodnutiu podala žalobkyňa odvolanie, na základe ktorého žalovaný (v tom čase Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky) vydal rozhodnutie č. I/222/12341-69431/2008/991759-r zo dňa 25. septembra 2008, ktorým dodatočný platobný výmer správcu dane potvrdil.

2. Na základe žaloby žalobkyne o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/222/12341-69431/2008/991759-r zo dňa 25. septembra 2008, Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom sp. zn. 4S 162/2008-52 zo dňa 24. septembra 2010 toto rozhodnutie podľa § 250j ods. 2 písm. c), d), e) zákona č. 99/1963 Z. z. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „OSP“) zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Podľa rozhodnutia správneho súdu sa žalovaný iba čiastočne riadil zásadou voľného hodnotenia dôkazov, pričom v rozhodnutiach neuviedol všetky rozhodujúce skutočnosti.

3. Žalovaný (v tom čase Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky), v zmysle záverov vyplývajúcich z rozsudku správneho súdu sp. zn. 4S 162/2008-52 zo dňa 24. septembra 2010, požiadal správcu dane o doplnenie konania. Správca dane vykonal ústne pojednávanie (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 17. decembra 2010) a listom zo dňa 22. decembra 2010 vyzval žalobkyňu na doplnenie konania. Následne žalovaný vydal rozhodnutie č. I/222/16345/2011/991759-r zo dňa 18. februára 2011, ktorým rozhodnutie správcu dane č. 603/231/50755/2008/Bla zo dňa 4. júna 2008 zmenil tak, že rozdiel na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2003 zvýšil zo sumy 5.966,96 EUR na sumu 6.008,56 EUR.

4. Správny súd na základe žaloby, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/222/16345/2011/991759-r zo dňa 18. februára 2011, vydal rozsudok sp. zn. 4S 70/2011-25 zo dňa 15. marca 2013, ktorým podľa § 250j ods. 2 písm. c), d) a e) OSP rozhodnutie žalovaného pre jeho nepreskúmateľnosť zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

5. Na základe rozsudku správneho súdu sp. zn. 4S 70/2011-25 zo dňa 15. marca 2013 žalovaný vydal rozhodnutie č. 1100302/1/222146/2013/5085-r zo dňa 15. mája 2013, ktorým rozhodnutie správcu dane č. 603/231/50755/2008/Bla zo dňa 4. júna 2008 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. V zmysle uvedeného rozhodnutia správca dane vykonal ďalšie dokazovanie (Zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 2. júla 2014 a 16. októbra 2014), na základe ktorého vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 9103401/5/5277748/2014 zo dňa 3. decembra 2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobkyňi vyrubil rozdiel dane v sume 9.013,14 EUR za zdaňovacie obdobie roka 2003.

6. Žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/104473/2015/5085 zo dňa 9. marca 2015 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný mal za to, že (I) žalobkyňa nepreukázala skutočné vynaloženie výdavkov vo vzťahu k prenájmu lešenia od dodávateľa TECHNO HALL, s.r.o., v celkovej sume 335.500 SK bez DPH, na základe faktúry č. 19/2003 zo dňa 5. decembra 2004; (II) žalobkyňa si nespĺnila svoju povinnosť podľa § 32 ods. 5 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 č. 511/1992 Zb.“), podľa ktorej mala oznámiť uskutočnené platby fyzickým osobám správcovi dane, čím mu neumožnila včas zabrániť nezdaneniu týchto príjmov; (III) žalobkyňa vo vzťahu k výdavkom na základe faktúry č. 03/2003 od dodávateľa VIVOS, s.r.o. za čistenie sudov a upratovanie predložila špecifikáciu prác zo dňa 20. februára 2003, ktoré boli vykonané až v období apríl - máj 2004 a (IV) žalobkyňa vo vzťahu k výdavkom týkajúcim sa poskytovania ekonomického a právneho poradenstva od dodávateľa VIVOS s.r.o. nepreukázala prijatie týchto služieb, pričom správca dane zistil, že tento dodávateľ ani nemá zapísaný takýto predmet činnosti.

## II.

Priebeh konania pred správnym súdom a kasačným súdom

7. Žalobkyňa sa správnou žalobou domáhala preskúmania napadnutého rozhodnutia žalovaného a jeho zrušenia.

8. Žalobkyňa uviedla, že správca dane vykonal u daňového subjektu opakovanú daňovú kontrolu dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2003, o výsledku ktorej vyhotovil protokol. Rozhodnutím žalovaného zo dňa 15. mája 2013 bol zrušený dodatočný platobný výmer správcu dane

zo dňa 4. júna 2008. V prípade, ak by nedošlo k zrušeniu dodatočného platobného výmeru z roku 2008, bolo by možné vydanie tohto výmeru považovať za úkon, ktorého účinkom je plynutie novej päť ročnej lehoty podľa § 69 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“). Obsahovo rovnaké znenie bolo upravené aj v § 45 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992. Táto lehota by uplynula dňa 31. decembra 2013 a z toho dôvodu by právo správcovi dane opakovane vyrubiť rozdiel dane k tomuto dátumu zaniklo.

9. Nakoľko však rozhodnutím žalovaného zo dňa 15. mája 2013 bol zrušený platobný výmer správcu dane zo dňa 4. júna 2008, bol de facto zrušený úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane a tým pádom úkon, od ktorého je možné počítať novú päť ročnú lehota na vyrubenie dane. Na základe uvedeného päťročná lehota na vyrubenie dane, ktorá začala plynúť dňa 31. decembra 2004, uplynula dňa 31. decembra 2009 v zmysle § 69 ods. 1 daňového poriadku a v tejto lehote daňový úrad nevykonal žiadny úkon, ktorý by mohol byť považovaný za úkon s účinkom začatia plynutia novej päť ročnej lehoty na vyrubenie dane. Žalovaný nesprávne aplikoval § 246d OSP na otázku plynutia lehôt podľa § 69 daňového poriadku, ktoré nerieši otázku plynutia lehôt pre zánik zodpovednosti, prípadne pre výkon rozhodnutia, ale lehoty v ktorých je príslušný daňový úrad oprávnený vyrubiť daň, a teda upravuje premlčanie práva vyberať a vymáhať nedoplatky. Lehoty podľa § 69 daňového poriadku neboli prerušené, a teda lehota na vyrubenie dane uplynula tak, ako je uvedené vyššie.

