

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/16/2019  
Identifikačné číslo spisu: 3015200439  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2020  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3015200439.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: V-STAVBA, spol. s.r.o., so sídlom Trenčín, Brnianska 6, IČO: 34 102 809, právne zastúpeného JUDr. Andrejom Opetom, advokátom, so sídlom Nové Mesto nad Váhom, Československej armády 80/18, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo 1100306/1/145707/2015/5193 zo dňa 02. apríla 2015, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/101/2015-101 zo dňa 13. decembra 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/101/2015- 101 zo dňa 13. decembra 2016 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e

##### I. Konanie na správnom súde

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne zrušil rozhodnutie žalovaného č.k. 1100306/1/145707/2015/5193 zo dňa 02. apríla 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP. V jeho odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že predmetom konania v danej veci je preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/145707/2015/5193 zo dňa 2.4.2015, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín číslo: 9301402/5/5361710/2014/Por zo dňa 9.12.2014, ktorým žalobcovi bol v zmysle ust. § 68 ods. 5 zák.č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za obdobie roku 2012 v sume 36 486,21 eur.

2. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že u žalobcu bola vykonaná kontrola dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2012. Poverenie na výkon daňovej kontroly č. 9301402/5/4372987/2013/Mel bolo vydané dňa 25.9.2013. Oznámenie o výkone daňovej kontroly č. 9301402/5/4373720/2013/Mel zo dňa 25.9.2013 bolo žalobcovi doručené dňa 30.9.2013. Od

28.10.2013 bol daňový subjekt zastúpený podľa § 9 zák. č. 563/2009 Z.z. zástupcom - spoločnosťou Ekonomické služby Trenčín, s.r.o.. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane vypracoval protokol č. 9301402/5/4099048/2014 zo dňa 5.9.2014, v ktorom žalobcovi zvýšil základ dane o sumu 192 032,68 eura z dôvodu, že náklady na stavebné práce nespĺňali podmienky uvedené v § 2 písm. i) zák.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Dňa 12.9.2014 bol daný tento protokol na poštovú prepravu a bol doručovaný zástupcovi žalobcovi. Reálne bol tomuto zástupcovi doručený do vlastných rúk dňa 25.9.2014. Pred prevzatím zásielky (dňa 22.9.2014) bolo správcovi dane elektronicky doručené ukončenie zastupovania žalobcu, daňového subjektu zástupcom Ekonomické služby Trenčín, s.r.o..

3. Ďalej správny súd konštatoval, že deň nasledujúci po dni vyššie uvedeného doručenia tohto protokolu začalo podľa správnych orgánov vyrubovacie konanie. Dňa 15.10.2014 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole. Už v tomto vyjadrení žalobca namietal, že mu nebol riadne doručený protokol. Zo strany daňových orgánov neprišlo k opätovnému doručovaniu protokolu. Naopak správne orgány pokračovali vo vyrubovacom konaní, ktoré bolo zavŕšené vydaním prvostupňového rozhodnutia, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2012. Na odvolanie žalobcu bolo toto rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdené žalovaným.

4. Súd konštatoval, že účelom daňovej kontroly je zistenie alebo preverenie základu dane alebo iných okolností rozhodných pre správne stanovenie dane. Daňová kontrola, ktorá vybočuje zo zákonných medzí, porušuje ústavou zaručené práva daňových subjektov. Nezákonnou daňovou kontrolou dochádza vždy prinajmenšom k narušeniu verejného subjektívneho práva daňového subjektu na všeobecnú ochranu slobodnej sféry jeho osoby (status negativus), ktorá vyplýva z čl. 2 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd. Okrem toho zdôraznil, že správca dane vykonávaním daňovej kontroly uplatňuje štátnu moc. V dôsledku toho je viazaný článkom 2 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd, podľa ktorého je možné uplatňovať štátnu moc iba v medziach ustanovených zákonom a to spôsobom, ktorý zákon stanoví, pričom povinnosti môžu byť ukladané len na základe zákona a v jeho medziach pri zachovaní základných práv a slobôd. Tieto princípy je pritom potrebné chápať ako esenciálnu náležitosť každého demokratického právneho štátu.

