

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžk/11/2020  
Identifikačné číslo spisu: 8019200575  
Dátum vydania rozhodnutia: 24.02.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:8019200575.1

## UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): AFT, spol. s r. o., so sídlom Breznica 207, IČO: 36 474 673, zast. JUDr. Ivo Babjak, advokát, Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti žalovanému Daňový úrad Prešov, pobočka Bardejov, so sídlom Partizánska 3014, Bardejov, v konaní o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti uzneseniu Krajského súdu v Prešove č. k. 4Sa/20/2019-41 zo dňa 18. decembra 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu **z a m i e t a**.

Žalobcovi nárok na náhradu trov kasačného konania **n e p r i z n á v a**.

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Prešove (ďalej ako „krajský súd“, alebo „správny súd“) uznesením č. k. 4Sa/20/2019-41 zo dňa 18. decembra 2019 (ďalej ako „napadnuté uznesenie“) podľa § 261 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu proti inému zásahu orgánu verejnej správy, ktorou žalobca žiadal, aby správny súd zakázal žalovanému pokračovať vo vykonávaní daňovej kontroly opätovne na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2007 vykonávané u žalovaného. Krajský súd zároveň nepriznal účastníkom náhradu trov konania.

2. V odôvodnení napadnutého uznesenia krajský súd s poukazom ustanovenia § 16 ods. 2, ods. 5, ods. 8, ods. 9, § 44 ods. 4, § 69 ods. 1, ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správne daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „daňový poriadok“) a § 23 ods. 2 písm. e/, § 252 ods. 1, § 254, § 261 SSP konštatoval, že z administratívneho spisu žalovaného zistil, že Daňový úrad Stropkov začal u žalobcu dňa 02.09.2008 kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007. Výsledkom daňovej kontroly bol protokol č. 736/320/7774/2009/Lof zo dňa 30.07.2009 spolu s dodatkom k protokolu zo dňa 28.08.2009. K prerokovaniu protokolu došlo dňa 04.09.2009.

Dodatočným platobným výmerom č. 736/230/9245/09/Ber zo dňa 11.09.2009 Daňový úrad Stropkov vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 51 279, 59 EUR, voči ktorému sa žalobca odvolal. Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím č. I/225/16351-136068/2009/990723-r zo dňa 12.01.2010 dodatočný platobný výmer potvrdilo.

3. Krajský súd ďalej uviedol, že dňa 03.12.2018, teda po zastavení konania rozhodnutím č. 102133308/2018 zo dňa 26.10.2018, daňový subjekt podal dodatočné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007. Správca dane výzvou č. 102587499/2018 zo dňa 13.12.2018 vyzval žalobcu na odstránenie nedostatkov daňového priznania, teda, aby dodatočné daňové priznanie podal na platnom tlačive pre príslušné zdaňovacie obdobie. Dňa 07.01.2019 žalobca podal dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie 2007 na platnom tlačive, v ktorom na riadku 100 (označujúceho výsledok hospodárenia) uviedol sumu +11 951 351,- Sk, na riadku 130 (označujúceho výdavky (náklady), ktoré nie sú daňovými výdavkami podľa § 21 zákona alebo ktoré boli vynaložené v rozpore s § 19 zákona, okrem súm uvedených na r. 140, 150 a 180 (tabuľka A - III. časť) uviedol sumu 68 966 791,- Sk, to isté uviedol na riadku 200 (medzisúčet riadkov 110 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 170 + 180 + 190), na riadku 310 uviedol sumu + 80 918 142,- Sk ako základ dane, na riadku 330 sumu 80 918 142,- Sk ako úhrn vyňatých príjmov (základ dane) podliehajúcich zdaneniu v zahraničí. Ako základ dane (riadok 400) uviedol žalobca v dodatočnom daňovom priznaní sumu 0,- Sk. Za daňový preplatok označil žalobca sumu -1 873 706,- Sk (riadok 901). V riadku 920 pod položkou posledná známa daň žalobca uviedol sumu 2 270 756,- Sk a zároveň v riadku riadok 940 uviedol sumu - 2 270 756,- Sk titulom zníženia dane.