10. Správca dane vykonal dňa 2. júla 2014 ďalšiu daňovú kontrolu vo veci a vykonal ďalšie dokazovanie, týkajúce sa výdavku ovplyvňujúceho základ dane za prenájom lešenia od dodávateľa TECHNO HALL, s.r.o.. V rámci tejto daňovej kontroly bola žalobkyňa listom zo dňa 30. mája 2014 písomne vyzvaná na predloženie účtovných dokladov za rok 2003. Na žiadne úkony vykonané správcom dane však nebola prizvaná a nebola riadne predvolaná na oboznámenie sa s výsledkami daňovej kontroly. Správca dane sa v konaní zaoberal iba otázkou daňového výdavku za prenájom lešenia od predmetného dodávateľa, no napadnuté rozhodnutie o vyrubení dane odôvodnil aj tým, že žalobkyni neuznáva ako daňové výdavky náklady na služby poskytnuté dodávateľom U. D. - VERZUS a služby poskytnuté dodávateľom VIVOS s.r.o.. Dodávka týchto služieb však vôbec nebola predmetom tejto kontroly a ani predmetom vyhodnotenia šetrenia, ktoré bolo s daňovníkom následne uskutočnené.

11. Z konania správcu dane ako aj z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že daňový úrad vykonal daňovú kontrolu, pričom o nej nevystavil oznámenie, neoboznámil žalobkyňu o tom, že ju vykoná a čoho presne sa bude týkať a žalobkyňu nepoučil o následkoch nepredloženia požadovaných daňových dokladov. Žalobkyňa nebola prizvaná k úkonom dokazovania a správca dane ju nevyzval na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole o výsledku daňovej kontroly. Podľa žalobkyne správca dane nebol oprávnený v rámci vyrubovacieho konania vykonávať žiadne dokazovanie alebo prerokovávanie vyjadrení daňového subjektu, pretože tento postup je možný iba v prípade, ak daňový subjekt na výzvu daňového úradu predloží správcovi dane pripomienky a dôkazy k zisteniam.

12. V odôvodnení rozhodnutia správca dane uviedol, že žalobkyňa mala v období od 1. februára 2003 do 1. mája 2003 prenajaté skladové priestory vo Viničnom a následne údajne od 1. júna 2003 do 31. decembra 2003 bez písomnej zmluvy, čo správca dane vyhodnotil ako neexistujúci nájomný vzťah a žalobkyni nepriznal nájom ako dôvodné náklady spojené s opravou. Správca dane sa však nezaoberal námietkou žalobkyne, ktorá poukázala na § 76 ods. 2 Občianskeho zákonníka, podľa ktorého ak nájomca užíva veci aj po skončení nájmu a prenajímateľ proti tomu nepodá návrh na vypratanie nehnuteľností na súde do 30 dní, obnovuje sa nájomná zmluva za tých istých podmienok, za akých bola dojednaná pôvodne, a to aj opakovane. Keďže žalobkyňa tieto priestory užívala a opravovala, pričom prenajímateľ žalobu na vypratanie nepodal, nájom pretrvával aj naďalej.

13. Podľa žalobkyne správca dane spochybnil náklady spojené s opravami a údržbou skladových priestorov v Devíne, ktoré mal prenajaté podnikateľský subjekt X.. K. I. - MASTER a kde mala uskladnený tovar žalobkyňa, pričom ale neskúmal zmluvné vzťahy medzi týmito subjektmi. Taktiež

neuznal daňový výdavok v sume 130.000 SK za čistiace a upratovacie práce, keď základným dôvodom pre neuznanie týchto nákladov bola skutočnosť, že časť fakturovanej sumy sa týkala čistiacich a upratovacích prác v priestoroch na Matejkovej ulici č. 9, v ktorej si žalobkyňa zaregistrovala prevádzku až dňa 19. mája 2005. Žalobkyňa je bezpodielovou spoluvlastníčkou týchto priestorov od roku 2002 a priestory využíva aj na svoju podnikateľskú činnosť. Správca dane neuviedol dôvody, pre ktoré neuznal takto vynaložené náklady, keď najpodstatnejšiu časť fakturovanej sumy predstavovala odplata za čistenie sudov používaných na uskladnenie olejov a iných ropných látok, ktoré žalobkyňa, ako subjekt zaoberajúci sa primárne veľkoobchodom a maloobchodom olejov a mazív, pri svojej činnosti využíva. Správca dane tiež neuznal viaceré náklady na poradenstvo, konzultácie a marketingové prieskumy, ktorých dodanie žalobkyňa nepreukázala. Preukázanie dodania týchto služieb, ktoré sú celkom zjavne nemateriálnej povahy, nie je možné od žalobkyne spravodlivo požadovať, keďže kontrola bola vykonaná 5 a viac rokov od ich poskytnutia.

14. V doplnení žaloby žalobkyňa poukázala na to, že úradný záznam z 13. novembra 2014, na ktorý sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí odvoláva, nebol správca dane oprávnený postupom podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku vystaviť, pričom zároveň žalobkyňa o jeho existencii nebola nikdy informovaná. Správca dane nebol oprávnený postupovať tak, že spísal úradný záznam o nezúčastnení sa žalobkyne na prerokovaní pripomienok a dôkazov, pretože ju ani riadne nevyzval na ich predloženie. Správca dane síce telefonicky kontaktoval právneho zástupcu žalobkyne a žiadal ho o stretnutie, avšak ten mu oznámil, že je momentálne práceneschopný. Ďalej už správca dane o svojich krokoch žalobkyňu neinformoval a vydal rozhodnutie na podklade dôkazov, šetrení, záverov a skutočností, s ktorými žalobkyňu neoboznámil a ku ktorým sa nemala možnosť vyjadriť sa a predložiť dôkazy.

15. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení uviedol, že správny súd sa v rozsudku sp. zn. 4S 162/2008-52 zo dňa 24. septembra 2010 stotožnil s názorom správcu dane vo veci neuznania výdavkov, ktoré nespĺňajú kritériá stanovené daňovými predpismi, konkrétne vo vzťahu k daňovému doklad č. FV 02/2003 od dodávateľky U. D. VERZUS Bernolákovo, faktúr č. FV 03/2003 a FV 04/2003 od dodávateľa VIVOS, s.r.o. a výdavkom za prenájom lešenia od dodávateľa TECHNO HALL s.r.o. v sume 335.500 SK (faktúra č. 19/2003), pričom uviedol, že žalovaný uznal opravu celej haly, hoci žalobca mal v prenájme len 360 m<sup>2</sup>. Správny súd tiež poukázal na to, že žalobkyňa nedoložila projektovú dokumentáciu haly vo Viničnom, takže v tejto časti sú skutkové okolnosti veci ako aj dôvody hodnotenia správnym orgánom nepreskúmateľné. K výdavkom žalobkyne na lešenie na sklade v Devíne sa správny súd v celom rozsahu stotožnil s názorom žalovaného, ktorý neuznal výdavky žalobkyne, keďže nepreukázala dôvodnosť navýšenia tohto výdavku vo svoj prospech. Vzhľadom na tento nedostatok správny súd považoval za nevyhnutné doplniť dokazovanie a riadne vec zdôvodniť v nových rozhodnutiach.

16. Vzhľadom na zistenia správneho súdu a za účelom objektívneho posúdenia predložených dôkazných prostriedkov a svedeckých výpovedí, pristúpil správca dane k výpočtu reálne možného použitia lešenia na sklade vo Viničnom na základe predloženej projektovej dokumentácie skladu. Výdavky za prenájom lešenia v zmysle § 25 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z. z. znížil zo sumy 335.500 SK bez DPH na sumu 90.836 SK, pričom žalobkyňu s doplnením konania oboznámil v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 603/321/120334/2010/Mac zo dňa 17. decembra 2010.

17. Žalovaný poukázal na rozsudok sp. zn. 4S 70/2011-25 zo dňa 15. marca 2013, ktorým správny súd rozhodnutie žalovaného č. I/222/16345/2011/991759-r zo dňa 18. februára 2011 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Správny súd sa opätovne stotožnil s názorom správcu dane vo veci neuznania výdavkov od dodávateľov U. D. VERZUS, VIVOS, s.r.o. a TECHNO HALL s.r.o.. Správny súd uviedol, že v protokole a ani následných rozhodnutiach nie sú objasnené rozpory týkajúce sa prenajatej rozlohy skladu vo Viničnom (v období prenájmu od PD Viničné na základe zmluvy zo dňa 1. februára 2003 to bolo 180 dní), obdobie prenájmu lešenia (podľa tvrdenia žalobkyne mala sklad prenajatý v období od 1. júla 2003 a prenájom je účtovaný od 1. júna 2003) doba prenájmu lešenia bola určená na 3 mesiace, prenájom je účtovaný na obdobie 6 mesiacov. Zároveň nebolo objasnené v akom časovom

rozsahu a aká plocha konštrukcie bola použitá v sklade v Devíne a v sklade vo Viničnom, nebolo skúmané ako boli vysporiadané nájomné vzťahy s predchádzajúcim vlastníkom PD Viničné, prechod vlastníckych práv na X. Š. a z toho vyplývajúcich povinností upraviť priestory skladu. Žalovaný na základe predmetného rozhodnutie správneho súdu rozhodnutie správcu dane č. 603/231/50755/2008/Blá zo dňa 4. júna 2008 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

18. Správca dane na základe opätovného preskúmania v rámci vyrubovacieho konania preveril vlastnícky vzťah k sporným nehnuteľnostiam v danom období, ako aj podmienky prenájmu. Za týmto účelom požiadal miestne príslušnú správu katastra o oznámenie vlastníka nehnuteľnosti na parcele č. XXXX/XX, vedenej na LV č. XXXX v roku 2003. Z dokladov predložených Okresným úradom Pezinok, katastrálny odbor vyplýva, že vlastníkom skladu vo Viničnom bolo Poľnohospodárske družstvo Viničné až do 25. novembra 2004, kedy vlastnícke práva k nehnuteľnosti prešli na nového majiteľa, a to na základe Kúpnej zmluvy zo dňa 17. júna 2003. Nakoľko žalobkyňa nepredložila žiadnu písomne uzatvorenú nájomnú zmluvu na obdobie po 1. máji 2003, kedy boli údajne vykonané opravy fasád a stropu predmetnej nehnuteľnosti (skladu vo Viničnom), nepreukázala, že ňou uplatnený výdavok za prenájom lešenia bol skutočne vynaložený na dosiahnutie a udržanie príjmov.

19. Žalovaný poukázal na to, že podľa § 165b ods. 1 daňového poriadku, daňové konanie začaté podľa zákona č. 511/1992 Zb. sa dokončí podľa daňového poriadku. Správca dane v procese vyrubovacieho konania vykonal dokazovanie a následne vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, pričom neukladal sankcie. Nakoľko súdy rozhodovali v predmetnej veci od 5. decembra 2008 do 12. novembra 2010 (rozsudok č. k. 4S 162/2008-52) a od 18. apríla 2011 do 18. apríla 2013 (rozsudok č. k. 4S 70/2011-25), podľa § 69 daňového poriadku lehoty na vyrubenie dane alebo rozdielu dane podľa § 246d OSP neplynú. Z uvedeného vyplýva, že vo veciach daní a poplatkov počas konania v rámci správneho súdnictva spočíva lehota, ktorej uplynutím dochádza k zániku práva vyrubiť daň. Uvedené neplatí pre premlčaciu lehotu, pretože jej uplynutím dochádza k zániku príslušného nároku, nie však práva ako takého. Lehota, uplynutím ktorej zaniká právo vyrubiť daň (v danom prípade), je upravená v § 45 zákona č. 511/1992 Zb. Účinok spočívania uvedených lehôt má začatie niektorého z konaní podľa piatej časti OSP, ktorý upravuje aj okamih začatia konania (napr. § 249 ods. 1 OSP). Lehoty neplynú počas konania až do jeho ukončenia právoplatným rozhodnutím. V deň nasledujúci po dni nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia plynutie lehôt pokračuje. V predmetnom prípade neplynula lehota pre zánik práva vyrubiť daň od 5. decembra 2008 do 12. novembra 2010 (708 dní) a od 18. apríla 2011 do 18. apríla 2013 (732 dní), t. j. 1440 dní. Spočívanie lehoty sa týka aj maximálnej lehoty pre vyrubenie dane, preto sa aj táto posúva o 1440 dní (2003+10 rokov+1440 dní) na 10. decembra 2017. Vzhľadom k tomu, že pred uplynutím 5 ročnej lehoty na zánik práva vyrubiť daň bol v roku 2008 vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane (prerokovanie protokolu o výsledku zistení z opakovanej daňovej kontroly zo dňa 4. júna 2008), začala plynúť 5 ročná lehota znovu, od konca tohto roku.