5. Súd mal za to, že daňová kontrola je ukončená vyhotovením protokolu o jej výsledkoch, ktorý musí byť daňovému subjektu riadne doručený. V prípade, že nedôjde k riadnemu doručeniu protokolu nie je daňová kontrola skončená a stále trvá. Rovnako zákon spája s doručením protokolu s výzvou aj začatie vyrubovacieho konania, v ktorom následne dochádza k hodnoteniu dôkazného prostriedku - protokolu o výsledkoch daňovej kontroly ako aj námietok daňového subjektu proti tomuto protokolu. Doručenie protokolu o výsledkoch daňovej kontroly má pre ďalšie konanie zásadný význam, nakoľko len riadne, v súlade so zákonom doručený protokol, môže predstavovať dôkazný prostriedok. Otázka riadneho doručenia protokolu o výsledkoch daňového konania je teda pre posúdenie zákonnosti celého konania pred správnymi orgánmi zásadná.

6. Správny súd konštatoval, že z administratívneho spisu bolo zistené, že žalobca ako kontrolovaný subjekt bol počas daňovej kontroly zastúpený zástupcom podľa § 9 zák. č. 563/2009 Z.z. - daňového poriadku a to spoločnosťou Ekonomické služby Trenčín, s.r.o. Zastupovanie trvalo od 28.10.2013. Vzhľadom na uvedené správca dane konal s týmto zástupcom. V súlade s takto udeleným plnomocenstvom potom správca dane doručoval protokol o výsledkoch daňovej kontroly č. 9301402/5/4099048/2014 zo dňa 5.9.2014 spolu s výzvou spoločnosti Ekonomické služby Trenčín, s.r.o.. Počas tohto doručovania však došlo k ukončeniu tohto zastupovania, čo bolo správcovi dane aj riadne oznámené a to elektronickou formou dňa 22.9.2014. Od tohto dňa bolo ukončenie zastupovania voči správcovi dane účinné v súlade s ust. § 9 ods. 5 daňového poriadku. Spoločnosť Ekonomické služby Trenčín, s.r.o. prevzala zásielku dňa 25.9.2014, teda v čase keď už nebola v postavení zástupcu a súčasne v čase, keď toto ukončenie zastupovania bolo účinné aj voči správcovi dane. Prevzatie tohto protokolu pritom nebolo neodkladným úkonom, ktorý bolo potrebné vykonať aj po ukončení zastupovania. Z uvedeného je zrejmé, že vyššie uvedený protokol nebol doručený osobe oprávnenej ho

za žalobcu ako kontrolovaný daňový subjekt prevziať. Vzhľadom na uvedené nie je možné takéto doručenie neoprávnenej osobe považovať za riadne a zákonné, ktoré by mohlo vyvolať účinky stanovené zákonom pre doručenie protokolu. Uviedol, že na uvedenom závere nič nemení, že v čase začatia doručovania protokolu bolo toto vykonávané na adresu osoby, oprávnenej tento protokol za žalobcu prevziať. Pre posúdenie účinnosti doručenia je podstatný výlučne stav v čase prevzatia zásielky, v tomto prípade dňa 25.9.2014. Ak teda dňa 25.9.2014 spoločnosť Ekonomické služby Trenčín, s.r.o. nebola zástupcom žalobcu, a táto skutočnosť bola voči správcovi dane účinná, nie je možné vyhodnotiť doručenie protokolu ako zákonné. Naopak bolo povinnosťou správcu dane vykonať opakované doručovanie. V danom prípade bolo možné uvedené vykonať v zákonnej lehote na ukončenie daňovej kontroly. Poukázal ďalej, že ak tak správca dane neučinil zaťažil svoje konanie vadou, ktorá mala zásadný význam pre posúdenie zákonnosti jeho celého ďalšieho konania ako aj konania žalovaného. Ak totiž nedošlo k riadnemu a účinnému doručeniu protokolu o výsledku daňovej kontroly nemohlo dôjsť ani k riadnemu ukončeniu daňovej kontroly, protokol z nej nemá povahu zákonného dôkazného prostriedku a najmä za tejto situácie nemohlo začať vyrubovacie konanie, v ktorom bolo žalobou napadnuté rozhodnutie vydané.