4. Na základe vyššie uvedených skutkových zistení správny súd uviedol, že v predmetnom konaní mal za preukázané, že daňové konanie týkajúce sa dane z príjmov právnickej osoby, žalobcu, za zdaňovacie obdobie 2007, ktoré bolo vedené na základe daňového priznania zo dňa 27.03.2008 a účelom ktorého bolo aj verifikovanie skutočností vyplývajúcich z predmetného daňového priznania, bolo skončené rozhodnutím správcu dane č.102133308/2018 zo dňa 26.10.2018. Žalobca však dňa 03.12.2018 podal správcovi dane dodatočné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007, ktoré oproti daňovému priznaniu zo dňa 27.03.2008 obsahovalo odlišné údaje, čo sa týka údajov na riadkoch 130, 200, 310, 330, 400, 500, 600, 700, 800, 850, 900, 901, 910, 920 a 940. Vzhľadom na uvedené nebola, podľa krajského súdu, vylúčená opätovná daňová kontrola za uvedené zdaňovacie obdobie, pričom predmetom kontroly mohlo byť iba preverenie skutočností, pri ktorých došlo k zmene údajov oproti daňovému priznaniu zo dňa 27.03.2008.

5. Správny súd tiež konštatoval, že nie je možné a priori vylúčiť možnosť vykonať opätovnú daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná u toho istého daňového subjektu, ak bude vykonávaná na základe dodatočného daňového priznania, v ktorom došlo k zmene údajov oproti predchádzajúcemu daňovému priznaniu, na základe ktorého daňová kontrola už bola ukončená. V opačnom prípade by podľa krajského súdu mohlo dôjsť k situácii, že daňový subjekt by do dodatočného daňového priznania dopísal nesprávne údaje, ktorých pravdivosť by správca dane nemohol verifikovať.

6. Vyššie uvedené závery správneho súdu nevyklúčujú ani právne názory vyslovené v žalobcom uvedených rozhodnutiach, keďže tieto riešia opätovnú daňovú kontrolu podľa § 44 ods. 4 písm. c/ daňového poriadku, teda kontrolu na základe podnetu ministerstva alebo finančného riaditeľstva, ktorými malo dôjsť ku konvalidácii procesného pochybenia správcu dane, a to nerešpektovaniu maximálnej dĺžky daňovej kontroly.

7. Správny súd tiež poukázal na závery obsiahnuté v žalobcom označenom rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/49/2016 zo dňa 31.01.2018, z ktorého o. i. vyplýva, že zákaz opakovanej daňovej kontroly nemožno chápať ako absolútny zákaz, nakoľko za splnenia zákonom stanovených podmienok je možné opakovať daňovú kontrolu. Najvyšší súd v predmetnom rozhodnutí tiež poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I.ÚS 314/2015 a rozhodnutie sp. zn. 5Sžf/1/2016 zo dňa 20.04.2017 obsahujúce právny záver o potrebe rozličného obsahu pôvodnej

a opakovanej daňovej kontroly uskutočnenej za rovnaké zdaňovacie obdobie.

8. Na základe vyššie uvedených skutočností správny súd konštatoval, že správca dane je oprávnený vykonať opätovne daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby u žalobcu za rok 2007 (krajským súdom v ods. 24 zrejme omylom uvedený rok 2008 - pozn. kasačného súdu) za predpokladu, že predmetom kontroly budú skutočností týkajúce sa odlišných údajov v dodatočnom daňovom priznaní, preto konanie žalovaného nepovažoval za nezákonný zásah orgánu verejnej správy do práv žalobcu a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia ku kasačnej sťažnosti

9. Proti uzneseniu krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a uviedol, že podstatnou skutočnosťou pre správny výklad zákonného ustanovenia § 44 ods. 4 daňového poriadku je zafinovanie toho, aká daňová kontrola sa považuje za vykonanú. Podľa jeho názoru za vykonanú daňovú kontrolu je možné považovať len takú, ktorá bola vykonaná zákonným spôsobom, t. j. jej vykonanie v lehote podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku. Na nezákonnú kontrolu nemožno podľa sťažovateľa prihliadať, pretože sa posudzuje ako keby nebola vykonaná. Na túto skutočnosť sťažovateľ výslovne upozornil správcu dane vo svojom vyjadrení zo dňa 12.07.2019 s poukazom na závery obsiahnuté v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I.ÚS 314/2015.

10. Sťažovateľ ďalej namietal, že v napadnutom uznesení správny súd nevenoval pozornosť uvedenej prekážke na vykonanie daňovej kontroly, pričom zamietnutie žaloby odôvodnil tým, že nie je možné vylúčiť možnosť vykonať opätovnú daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, u toho istého daňového subjektu, ak bude vykonávaná na základe dodatočného daňového priznania, v ktorom došlo k zmene údajov oproti predchádzajúcemu daňovému priznaniu, na základe ktorého daňová kontrola už bola ukončená. Uvedené právne posúdenie veci správnym súdom nepovažuje žalobca za správne, nakoľko sa nevysporiadal s tým, či bola kontrola riadne vykonaná.