20. K tvrdeniu žalobkyne, že správca dane vykonal ďalšiu daňovú kontrolu žalovaný uviedol, že správca dane nevykonal daňovú kontrolu, ale podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku vykonal dokazovanie v rámci vyrubovacieho konania na základe rozhodnutia správneho súdu sp. zn. 4S 70/2011-25 zo dňa 18. apríla 2013 a rozhodnutia žalovaného zo dňa 15. mája 2013, ktorým bol zrušený platobný výmer správcu dane zo dňa 4. júna 2008. Správca dane sa v tomto procese zaoberal len sporným výdavkom (prenájom lešenia) od dodávateľa TECHNO HALL s.r.o., nakoľko správny súd vo vzťahu k ostatným výdavkom potvrdil postup správcu dane. Správca dane v rámci vyrubovacieho konania predvolal žalobkyňu na ústne pojednávanie, pričom ju žiadal o predloženie účtovných dokladov v súvislosti so spornými výdavkami. Zástupca žalobkyne, ktorý sa na pojednávanie dostavil dňa 2. júla 2014 nepredložil žiadne nové účtovné doklady, ktoré by relevantne potvrdili opodstatnenosť výdavku za prenájom lešenia. Žalovaný uzavrel, že z jeho strany a zo strany správcu dane bol dostatočne zistený skutkový stav a po právnej stránke bola vec správne posúdená a preto navrhol, aby správny súd podľa § 250j OSP žalobu zamietol.

21. Správny súd rozsudkom sp. zn. 5S 86/2015-63 zo dňa 16. februára 2016, postupom podľa § 250j ods. 1 OSP, žalobu zamietol. Správny súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného vo vzťahu k

aplikácii § 246d OSP v spojení s § 69 daňového poriadku. Mal za to, že nakoľko v predmetnej veci rozhodoval od 5. decembra 2008 do 12. novembra 2010 a od 8. apríla 2011 do 18. apríla 2013, lehoty na vyrubenie dane alebo rozdielu dane podľa vyššie citovaných ustanovení neplynú. Vo veciach daní a poplatkov počas konania v rámci správneho súdnictva spočíva lehota, ktorej uplynutím dochádza k zániku práva vyrubiť daň. Uvedené neplatí pre premlčaciu lehotu, pretože jej uplynutím dochádza k zániku príslušného nároku, nie však práva ako takého.

22. Správny súd mal za to, že v danej veci nešlo o vykonanie ďalšej daňovej kontroly ale vo veci bolo vykonané dokazovanie v rámci vyrubovacieho konania podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku na základe rozsudku Krajského súdu Bratislava zo dňa 18. apríla 2013 a rozhodnutia žalovaného zo dňa 15. mája 2013, ktorým bol zrušený dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 4. júna 2008. Rovnako správny súd poukázal na to, že žalovaný sa na základe rozsudku č. k. 4S 70/2011-25 zo dňa 15. marca 2013 vysporiadal s vytýkanými nedostatkami a vo vyrubovacom konaní preveril vlastnícky vzťah k spornej nehnuteľnosti v danom období, ako aj podmienky prenájmu.

23. Proti rozsudku správneho súdu sp. zn. 5S 86/2015-63 zo dňa 16. februára 2016 podala žalobkyňa podľa § 201 v spojení s § 250ja OSP odvolanie a navrhla, aby odvolací súd toto rozhodnutie zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie, alebo ho zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší ako nezákonné a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Žalobkyňa mala za to, že rozsudok správneho súdu vychádza z neúplne zisteného skutkového stavu veci, ako aj z nesprávneho právneho posúdenia veci.

24. Podľa žalobkyne žalovaný a správny súd v otázke nájmu skladu vo Viničnom neaplikovali ustanovenia zákona č. 116/1990 Zb. v súlade s právnym poriadkom, čo malo za následok nesprávne posúdenie výdavku za prenájom lešenia podľa faktúry č. 19/2003 ako výdavku ovplyvňujúceho základ dane. V zmysle nájomnej zmluvy zo dňa 1. februára 2003 medzi prenajímateľom Poľnohospodárske družstvo Viničné - Slovenský Grob a žalobkyňou bol predmetom nájmu jednak nebytový priestor so samostatným vchodom, ktorý je súčasťou stavby p. č. 2300/32 na hospodárskom dvore Viničné (čl. II ods. 1 nájomnej zmluvy), ako aj prístupová cesta k nemu (čl. II ods. 2 druhá veta nájomnej zmluvy). Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že predmetom nájmu v danom prípade nebol výslovne len nebytový priestor, ale aj prístupová cesta k stavbe, čo znamená, že sa jedná o súbor vecí v právnom zmysle, ktoré sa prenajíмали k špecifickému účelu ako ucelený súbor, ako vec hromadná. Nešlo teda o nájom jednotlivých nehnuteľností, ale o nájom veci podľa § 663 a nasl. Občianskeho zákonníka. Zmyslom a účelom nájmu z predmetnej nájomnej zmluvy bolo prenajať jednotlivé veci (nebytový priestor a prístupovú cestu) ako ucelený súbor, hromadnú vec, nakoľko prejav vôle účastníkov nesmeroval k tomu, aby nájomca užíval samostatne a nezávisle nebytový priestor a prístupovú cestu, ale aby tieto veci, ktoré za odlišných okolností tvoria samostatný predmet občianskoprávných vzťahov, boli užívané spoločne jedným nájomcom. Preto pre daný nájomný vzťah je prípustná aplikácia § 676 ods. 2 Občianskeho zákonníka.