7. Správny súd konštatoval, že na uvedené závery nemá vplyv ani skutočnosť, že protokol č. 9301402/5/4099048/2014 zo dňa 5.9.2014 sa v konečnom dôsledku v presne nezistený deň a nezisteným spôsobom dostal do dispozície žalobcu, ktorý k nemu podal aj vyjadrenie. Vzhľadom na význam protokolu ako aj jeho riadneho doručenia, s ktorým zákon spája ďalšie následky, je potrebné trvať na riadnom doručení, ktoré bolo vykonané zákonom staveným spôsobom a pri ktorom je možné zistiť aj dátum tohto doručenia, ktorý je podstatný aj pre plynutie lehôt stanovených zákonom. Vzhľadom na všetky uvedené skutočnosti bol správny súd toho názoru, že žaloba žalobcu bola podaná dôvodne, keď doposiaľ nedošlo k riadnemu doručeniu protokolu o výsledkoch daňovej kontroly a preto nemohlo začať ani vyrubovacie konanie v ktorom bolo vydané rozhodnutie, ktoré je predmetom súdneho prieskumu. Vzhľadom na uvedené súd podľa § 191 ods. 1 písm. g) zák.č. 162/2015 Z.z. rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom bude žalovaný postupovať v súlade s vysloveným názorom správneho súdu, že protokol o výsledkoch daňovej kontroly č. 9301402/5/4099048/2014 zo dňa 5.9.2014 nebol žalobcovi doposiaľ riadne doručený.

8. Správny súd rozhodol v zmysle § 175 S.s.p. aj o nároku na náhradu trov konania tak, že úspešnému žalobcovi priznal úplnú náhradu trov konania v zmysle ust. § 167 ods. 1 S.s.p..

## II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

9. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu podal žalovaný kasačnú sťažnosť v zákonom stanovenej lehote, z dôvodu podľa ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

10. S rozsudkom krajského súdu sa žalovaný nestotožnil, a to s ohľadom na skutočnosť, že v tomto konaní nebol žalobca ukrátený na žiadnych svojich právach. Žalovaný uviedol, že skôr sa konanie žalobcu a splnomocneného zástupcu javí ako účelové, s cieľom zmarit' celý priebeh výkonu daňovej kontroly a celého ďalšieho konania, aj keď na druhej strane je pravdou, že tento môže kedykoľvek zmeniť splnomocneného zástupcu, prípadne plná moc môže byť vypovedaná. Podstatným v tomto konaní bolo, či Protokol z daňovej kontroly zo dňa 05.09.2014 č. 9301402/5/4099048/2014 bol žalobcovi zákonným spôsobom doručený, čím bola zákonným spôsobom ukončená daňová kontrola a následne začalo vo veci vyrubenia rozdielu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2012 vyrubovacie konanie.

11. Protokol z daňovej kontroly č. 9301402/5/4099048/2014 spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 9301402/5/4105293/2014/Por boli vypracované dňa 05.09.2014. Z daňového úradu boli expedované dňa 12.09.2014. Zásielka bola doručovaná splnomocnenému zástupcovi z dôvodu, že plná moc pre spoločnosť Ekonomické služby Trenčín, s.r.o. platila na konania pred Daňovým úradom Trenčín od 28.10.2013, t. j. odo dňa doručenia Dohody o plnomocenstve zo dňa 23.09.2013 správcovi dane. V čase expedovania uvedenej zásielky, t. j. dňa 12.09.2014 nemal a ani nemohol mať správca dane vedomosť o tom, že uvedené plnomocenstvo bude vypovedané. O tom, že

splnomocnený zástupca vypovedal plnú moc dňom 22.09.2014 sa správca dane dozvedel až dňa 22.09.2014, teda dávno po vyexpedovaní zásielky z daňového úradu. Vypovedanie plnej moci bolo podľa § 9 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov účinné pre správcu dane práve až od dátumu, kedy sa o tejto skutočnosti dozvedel, t. j. od 22.09.2014., teda následne až po vyexpedovaní zásielky. Preto v danom prípade správca dane doručoval písomnosť v súlade s § 9 ods. 5 a § 31 ods. zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov a nemožno tak spätne prihladiť na vypovedanie plnej moci zo dňa 22.09.2014.

12. Písomnosť preto bola doručená splnomocnenému zástupcovi dňa 25.09.2014, teda tak, ako je uvedené na doručení, a to zákonným spôsobom. Žalovaný trval na tom, že nemal dôvod na opakované doručovanie protokolu z daňovej kontroly. Protokol spolu s výzvou bol splnomocnenému zástupcovi žalobcu doručený dňa 25.09.2014 a žalobca vyjadrenie k nemu podal dňa 15.10.2014, teda v lehote uvedenej v § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov. Pokiaľ teda krajský súd tvrdí, že žalobcovi nebol protokol doručený, potom v akej lehote a proti čomu podal žalobca vyjadrenie k protokolu.