11. Sťažovateľ ďalej zdôraznil, že podstatnou podmienkou na postup správcu dane podľa § 44 ods. 4 písm. a/ až d/ je zákonné vykonanie „riadnej“ daňovej kontroly, teda vykonanej v súlade s § 44 až § 47a daňového poriadku. V danej právnej veci nebola podľa žalobcu daňová kontrola vykonaná v súlade s § 46 ods. 10 daňového poriadku, keď došlo k uplynutiu prekluzívnej lehoty na vykonanie, a preto ju nie je možné opätovne vykonať zo žiadneho dôvodu uvedeného v § 44 ods. 4 daňového poriadku.

12. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnuté rozhodnutie krajského súdu zrušil, vrátil mu vec na ďalšie konanie a priznal žalobcovi náhradu trov konania tak pred krajským, ako aj pred kasačným súdom.

13. Z vyjadrenia ku kasačnej sťažnosti zo dňa 20.02.2020 je zrejmé, že žalovaný považuje napadnuté uznesenie za vydané na základe správneho právneho posúdenia veci a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

## III.

Konanie na kasačnom súde

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnuté uznesenie ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť.

15. Z obsahu spisového materiálu kasačný súd zistil, že Krajský súd v Prešove rozsudkom sp. zn. 1S/24/2010-52 zo dňa 21.10.2011 zamietol žalobu voči rozhodnutiu Daňového riaditeľstva SR. Najvyšší

súd Slovenskej republiky uznesením sp. zn. 5Sžf/4/2012, vyššie uvedený rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/24/2010-52 zo dňa 21.10.2011, na základe odvolania žalobcu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k. 1S/24/2010-139 zo dňa 31.07.2013 rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR v spojení s rozhodnutím správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Dôvodom zrušenia bol nedostatočne zistený skutkový stav a nesprávne právne posúdenie veci. Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe odvolania daňového riaditeľstva rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/24/2010-139 zo dňa 31.07.2013 uznesením sp. zn. 5Sžf/134/2013 zo dňa 29.04.2015 potvrdil.

16. Následne správca dane rozhodnutím č. 100183343/2017 zo dňa 31.01.2017 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 50 062, 21 EUR. Finančné riaditeľstvo SR na základe odvolania žalobcu rozhodnutím č. 101967201/2017 zo dňa 14.09.2017 zrušilo rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100183343/2017 zo dňa 31.01.2017 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu procesného nedostatku.

17. Správca dane po odstránení vytykaných vád opätovne rozhodol vo veci dňa 09.05.2018 rozhodnutím č. 100908092/2018, ktorým vyrubil rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie rok 2007 v sume 50 062, 21 EUR. Finančné riaditeľstvo SR na základe odvolania žalobcu rozhodnutím č. 101744363/2018 zo dňa 06.09.2018 rozhodnutie Daňového úradu Prešov zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie, pričom v uvedenom rozhodnutí konštatoval, že správca dane neukončil daňovú kontrolu v zákonnej 6-mesačnej lehote podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. a predĺženú lehotu na vykonanie daňovej kontroly do 02.09.2009 nedodrжал, preto mal za to, že správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, následkom čoho protokol nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Následne Daňový úrad Prešov rozhodnutím č. 102133308/2018 zo dňa 26.10.2018 zastavil konanie podľa § 62 ods. 1 písm. h/ daňového poriadku vo veci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 z dôvodu, že odpadol dôvod daňového konania. Uvedená daňová kontrola prebiehala za účelom zistenia a preverenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane na základe žalobcom podaného daňového priznania zo dňa 27.03.2008.

18. V predmetnom daňovom priznaní žalobcu k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007, ktoré bolo predmetom vyššie uvedenej kontroly, boli uvedené údaje na riadku 100 (výsledok hospodárenia) + 11 951 351,- Sk, na riadku 310 a 400 (základ dane) + 11 951 351,- Sk, na riadku 500 (základ dane znížený o odpočet daňovej straty) + 11 951 351,- Sk, na riadku 600 (daň pred uplatnením úľav na dani) 2 270 756,- Sk, na riadku 800 (daň po úľavách a po zápočte dane uvedenej na riadku 710) 2 270 756,- Sk, na riadku 810 (úhrn preddavkov zaplatených za zdaňovacie obdobie) 1 873 503,- Sk, na riadku 830 (suma dane vybranej zrážkou považovanej za preddavok na daň) 203,- Sk, na riadku 840 (celková suma preddavkov na daň) 1 873 706,- Sk, na riadku 900 (daň na úhradu - daňový nedoplatok 397 050,- Sk).