25. Žalobkyňa poukázala na to, že správny súd už 2x zrušil rozhodnutie žalovaného pre jeho nepreskúmateľnosť v skutkových okolnostiach, ako aj v dôvodoch hodnotenia správny orgánom. Žalovaný si podľa žalobkyne chcel zjednodušiť povinnosť riadne odôvodniť svoje rozhodnutie, keď až po niekoľkých rokoch začal argumentovať tým, že mu žalobkyňa nepredložila písomnú nájomnú zmluvu na celý rok 2003. Vo vzťahu k daňovému výdavku vo výške 130.000 SK bez DPH za čistiace a upratovacie práce, žalobkyňa poukázala na to, že predmetné priestory slúžili ako kancelárske priestory, nie ako predajné miesto, a preto ich nebolo potrebné registrovať ako prevádzku. Užívacie právo k uvedenému priestoru preukázala tým, že je jeho bezpodielovou spoluvlastníčkou predmetnej nehnuteľnosti.

26. V súvislosti s posudzovaním a neuznaním ďalších daňových výdavkov na poradenstvo, konzultácie a marketing žalobkyňa uviedla, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Nie je spravodlivé od daňového subjektu požadovať presné a detailné preukázanie ich poskytnutia,

keď išlo len o dodanie služieb zjavne nemateriálnej povahy, keď kontrola sa vykonáva 5 a viac rokov od ich poskytnutia, dodania, zaplata a bežne sa k týmto službám žiadna evidencia nevedie. Zároveň zdôraznila, že žalovaný a správny súd nesprávne aplikovali § 246d OSP na otázku plynutia lehôt podľa § 69 daňového poriadku, nakoľko toto ustanovenie nerieši otázku plynutia lehôt pre vznik zodpovednosti, prípadne výkon rozhodnutia, ale lehoty, v ktorých je daňový úrad oprávnený vyrubiť daň, a teda upravuje premlčanie práva vybrať a vymáhať nedoplatky. Podľa žalobkyne 5 ročná lehota na vyrubenie dane začala plynúť dňa 31. decembra 2004 a uplynula dňa 31. decembra 2009 a keďže rozhodnutie správcu dane bolo vydané až dňa 3. decembra 2014, ide o rozhodnutie nezákonné, nakoľko bolo vydané po uplynutí prekluzívnej lehoty podľa § 69 daňového poriadku.

27. Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobkyne zotrval na svojej argumentácii, so závermi správneho súdu sa stotožnil a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší súd SR“ alebo „NS SR“) napadnutý rozsudok potvrdil.

28. Najvyšší súd SR uznesením sp. zn. 2Sžf/85/2016 zo dňa 26. februára 2019 rozsudok správneho súdu sp. zn. 5S 86/2015-63 zo dňa 16. februára 2016 zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie. Podľa Najvyššieho súdu SR správny súd nedostatočne odôvodnil, prečo považuje postup správneho orgánu za správny a aké úvahy ho viedli k záveru, že žalobkyňa neunesla dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu daňových výdavkov za čistiace a upratovacie práce v priestoroch na Matejkovej ulici č. 9 a tiež za poradenstvo, konzultácie a marketingové prieskumy. Podľa NS SR napadnutý rozsudok vôbec neobsahuje právne posúdenie veci, právne závery správneho súdu v rozsudku absentujú, resp. sú absolútne nedostatočné, a teda napadnuté rozhodnutie je nepresvedčivé a nepreskúmateľné.

29. Správny súd po opätovnom preskúmaní veci rozsudkom sp. zn. 5S 86/2015-99 zo dňa 14. mája 2019 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušil. Úvodom správny súd poukázal na to, že k 1. júla 2016 bol prijatý SSP, pričom podľa prechodných ustanovení § 491 ods. 1 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konanie začaté podľa tretej časti OSP pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti. Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že súd ďalej rozhodoval danú vec už podľa SSP.

30. Správny súd mal za to, že päťročná lehota na vyrubenie dane, ktorá začala plynúť dňa 31. decembra 2004 uplynula 31. decembra 2009 v zmysle ustanovenia § 69 ods. 1 daňového poriadku (obsahovo rovnaké znenie bolo upravené aj v ustanovení § 45 ods. 1, ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. platného v čase, kedy nastali skutočnosti, ktoré boli predmetom skúmania daňovými orgánmi) a v tejto lehote daňový úrad nevykonal žiadny úkon, ktorý by mohol byť považovaný za úkon s účinkom začatia plynutia novej päťročnej lehoty na vyrubenie dane. Ak by nedošlo k zrušeniu dodatočného platobného výmeru č. 603/231/50755/2008/Bla zo dňa 4. júna 2008, bolo by možné vydanie tohto výmeru považovať za úkon, ktorého účinkom je plynutie novej päťročnej lehoty podľa vyššie citovaného ustanovenia a táto lehota by uplynula dňa 31. decembra 2013. Z uvedeného dôvodu by právo správcu dane opakovane vyrubiť rozdiel dane zaniklo k 31. decembru 2013. Nové rozhodnutie správca dane vydal dňa 3. decembra 2014, čiže po uplynutí päťročnej lehoty na vyrubenie dane.