13. Vzhľadom k uvedenému, daňová kontrola bola ukončená dňom doručenia protokolu podľa § 46 ods. 9 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov dňa 25.09.2014 a po dni doručenia protokolu spolu s výzvou, t.j. 26.09.2014 sa podľa § 68 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov začalo vyrubovacie konanie, v rámci ktorého správca dane v súlade s § 68 ods. 5 tohto zákona vyrubil žalobcovi rozhodnutím zo dňa 09.12.2014 č. 9301402/5/5361710/2014/Por rozdiel dane. Uvedené rozhodnutie bolo žalobcovi doručené dňa 02.01.2015 a odvolanie podané dňa 16.01.2015, teda rovnako v zákonom stanovenej lehote. Aj v tomto prípade je potom namieste otázka, že pokiaľ nezačalo vyrubovacie konanie v ktorom bolo preskúmané rozhodnutie vydané, potom proti čomu a akému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie.

14. Daňová kontrola začala dňa 30.10.2013 a bola ukončená doručením protokolu splnomocnenej zástupkyňi dňa 25.09.2014, teda netrvala dlhšie ako jeden rok, čím správca dane dodržal aj lehotu na jej výkon uvedenú v § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov.

15. Žalovaný je toho názoru, že žalobca sa o obsahu protokolu a rozhodnutia dozvedel, nakoľko podal vyjadrenie k protokolu ako aj odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, teda nebol ukraťený na žiadnych svojich právach vyplývajúcich zo zákona č. 563/2009 Z. z., potom rozsudok krajského súdu vo veci doručenia protokolu, ukončenia daňovej kontroly a začatia vyrubovacieho konania je prísne formálny, bez akceptácie ďalších úkonov uplatnených žalobcom.

16. Vzhľadom na uvedené skutočnosti žalovaný ako sťažovateľ navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/101/2015-101 zo dňa 13.12.2016 zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alebo aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/101/2015-101 zo dňa 13.12.2016 zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

17. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril písomne žalobca, stotožnil sa s názorom správneho súdu, že ak nedôjde k riadnemu doručeniu protokolu, že daňová kontrola nie je skončená a stále trvá. Zásadný význam zákon prikladá doručeniu protokolu z dôvodov, že iba riadne doručený protokol môže predstavovať riadny prostriedok, ktorý môže správca dane hodnotiť. Otázku doručovania nemožno podceňovať, riadne doručený protokol má v tomto prípade zásadný význam a na jeho riadnom doručení treba trvať. Podľa názoru žalobcu pre posúdenie účinnosti doručenia protokolu je podstatný výlučne stav v čase prevzatia zásielky, preto doručenie protokolu nie je možné vyhodnotiť ako zákonné a správca dane mal vykonať opakované doručenie. Navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu potvrdil.

III. Konanie pred kasačným súdom

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. SSP) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal účastník konania v súlade s ustanovením § 449 ods. 2 písm. a/ SSP, bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov a jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného je dôvodná. Najvyšší súd Slovenskej republiky prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia 30.04.2020 bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke NS SR [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

19. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému právoplatnému rozsudku krajského súdu v Trenčíne preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu ako aj konanie predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

20. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

(2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

21. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

22. Predmetom kasačnej sťažnosti bol právoplatný rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, ktorý zrušil rozhodnutie žalovaného č.k. 1100306/1/145707/2015/5193 zo dňa 02. apríla 2015 a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP.