19. Na základe podaného dodatočného daňového priznania správca dane oznámil žalobcovi začatie daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 opätovne podľa § 44 ods. 4 písm. a/ daňového poriadku, a to oznámením č. 101654866/2019 zo dňa 08.07.2019. Deň začatia daňovej kontroly bol stanovený na 05.08.2019. Daňový subjekt zaslal vyjadrenie zo dňa 12.07.2019 k oznámeniu o daňovej kontrole. Správca dane spísal o začatí daňovej kontroly úradný záznam č. 101881273/2019, keďže sa žalobca v deň začatia daňovej kontroly na daňový úrad nedostavil. Výzvou č. 101952092/2019 zo dňa 15.08.2019 vyzval žalovaný žalobcu na predloženie dokladov. Žalobca vo vyjadrení zo dňa 30.08.2019 uviedol, že kontrolu vykonávanú opätovne považuje za nezákonnú, a že podal žalobu na ochranu proti inému zásahu verejnej správy. Žalovaný oznámením č. 102223067/2019 zo dňa 23.09.2019 oznámil žalobcovi, že nevykonáva kontrolu opätovne podľa § 44 ods. 4 písm. c/ daňového poriadku, ale podľa § 44 ods. 4 písm. a/ vyššie uvedeného zákona. Z dôvodu, že žalobca k výkonu daňovej kontroly nepredložil žiadne daňové a účtovné doklady preukazujúce tvrdenia v podanom dodatočnom daňovom priznaní, žalovaný spísal úradný záznam č. 102225705/2019 zo dňa 24.09.2019 o prechode z výkonu opätovnej daňovej kontroly do procesu určovania dane podľa pomôcok. Oznámením

č. 102226235/2019 zo dňa 24.09.2019 uvedenú skutočnosť oznámil žalobcovi. Uvedené oznámenie bolo splnomocnenému zástupcovi žalobcu doručené dňa 02.10.2019.

20. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o kasačnej sťažnosti žalobcu podanej proti uzneseniu krajského súdu, ktorým zamietol žalobu proti inému zásahu orgánu verejnej správy, ktorou žalobca žiadal, aby krajský súd zakázal žalovanému pokračovať v daňovej kontrole dane z príjmov žalobcu za zdaňovacie obdobie rok 2007, opätovne vykonávanej u žalovaného.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

21. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

22. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

23. Podľa § 44 ods. 4 daňového poriadku daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, je možné vykonať u toho istého daňového subjektu aj opätovne,

- a) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním,
- b) ak daňový subjekt žiada o vrátenie sumy podľa osobitných predpisov,
- c) na podnet ministerstva, finančného riaditeľstva,
- d) na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

24. V zmysle § 62 ods. 1 písm. h/ daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, daňové konanie sa zastaví, ak odpadol dôvod daňového konania.

25. V zmysle § 15 ods. 12 veta štvrtá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia.

26. Podľa ustanovenia § 15 ods. 13 veta prvá a veta štvrtá zákona č. 511/1992 Zb. daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

27. V prejednávanom prípade je nesporné, že daňová kontrola u žalobcu za zdaňovacie obdobie rok 2007 trvala dlhšie ako je zákonom povolená lehota na jej vykonanie. Táto skutočnosť bola potvrdená aj Finančným riaditeľstvom SR, ako odvolacím orgánom, v rozhodnutí č. 101744363/2018 zo dňa 06.09.2018, ktorým rozhodnutie Daňového úradu Prešov zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie s konštatovaním, že správca dane neukončil daňovú kontrolu v zákonnej 6-mesačnej lehote podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. a predĺženú lehotu na vykonanie daňovej kontroly do 02.09.2009 nedodrжал, čím správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, následkom čoho protokol nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Následne Daňový úrad Prešov rozhodnutím č. 102133308/2018 zo dňa 26.10.2018 zastavil konanie podľa § 62 ods. 1 písm. h/ daňového poriadku vo veci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 z dôvodu, že odpadol dôvod daňového konania.

28. Zo zásady zákonnosti (§ 3 ods. 1 daňového poriadku) vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní sú povinné chrániť prioritne fiškálne záujmy štátu a súčasne sú povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré

uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov (obdobne vid' rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/46/2016 zo dňa 13. decembra 2017).

29. V daňovom konaní sa taktiež uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom, ktorá sa prejavuje určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu, nakoľko každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu je limitovaný aj univerzálnou zásadou proporcionality, ktorej prejavom je aj ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly.