31. Námi etku žalovaného, že vo veci vyrubenia rozdielu dane za rok 2003 boli vedené súdne konania pod sp. zn. 4S 162/2008 (od 05.12.2008 do 12.11.2010) a sp. zn. 4S 70/2011 (od 18.04.2011 do 18.04.2013), a teda ku dňu vydania rozhodnutia správcu dane k 3. decembru 2014 lehoty podľa § 69 daňového poriadku neplynuli, je podľa správneho súdu irelevantná. Ustanovenie § 69 Daňového poriadku rieši lehoty, v ktorých je príslušný správca dane oprávnený vyrubiť daň a upravuje premlčanie práva vybrať a vymáhať nedoplatky. Správny súd mal za to, že plynutie lehoty podľa § 69 daňového poriadku nebolo prerušené a lehota na vyrubenie dane uplynula. Z uvedeného vyplýva, že správca dane už nemal vydať rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 9103401/5/5277748/2014 zo dňa 3. decembra 2014.

### III.

#### Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

32. Proti napádanému rozsudku správneho súdu podal žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP] a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

33. Sťažovateľ sa nestotožnil so záverom správneho súdu, že plynutie lehoty podľa § 69 daňového poriadku nebolo prerušené a lehota na vyrubenie dane uplynula. Poukazujúc na rozsudok správneho súdu sp. zn. 5S 86/2015 zo dňa 16. februára 2016 sťažovateľ zastáva názor, že podľa § 246d OSP lehoty pre zánik práva vo veciach daní, poplatkov a odvodov, ktoré sú príjmami štátneho rozpočtu, verejných fondov, rozpočtov obcí mies a vyšších územných celkov počas konania podľa tejto časti neplynú. Z uvedeného vyplýva, že počas konania v rámci správneho súdnictva spočíva lehota, ktorej uplynutím dochádza k zániku práva vyrubiť daň. Uvedené neplatí pre premlčaciu lehotu, pretože jej uplynutím dochádza k zániku príslušného nároku, nie však práva ako takého. Lehota, uplynutím ktorej zaniká právo vyrubiť daň je riešená v § 45 zákona č. 511/1992 Zb.

34. Účinok spočívania uvedených lehôt má začatie niektorého z konaní podľa piatej časti OSP, ktorý upravuje aj okamih začatia konania (napr. § 249 ods. 1 OSP). Lehoty neplynú počas konania až do jeho ukončenia právoplatným rozhodnutím. V deň nasledujúci po dni nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia plynutie lehôt pokračuje. V predmetnom prípade neplynula lehota pre zánik práva vyrubiť daň od 5. decembra 2008 do 12. novembra 2010 (708 dní) a od 18. apríla 2011 do 18. apríla 2013 (732 dní), t. j. 1440 dní. Vzhľadom k tomu, že uplynutím päťročnej lehoty na zánik práva vyrubiť daň bol v roku 2008 vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane (prerokovanie protokolu o výsledku zistení z opakovanej daňovej kontroly zo dňa 4. júna 2008), začala plynúť päťročná lehota znovu, od konca tohto roku.

35. Sťažovateľ nesúhlasí s právnym názorom správneho súdu, že päťročná lehota na vyrubenie dane, ktorá začala plynúť dňa 31. decembra 2004 uplynula 31. decembra 2009 v zmysle § 69 ods. 1 daňového poriadku a v tejto lehote nevykonal správca dane žiadny úkon, ktorý by mohol byť považovaný za úkon s účinkom začatia plynutia novej päťročnej lehoty na vyrubenie dane. Ak by nedošlo k zrušeniu dodatočného výmeru zo dňa 4. júna 2008, bolo by možné vydanie tohto výmeru považovať za úkon, ktorého účinkom je plynutie novej päťročnej lehoty a z tohto dôvodu by právo správcu dane opakovane vyrubiť rozdiel dane zaniklo k 31. decembru 2013. Preto nové rozhodnutie správcu dane zo dňa 3. decembra 2014 bolo vydané po uplynutí päťročnej lehoty na vyrubenie dane.

36. V zmysle § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje deň doručenia protokolu. Za deň doručenia protokolu sa podľa § 15 ods. 12 považuje deň jeho prerokovania. Keďže prerokovanie protokolu o výsledku zistení z opakovanej kontroly sa uskutočnilo dňa 29. mája 2008, bol zo strany správcu dane vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane a preto zrušenie dodatočného platobného výmeru zo dňa 4. júna 2008 nemalo v žiadnom prípade vplyv na uplynutie lehoty z titulu zániku práva na vyrubenie dane.

37. Žalobkyňa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedla, že ju považuje za nedôvodnú a neopodstatnenú, pričom má za to, že napadnutý rozsudok je vecne správny a riadne odôvodnený a vychádza z úplne zisteného skutkového stavu veci, ako aj zo správneho právneho posúdenia veci. Poukazujúc na svoju argumentáciu v predchádzajúcom konaní žalobkyňa navrhla, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol a napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

### IV.

#### Posúdenie kasačného súdu



38. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“ alebo „NS SR“) v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3 S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

39. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

40. Kasačný súd sa v súlade s dôvodmi kasačnej sťažnosti zaoberal otázkou, či správny súd správne právne posúdil daný prípad, keď podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušil. V tejto súvislosti skúmal najmä to, či v danom prípade došlo k uplynutiu lehôt podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku v spojení s § 246d OSP.

41. Po preskúmaní súdneho a administratívneho spisu kasačný súd konštatuje, že v danom prípade žalobkyňa podala daňové priznanie za zdaňovacie obdobie roku 2003 dňa 29. marca 2004. Správca dane Oznámením o výkone opakovanej kontroly zo dňa 23. novembra 2007 oznámil žalobkyni, že vykoná opakovanú daňovú kontrolu, z ktorej následne vyhotovil Protokol o výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly zo dňa 23. apríla 2008, ktorý bol v ten istý deň so žalobkyňou prerokovaný. Na základe predmetného protokolu správca dane vydal Dodatočný platobný výmer zo dňa 4. júna 2008, ktorý žalovaný (v tom čase Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky) rozhodnutím zo dňa 25. septembra 2008 potvrdil. Správny súd rozsudkom č. k. 4S 162/2008-52 zo dňa 24. septembra 2010 toto rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný na základe predmetného rozsudku vydal rozhodnutie zo dňa 18. februára 2011, ktorým dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 4. júna 2008 zmenil tak, že zvýšil daňovú povinnosť žalobkyne. Rozsudkom č. k. 4S 70/2011 zo dňa 15. marca 2013 správny súd toto rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný na základe tohto rozhodnutia vec vrátil na ďalšie konanie správcovi dane, ktorý vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane zo dňa 3. decembra 2014, ktoré žalovaný svojím rozhodnutím zo dňa 9. marca 2015 následne potvrdil. Toto rozhodnutie a následné konanie pred správnym súdom je predmetom prieskumu kasačného súdu.