23. Z obsahu administratívneho spisu bolo zistené, že u žalobcu bola vykonaná kontrola dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2012. Poverenie na výkon daňovej kontroly č. 9301402/5/4372987/2013/Mel bolo vydané dňa 25.9.2013. Oznámenie o výkone daňovej kontroly č. 9301402/5/4373720/2013/Mel zo dňa 25.9.2013 bolo žalobcovi doručené dňa 30.9.2013. Od 28.10.2013 bol daňový subjekt zastúpený podľa § 9 zák.č. 563/2009 Z.z. zástupcom - spoločnosťou Ekonomické služby Trenčín, s.r.o.. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane vypracoval protokol č. 9301402/5/4099048/2014 zo dňa 5.9.2014, v ktorom žalobcovi zvýšil základ dane o sumu 192 032,68 eura z dôvodu, že náklady na stavebné práce nespĺňali podmienky uvedené v § 2 písm. i) zák.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Dňa 12.9.2014 bol daný tento protokol na poštovú prepravu a bol doručovaný zástupcovi žalobcovi. Reálne bol tomuto zástupcovi doručený do vlastných rúk dňa 25.9.2014. Pred prevzatím zásielky (dňa 22.9.2014) bolo správcovi dane elektronicky doručené ukončenie zastupovania žalobcu, daňového subjektu zástupcom Ekonomické služby Trenčín, s.r.o.. Deň nasledujúci po dni vyššie uvedeného doručenia tohto protokolu začalo podľa správnych orgánov vyrubovacie konanie. Dňa 15.10.2014 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole. Už v tomto vyjadrení žalobca namietal, že mu nebol riadne doručený protokol. Zo strany daňových orgánov neprišlo k opätovnému doručovaniu protokolu. Naopak správne orgány pokračovali vo vyrubovacom konaní, ktoré bolo zavŕšené vydaním prvostupňového rozhodnutia, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2012. Na odvolanie žalobcu bolo toto rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdené žalovaným.

24. Podľa § 46 ods. 8 zák.č. 563/2009 Z.z. (ďalej len daňového poriadku) zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1)zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, 1)zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1)zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov 1)nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu. 36a)

25. Podľa § 68 ods. 9 daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom

- a) doručenia protokolu podľa odseku 8,
- b) doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2, alebo
- c) zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného prepisu. 36a)

26. Podľa § 68 ods. 1 daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasieľa. Výrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Výrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

27. Podľa § 9 ods. 5 daňového poriadku odvolanie plnomocenstva daňovým subjektom alebo výpoveď plnomocenstva zástupcom sú účinné odo dňa ich doručenia správcovi dane alebo odo dňa uvedenia týchto skutočností do zápisnice u správcu dane.

28. Podľa § 30 ods. 1, 2 daňového poriadku správca dane doručuje písomnosť elektronickými prostriedkami. Ak je to účelné a možné, písomnosti doručujú zamestnanci správcu dane. Ak písomnosť nie je možné doručiť spôsobom podľa odseku 1, správca dane doručuje písomnosť prostredníctvom

- a) poskytovateľa poštových služieb,
- b) iného orgánu, ak to ustanovuje osobitný predpis,
- c) verejnej vyhlášky.

29. Podľa § 33b ods. 6 Občianskeho zákonníka ak splnomocniteľ zomrie alebo ak splnomocnenec vypovie plnomocenstvo, je splnomocnenec povinný urobiť ešte všetko, čo neznesie odklad, aby splnomocniteľ alebo jeho právny nástupca neutrpel ujmu na svojich právach. Úkony takto urobené majú rovnaké právne účinky, ako keby zastúpenie ešte trvalo, pokiaľ neodporujú tomu, čo zariadil splnomocniteľ alebo jeho právni nástupcovia.

30. Podľa § 574 ods. 1 až 3 Obchodného zákonníka mandant môže zmluvu kedykoľvek čiastočne alebo v celom rozsahu vypovedať. (2) Ak výpoveď neurčuje neskoršiu účinnosť, nadobúda účinnosť dňom, keď sa o nej mandatár dozvedel alebo mohol dozvedieť. (3) Od účinnosti výpovede je mandatár povinný nepokračovať v činnosti, na ktorú sa výpoveď vzťahuje. Je však povinný mandanta upozorniť na

opatrenia potrebné na to, aby sa zabránilo vzniku škody bezprostredne hroziacej mandantovi nedokončením činnosti súvisiacej so zriaďovaním záležitosti.

31. Podľa § 575 ods. 1 a 2 Obchodného zákonníka (1) mandatár môže zmluvu vypovedať s účinnosťou ku koncu kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom bola výpoveď doručená mandantovi, ak z výpovede nevyplýva neskorší čas. (2) Ku dňu účinnosti výpovede zaniká záväzok mandatára uskutočňovať činnosť, na ktorú sa zaviazal. Ak by týmto prerušením činnosti vznikla mandantovi škoda, je mandatár povinný ho upozorniť, aké opatrenia treba urobiť na jej odvrátenie. Ak mandant tieto opatrenia nemôže urobiť ani pomocou iných osôb a požiada mandatára, aby ich urobil sám, je mandatár na to povinný.