30. V čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu boli limity obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly upravené v ustanovení § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Nezákonne dlhé trvanie daňovej kontroly vo veci žalobcu vylučuje, aby v ďalšom konaní mohli byť použité jednotlivé dôkazy, ktoré boli získané v čase od začatia daňovej kontroly.

31. Ak dôjde k situácii, pri ktorej nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly, správca dane môže iba preskúmať existenciu zákonných podmienok na prípadnú opätovnú daňovú kontrolu, rešpektujúc príslušné ustanovenia daňového poriadku a v prípade, že takýto postup daňový poriadok neumožňuje, správca dane má konanie skončiť bez dorubenia dane. To žalovaný ako správca dane v prejednávacom prípade aj urobil rozhodnutím č. 102133308/2018 zo dňa 26.10.2018 podľa § 62 ods. 1 písm. h/ daňového poriadku zastavil konanie vo veci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 z dôvodu, že opadol dôvod daňového konania.

32. Uvedené dáva zároveň aj odpoveď na argumentáciu žalovaného v kasačnej sťažnosti o nemožnosti iného ukončenia daňovej kontroly ako prerokovaním, aj keď nezákonného protokolu z daňovej kontroly podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. účinného v čase prerokovania protokolu z daňovej kontroly (04.09.2009). Doručenie protokolu z daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb., je potrebné považovať za úkon, ktorý procesne ukončil daňovú kontrolu, a teda je zrejmé, že prvotná daňová kontrola tej istej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie (dane z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2007) za aké podal žalobca následne dodatočné daňové priznanie bola vykonaná, preto podľa § 44 ods. 4 daňového poriadku, bolo u žalobcu možné vykonať daňovú kontrolu opätovne.

33. Vzhľadom na uvedené považuje kasačný súd za nedôvodnú kasačnú námietku sťažovateľa spočívajúcu v jeho konštatovaní, že predchádzajúca daňová kontrola nebola vykonaná, keď nebola vykonaná riadne, a preto nie je možné opätovne vykonať zo žiadneho dôvodu uvedeného v § 44 ods. 4 daňového poriadku.

34. Stotožňujúc sa so závermi krajského súdu obsiahnutými v ods. 18 až 20 napadnutého uznesenia kasačný súd zdôrazňuje, že ak by sa súd stotožnil s názorom sťažovateľa, že pôvodná daňová kontrola nebola vykonaná, pretože nebola ukončená riadne (v zákonom stanovenej lehote), znamenalo by to, že kontrola skončená neskôr by nemala ohraničenie a v prípade, ak by nasala situácia, obdobná ako v prejednávacom prípade, existovala by prekážka pre ktorú by si žalovaný nemohol plniť zákonom stanovenú povinnosť chrániť fiškálne záujmy štátu, pretože by nemohol zisťovať a preveriť skutočnosti pre správne určenie dane v prípade, ak by nastali zmeny v skutočnostiach deklarovaných v rámci pôvodnej daňovej kontroly.

35. V prejednávanej veci je podstatné najmä to, že sám sťažovateľ deklaroval dodatočným daňovým priznaním zo dňa 07.01.2019 skutočnosti odlišné od skutočností deklarovaných v pôvodnom daňovom priznaní zo dňa 27.03.2008, ktoré dostatočne špecifikoval krajský súd v ods. 15 a 16 napadnutého rozhodnutia. Ak má žalovaný chrániť fiškálne záujmy štátu, vykonávaním dozoru nad daňovými subjektami v rámci plnenia ich povinností voči štátnemu rozpočtu v súlade s hmotnoprávnymi predpismi, musí mať možnosť overiť skutočnosti uvádzané žalobcom v dodatočnom daňovom priznaní, pokiaľ sú iné ako tie, ktoré preveroval v rámci prvotnej daňovej kontroly vychádzajúc z predchádzajúceho daňového konania.

36. V súvislosti so závermi ústavného a najvyššieho súdu, na ktoré žalobca v kasačnej sťažnosti poukazuje sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje s konštatovaním krajského súdu v bode 21. napadnutého uznesenia, že tieto sa týkajú inej skutkovej situácie (opakovanej daňovej kontroly z toho istého dôvodu).

37. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že žalovaný v kasačnej sťažnosti neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozhodnutia krajského súdu, preto kasačnú sťažnosť žalovaného podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

38. Keďže žalobca v kasačnom konaní nemal úspech, nevzniklo mu právo na náhradu trov kasačného konania, aplikujúc ust. § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 SSP a contrario. Žalovanému trovy konania nevznikli, ani nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre ich priznanie postupom podľa § 168 v spojení s § 467 ods. 1 SSP.

39. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne (§ 463 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto uzneseniu n i e j e príпустný opravný prostriedok.