42. Žalobkyňa v žalobe tvrdila, že žalovaný a správca dane nesprávne aplikovali § 246d OSP na otázku plynutia lehôt podľa § 69 daňového poriadku, pretože toto ustanovenie nerieši otázku plynutia lehôt pre zánik zodpovednosti, ale lehoty, v ktorých je správca dane oprávnený vyrubiť daň, a teda upravuje premlčanie práva vybrať a vymáhať nedoplatky. Podľa žalobkyne na základe rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/222146/2013/5085-r zo dňa 15. mája 2013, ktorým bol zrušený dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 4. júna 2008, bol de facto zrušený úkon smerujúci na vyrubenie dane, a tým pádom úkon, od ktorého je možné počítať novú lehotu. Päťročná lehota teda podľa žalobkyne uplynula dňa 31. decembra 2009 v zmysle § 69 ods. 1 daňového poriadku, s čím sa stotožnil aj správny súd v napadnutom rozsudku. Námietku žalovaného, že v priebehu rokov 2008 - 2010 a 2011 - 2014 prebiehali v danej veci súdne konania, a teda lehoty podľa § 69 daňového poriadku boli prerušené, považoval správny súd za irelevantnú.

43. Vo vzťahu k aplikácii daňového poriadku na daný prípad kasačný súd poukazuje na § 165b ods. 1 daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že daňové konanie začaté podľa zákona č. 511/1992 Zb. sa dokončí podľa daňového poriadku. Výkladom a contrario je možné konštatovať, že za účinnosti daňového poriadku nie je možné aplikovať procesnú normu, a síce zákon č. 511/1992 Zb.. Predmetnú právnu úvahu podporuje aj § 165b ods. 2 daňového poriadku, podľa ktorého § 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužijú. Touto právnou úvahou sa v napadnutom rozsudku riadil aj správny súd.

44. Kasačný súd stotožňujúc sa s postupom správneho súdu pri aplikácii SSP, ako procesného predpisu na daný prípad poukazuje na to, že v zmysle § 491 ods. 1 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konanie začaté podľa tretej časti OSP pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

45. Podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

46. Podľa § 69 ods. 2 daňového poriadku ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumieť. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

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

- a) protokolu z daňovej kontroly,
- b) protokolu o určení dane podľa pomôcok.

48. Podľa § 246d OSP ak osobitný zákon upravujúci priestupky, kárne, disciplinárne a iné správne delikty určuje lehoty pre zánik zodpovednosti, prípadne pre výkon rozhodnutia, tieto lehoty počas konania podľa tejto časti neplynú. Obdobne to platí o lehotách pre zánik práva vo veciach daní, poplatkov a odvodov, ktoré sú príjmami štátneho rozpočtu, verejných fondov, rozpočtov obcí, miest a vyšších územných celkov.

49. Vzhľadom na priebeh konania má kasačný súd za to, že správca dane postupoval procesne správne, keď na základe protokolu o výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly zo dňa 23. apríla 2008 vydal dodatočný platobný výmer zo dňa 4. júna 2008, ktorý následne sťažovateľ rozhodnutím zo dňa 25. septembra 2008 potvrdil. V tomto prípade sa jednalo o úkon smerujúci k uplatneniu nároku na úhradu dane z príjmov fyzickej osoby a nie úkon smerujúci na vyrubenie dane. Ak by šlo o úkon smerujúci na vyrubenie dane, išlo by o výkon daňovej kontroly, avšak v tomto prípade už dodatočný platobný výmer vydaný bol. Z uvedeného vyplýva, že lehota na vyrubenie dane podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku nemohla k 25. septembru 2008 uplynúť, a to aj z dôvodu, že následne prebehlo konanie pred správnym súdom, ktorého výsledkom bolo zrušenie predmetného rozhodnutia a vrátenie veci na nové konanie.

50. Správny súd v rozsudkoch č. k. 4S 162/2008-52 zo dňa 24. septembra 2010 a č. k. 4S 70/2011-25 zo dňa 15. marca 2013 sťažovateľovi vytkol, že sa iba čiastočne riadil zásadou voľného hodnotenia dôkazov, pričom v rozhodnutiach neuviedol všetky rozhodujúce skutočnosti. Správny súd sa, rovnako ako v tomto konaní, zaoberal daňovými výdavkami vo vzťahu k dodávateľom TECHNO HALL s.r.o., U. D.Á. VERZUS a VIVOS s.r.o., z čoho jasne vyplýva, že ide o rovnakú vec, pričom správny súd rozhodnutia sťažovateľa zrušil a vrátil na ďalšie konanie najmä z procesných dôvodov. Nakoľko teda

išlo o rovnaký predmet konania, nemožno na vec hľadieť tak, že by sťažovateľ v priebehu času vydal rôzne rozhodnutia, a teda že by lehota na vydanie rozhodnutia o vyrubení dane uplynula. Tento argument podporuje aj skutočnosť, že podľa § 246d OSP lehoty počas súdneho konania neplynú.