32. Predmetom posúdenia v predmetnej veci bolo posúdenie, či Krajský súd v Trenčíne, ako správny súd rozhodol správne o zrušení rozhodnutia žalovaného, ktorý potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, Daňového úradu Trenčín č. 9301402/5/5361710/2014/Por zo dňa 09.12.2014, ktorým bola žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za obdobie roku 2012 v sume 36.486,21 Eur a to keď zrušil rozhodnutie žalovaného postupom podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP z dôvodu, že v konaní pred správcom dane došlo k vade, ktorá mala vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Správny súd poukázal na to, že v danom prípade počas doručovania protokolu o výsledkoch daňovej kontroly č. 9301402/5/4099048/2014 zo dňa 05.09.2014 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, keď tento protokol bol doručený spoločnosti Ekonomické služby Trenčín, s.r.o. dňa 25.09.2014, ktorá spoločnosť už v čase jeho doručovania nebola v postavení zástupcu žalobcu, došlo týmto konaním správcu dane k podstatnému porušeniu ust. o konaní pred orgánom verejnej správy, čo malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia ( § 191 ods. 1 písm. g) SSP ) Správny súd konštatoval, že uvedený protokol nebol teda doručený osobe oprávnenej za žalobcu tento prevziať.

33. Predovšetkým je potrebné vychádzať z úpravy inštitútu zastupovania daňového subjektu v konaní pred daňovými orgánmi, uvedeného v ustanovení § 9 daňového poriadku pre tento účel ako les specialis. Ustanovenie § 9 ods. 5 citovaného zákona explicitne upravuje moment účinnosti výpovede plnomocenstva zástupcom, a to odo dňa jeho doručenia správcovi dane. Uvedená právna úprava korešponduje so zásadami, na ktorých je postavená všeobecná právna úprava zastúpenia na základe splnomocnenia § 33b ods. 6 Občianskeho zákonníka.

34. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd preukázané resp. nebolo sporné, že v rámci daňového konania bol žalobca počas daňovej kontroly zastúpený zástupcom podľa § 9 daňového poriadku a to spoločnosťou Ekonomické služby Trenčín, s.r.o.. Zastupovanie trvalo od 28.10.2013. Vzhľadom na uvedené skutočnosti konal s týmto zástupcom.

35. Z obsahu administratívneho spisu bolo ďalej zistené, že protokol z daňovej kontroly č. 9301402/5/4099048/2014 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedených v protokole bol zo strany správcu dane zasielaný splnomocnenému zástupcovi žalobcu a to spoločnosti Ekonomické služby Trenčín, s.r.o., písomnosťou zo dňa 05.09.2014 s poznámkou expedované dňa 12.09.2014, t.j. pred účinnosťou výpovede zo strany splnomocneného zástupcu žalobcu vo vzťahu k správcovi dane ( dňa 22.9.2014 ) v zmysle § 9 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z.. Z doručovania protokolu spolu s predmetnou výzvou, konkrétne z doručienky do vlastných rúk z poštovej prepravy bolo zistené, že táto písomnosť bola doručovaná splnomocnenému zástupcovi žalobcu spoločnosti Ekonomické služby, s.r.o., Trenčín s tým, že na nej bol vyznačený prvý pokus o doručenie s výzvou o opakované doručenie dňa 16.09.2014, druhý pokus o doručenie bol dňa 17.09.2014 a deň uloženia zásielky bol dňa 17.09.2014. Dňa 25.09.2014 spoločnosť Ekonomické služby Trenčín, s.r.o. fyzicky predmetnú zásielku prevzala.

36. Ďalej bolo z administratívneho spisu zistené, spoločnosť Ekonomické služby Trenčín, s.r.o. oznámila správcovi dane vypovedanie plnej moci vo vzťahu k žalobcovi a to dňa 22.09.2014 elektronickou formou. Uvedené skutočnosti neboli sporné. Z obsahu administratívneho spisu bolo zistené, že žalobca podaním zo dňa 14.10.2014, ktoré Daňovému úradu Trenčín bolo doručené dňa 15.10.2014 podal

vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole č. 9301402/5/409904/2014 zo dňa 05.09.2014. V tomto vyjadrení uviedol, že protokol z daňovej kontroly, ktorý bol vypracovaný dňa 05.09.2014 bol písomne doručený a prevzatý daňovým subjektom dňa 25.09.2014. Na tejto písomnosti je podpísaný konateľ spoločnosti žalobcu Ľubomír Kern.

37. Vo vzťahu k právnym účinkom konania splnomocneného zástupcu žalobcu, ktorý dňa 25.09.2014 prevzal poštovou prepravou doručovaný predmetný protokol a výzvu na vyjadrenie sa k jeho obsahu sa subsidiárne použijú ustanovenia § 33b ods. 6 Občianskeho zákonníka, všeobecne upravujúceho zastúpenie na základe plnomocenstva v spojení s § 574 ods. 3 Obchodného zákonníka. Splnomocnený zástupca žalobcu prevzal predmetnú zásielku 25.09.2014, je však zrejmé, z obsahu administratívneho spisu, pokiaľ Daňový úrad Trenčín doručoval protokol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a jeho obsahu, písomnosťou expedovanou dňa 12.09.2014, v tomto kontexte sa javí úkon vypovedania plnej moci zo strany splnomocneného zástupcu a to spoločnosti Ekonomické služby Trenčín, s.r.o., keď následne po druhom neúspešnom pokuse o doručenie protokolu spolu s výzvou ( dňa 17.9.2014 ) ako účelové taktizovanie zo strany žalobcu aj v spojitosti s nasledovnými zisteniami.

38. Z obsahu administratívneho spisu, z písomného vyjadrenia žalobcu zo dňa 14.10..2014 doručené správcovi dane dňa 15.10.2014 vyplýva, že protokol z daňovej kontroly, ktorý bol vypracovaný dňa 05.09.2014, bol doručený a prevzatý daňovým subjektom dňa 25.09.2014 ( prvý odsek predmetného vyjadrenia ). Z uvedeného je zrejmé, že splnomocnený zástupca žalobcu vykonal neodkladné opatrenie na zabránenie škody spočívajúce v zmeškaní práva sa na vyjadrenie k protokolu o výsledku kontroly a to tak, že tento doručil žalobcovi dňa 25.9.2014, čo je nepochybné. Je možné konštatovať, že predmetná daňová kontrola sa skončila riadne a to doručením protokolu spolu s výzvou sa na vyjadrenie k jeho obsahu, čo nepochybne bolo preukázané. Kasačný súd s prihliadnutím na vyššie uvedené procesné okolnosti a skutočnosti, že žalobca nebol takýmto postupom správcu dane pred vydaním prvostupňového rozhodnutia nijako ukrátený na svojich právach, práve naopak, svoje právo na vyjadrenie sa k zisteniam vyplývajúcim z protokolu využil ( aj keď po lehote stanovenej vo výzve ) nepovažoval za racionálne a hospodárne zrušiť napadnuté rozhodnutie z tohto dôvodu a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie z dôvodov uvedených žalobcom. Odhliadnuc od toho, že postup predchádzajúci vydaniu rozhodnutia bol zákonný, keď v čase doručovania protokolu spolu s výzvou sa na vyjadrenie k protokolu tieto boli doručované v súlade s daňovým poriadkom splnomocnenému zástupcovi žalobcu, ktorý tieto následne po vypovedaní plnej moci doručil priamo žalobcovi, práva žalobcu neboli namietaným postupom porušené, možno konštatovať, že vzhľadom na uvedené zistenia, nedošlo k takej vade, resp. k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej, ktoré konštatoval správny súd ( §191 ods. 1 písm. g/ SSP).

39. Nakoľko v predmetnej veci správny súd nesprávne vec právne posúdil ( § 440 ods. 1 g/ SSP ), došlo k zrušeniu rozsudku krajského súdu a vráteniu veci na ďalšie konanie postupom podľa § 462 ods. 1 SSP.

40. S poukazom na § 469 SSP ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie je krajský súd viazaný právnym názorom kasačného súdu. V ďalšom konaní správny súd viazaný právnym názorom kasačného súdu rozhodne opätovne vo veci, pričom sa vysporiada aj s ostatnými námietkami žalobcu. S poukazom na § 467 ods. 3 SSP správny súd rozhodne aj o náhrade trov kasačného konania.

41. Toto rozhodnutie bolo prijaté pomerom hlasov 3 : 0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.