51. Kasačný súd sa teda nestotožňuje so závermi správneho súdu uvedenými v bodoch 65 až 67 napadnutého rozsudku. Podľa bodu 65 napadnutého rozsudku lehota na vyrubenie dane uplynula dňa 31. decembra 2009 a sťažovateľ nevykonal žiaden úkon. Tak, ako je uvedené vyššie, správca dane vydal protokol o výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly a následne vydal dodatočný platobný výmer, ktorý bol rozhodnutím sťažovateľa potvrdený. Správny súd rovnako nesprávne vyhodnotil (bod 66 napadnutého rozsudku), že rozhodnutie správcu dane zo dňa 4. júna 2008 bolo zrušené. Práve naopak, uvedené bolo rozhodnutím sťažovateľa zo dňa 18. februára 2011 zmenené. Skutočnosť, že obe rozhodnutia správny súd zrušil a vec následne vrátil na ďalšie konanie treba v súvislosti s počítaním lehôt chápať tak, že lehota na vydanie nového rozhodnutia počas súdneho konania neplynula. Ak by to tak nebolo, sťažovateľovi a správcovi dane by počas súdneho konania uplynuli lehoty, počas ktorých by mohli vyrubiť daň, a to bez svojho zavinenia. Z uvedeného dôvodu kasačný súd nesúhlasí s tvrdením správneho súdu (bod 67 napadnutého rozsudku), že sťažovateľova námietka o neplnutí lehôt neobstojí.

52. Z hľadiska právnej istoty žalobkyne však kasačný súd pripúšťa, že nie je v súlade s princípmi právneho štátu, aby administratívne konanie v spojení so súdnym konaním de facto trvalo od roku 2007. Na druhej strane kasačný súd je povinný posúdiť predmetnú vec v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, ktoré v danom prípade správne orgány rešpektovali a postupovali podľa nich.

53. Nad rámec vyššie uvedeného dáva kasačný súd do pozornosti správneho súdu zbierkové rozhodnutie NS SR v právnej veci č. k. 6 Sžf/9/2018 zo dňa 9. mája 2019 (R 69/2019), ktoré sa týka spočívania lehôt podľa § 246d OSP, a s ktorým sa v plnej miere stotožňuje:

„93. Sťažovateľ namietal, že v prípade postupu podľa ust. § 250l až § 250s OSP (v súčasnej právnej úprave podľa ust. § 177 až § 193 SSP), neprináleží správcovi dane prerušiť daňové konanie, preto k spočívaniu lehoty počas súdneho konania nedošlo. K uvedenému je potrebné uviesť, že aj na konanie podľa tretej hlavy piatej časti OSP sa vzťahujú všeobecné ustanovenia prvej hlavy piatej časti OSP, konkrétne ust. § 246d OSP, z ktorého znenia vyplýva, že ak osobitný zákon upravuje lehotu pre zánik práva okrem iného vo veciach daní, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, tieto lehoty počas konania podľa piatej časti OSP neplynú. V tomto smere sa kasačný súd stotožňuje s právnym názorom krajského súdu aj vo vzťahu k počítaniu lehôt podľa zákona č. 511/1992 Zb., ktorý bol účinný v čase začatia plynutia lehôt (body č. 32 a 33 rozsudku krajského súdu), preto námietka sťažovateľa o nespočívaní lehôt počas súdneho konania a následného uplynutia lehoty na vyrubenie dane je irelevantná.

94. Pre úplnosť veci kasačný súd zdôrazňuje, že ustanovenie § 246d OSP sa v podstate i recipovalo do ust. § 71 ods. 1 Správneho súdneho poriadku. Preto tvrdenia sťažovateľa o tom, že za prechádzajúcej procesnej úpravy podľa OSP lehoty na vyrubenie dane v prípade súdneho prieskumu nespočívajú, sú zavádzajúce a právne irelevantné.

95. Z týchto dôvodov sú taktiež právne irelevantné i námietky sťažovateľa o preklúzii príslušnej 5-ročnej lehoty na vyrubenie dane z dôvodu, že správca dane „nezohľadnil nespočívanie lehoty“ pri predchádzajúcom súdnom prieskume v zmysle OSP. Takáto obrana sťažovateľa nemá oporu ani v predchádzajúcej procesnej právnej úprave a ani v súčasnej procesnej úprave zakotvenej v Správnom súdnom poriadku.

96. Sťažovateľ viackrát namietal, že nebolo zrejmé, ktorým úkonom bolo začaté ďalšie vyrubovacie konanie. Je potrebné zdôrazniť, že vyrubovacie konanie nezačalo odznova, ale už začaté konanie pokračovalo po zrušení a vrátení rozhodnutí daňových orgánov krajským súdom z dôvodu už spomínaných procesných pochybení. Daňové orgány viazané právnym názorom krajského súdu za účelom odstránenia väd konania len doplnili vyrubovacie konanie (možnosť žalobcu vyjadriť sa k

zisteným skutočnostiam a možnosť predložiť dôkazy na podporu svojich tvrdení) a následne vydali rozhodnutia, ktoré sú predmetom súdneho prieskumu v prejednávanej veci. Ani samotný zákon (v danom prípade v tom čase účinný zákon č. 563/2009 Z. z. - daňový poriadok) neobsahuje ustanovenie, od kedy, resp. od vykonania akého konkrétneho úkonu plynie lehota na pokračujúce vyrubovacie konanie v prípade zrušenia a vrátenia rozhodnutí daňových orgánov. (...)

100. (...) Pre úplnosť kasačný súd ešte poukazuje na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu v obdobných veciach, bližšie pozri rozsudok tunajšieho súdu sp. zn. 6Sžfk/59/2017, ako aj rozsudok sp. zn. 6Sžfk/58/2017.“

V.

## Záver

54. Kasačný súd poukazujúc na vyššie uvedené rozhodnutia konštatuje, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nevysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, svoje závery neformuloval zrozumiteľne a presvedčivo, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol relevantné skutočnosti, ktorými spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. V zmysle uvedeného kasačný súd rozsudok správneho súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

55. Najvyšší správny súd ako súd kasačný v súvislosti s otázkou prípustnosti, resp. povinnosti zohľadnenia konštantnej judikatúry NS SR pri svojom rozhodovaní konštatuje, že uvedenú konštantnú prax (bod 40) judikovanú NS SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 2 SSP za rozhodujúce, že odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita, bod 6). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít [§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov], je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia NS SR.

56. V ďalšom konaní správny súd opätovne rozhodne, pričom je viazaný právnym názorom vyjadreným v tomto rozsudku. Zároveň s poukazom na § 467 ods. 3 SSP rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

57. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

