

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/27/2019  
Identifikačné číslo spisu: 6018200127  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.08.2020  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6018200127.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: J. O., IČO: 37 058 193, s miestom podnikania Svätoplukova č. 7769/20, 960 01 Zvolen, zast.: JUDr. Tomáš Rosina, s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 47 246 731, so sídlom Kukučínova č. 20, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 19. februára 2019 č. k. 30S/37/2018-108, takto

### rozhodol:

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

Žalobcovi právo na úplnú náhradu trov kasačného konania voči sťažovateľovi p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

#### I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti zo 04.04.2019 (č.l. 136) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 19. februára 2019 č.k. 30S/37/2018-108 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 100012162/2018 z 02.01.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 32) vydanému v daňovom konaní zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o explicitne označený nasledovný dôvod:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd nesprávne právne posúdil najmä ust. § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“).

## II.

### Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 1193048/2017 z 11.07.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2007 v tam uvedenej sume.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

5. Vyrubenie rozdielu dane pri aplikácii ustanovenia § 49 a nasl. ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly vykonanej za roky 2006 až 2008 uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9514401/5/3082508/2014/Maj z 26.06.2014 (ďalej len „protokol“). Uvedená daňová kontrola bola vykonaná na základe žiadosti Okresného riaditeľstva policajného zboru vo Zvolene, odbor kriminálnej polície.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

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

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

6. Žalovaný predovšetkým v preskúmanom rozhodnutí zrekapituloval časové údaje priebehu daňovej kontroly:

a) dňa 04.12.2012 začatá daňová kontrola spísaním Zápisnice o začatí daňovej kontroly,

b) dňa 24.10.2013, vydané rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly z dôvodu zaslania žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií (ďalej aj „postup MVI“),

c) dňa 05.06.2014 bola správcovi dane doručená posledná odpoveď pri postupoch MVI,

d) dňa 06.06.2014 zaslanie zástupcovi žalobcu e-mail so žiadosťou o navrhnutie termínu ústneho pojednávania,

e) dňa 06.06.2014 oznámenie správcovi dane, že do 11.06.2014 je zástupca žalobcu pracovne mimo kancelárie a po návrate sa bezodkladne spojí so žalobcom,

f) dňa 16.06.2014 správca dane telefonicky kontaktoval zástupcu žalobcu a chcel dohodnúť termín

ústneho pojednávania,

g) dňa 17.06.2014 správca dane opakovane telefonicky kontaktoval zástupcu žalobcu avšak bezvýsledne,

h) následne dňa 17.06.2014 správca dane zaslal zástupcovi žalobcu na jeho e-mailovú adresu oboznámenie s výsledkom daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia so stanovením lehoty 8 dní, v ktorej sa mohol zástupca žalobcu vyjadriť,

i) dňa 18.06.2014 bolo na bolo na Daňovom úrade Žilina, pobočka Martin zaevidované podanie v listinnej podobe - Námiетка, na ktorú správca dane, nakoľko nebola riadne doručená elektronickými prostriedkami, neprihliadol,

j) dňa 25.06.2014 márne uplynula 8 dňová lehota na vyjadrenie sa k zisteniam správcu dane,

k) dňa 26.06.2014 vypracovaný protokol a vyhotovená výzva na vyjadrenie sa v lehote 15 dní k zisteniam uvedeným v protokole,

l) v dňoch od 26.06.2014 do 08.07.2014 sa správca dane prostredníctvom Kriminálneho úradu finančnej správy opakovane a márne pokúšal doručiť zástupcovi žalobcu výzvu na vyjadrenie sa,

m) dňa 08.07.2014 uplynula ročná lehota na ukončenie daňovej kontroly,

n) dňa 21.07.2014 doručenie žalobcovi protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa,

o) dňa 01.08.2014 doručil zástupca žalobcu prostredníctvom elektronických prostriedkov vyjadrenie a žiadosť o zrušenie predbežného opatrenia bez návrhu termínu na prerokovanie,

p) dňa 21.08.2014 navrhol správca dane termín prerokovania pripomienok na deň 17.09.2014,

q) dňa 02.09.2014 zástupca žalobcu prostredníctvom elektronických prostriedkov správcovi dane doručil podanie spochybňujúce zákonnosť daňovej kontroly a procesné úkony vykonané správcou dane potom, čo bolo vznesená námiетка zaujatosti a o nej nebolo rozhodnuté, pričom jednoznačne odmietol svoju ďalšiu účasť na tomto konaní,

r) v deň 17.09.2014, ktorý navrhol správca dane na prerokovania pripomienok, sa žalobca ani jeho zástupca nedostavili.

Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly.

Podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. V týchto prípadoch v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení platí, že ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku v citovanom znení 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 zaplatiť alebo vykázat alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, 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 zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

Podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku v citovanom znení daňová kontrola je ukončená dňom

a) doručenia protokolu podľa odseku 8, [...]...

Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku v citovanom znení lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

7. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že nebola preukázaná reálna existencia fakturovaného tovaru v spoločnosti ARPAD-HIT s.r.o., Komárno, ktorá dodávala tovar spoločnosti P.P.F. No.1, Banská Bystrica, a táto mala následne dodávať tovar žalobcovi (str. 16 preskúmaného rozhodnutia). Zároveň nebolo preukázané, v ktorej krajine došlo k spotrebe tovaru a k odvodu DPH do štátneho rozpočtu. Faktúry vystavené spoločnosťami ARPAD-HIT s.r.o., P.P.F. No.1 a žalobcom boli podľa správcu dane vyhotovené bez reálneho plnenia. Na základe vykonaného dokazovania správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z predloženej faktúry od dodávateľa P.P.F. No.1 s.r.o. z dôvodu porušenia ust. § 49 ods. 1 a odsek 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 od. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z.

### III.

Konanie na správnom súde

8. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Žiline žalobu z 21.02.2018.

9. Nakoľko žalobca vo svojej žalobe navrhoval aj priznať odkladný účinok správnej žalobe, krajský súd uznesením zo dňa 03. augusta 2018 návrh žalobcu na odkladný účinok správnej žaloby zamietol (č.l. 100).

10. Úlohou Krajského súdu v Banskej Bystrici ako správneho súdu bolo posúdiť zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup daňových orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p. Po oboznámení sa so spisom správcu dane dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím predstavuje obchádzanie zákona (najmä č. 15 napadnutého rozsudku). Preto v napadnutom rozsudku vyslovil, že preskúmané rozhodnutie zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

11. S poukazom na niektoré ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zdôraznil, že správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly. Týmto prístupom nielenže porušil ust. § 46 ods. 10 Daňového poriadku, ale aj zásady primeranosti a zákonnosti daňového konania.

12. V tejto súvislosti správny súd zdôraznil (č. 13 napadnutého rozsudku), že sa nestotožnil s tvrdením žalovaného, že vyrubovacie konanie môže začať bez toho, aby bol doručený zákonný protokol z daňovej kontroly. Existencia zákonného protokolu z daňovej kontroly je podmienkou začatia vyrubovacieho

konania podľa Daňového poriadku, keď vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu.

13. Čo sa týka obrany správcu dane, že v období od 06.06.2014 až do márneho uplynutia zákonnej lehoty pre skončenie daňovej kontroly všetko úsilie správcu dane bol vedené už len snahou správcu dane oboznámiť daňový subjekt s kontrolnými zisteniami na ústnom pojednávaní, správny súd uvádza, že bolo povinnosťou správcu dane rozložiť jednotlivé úkony v rámci vykonávanej daňovej kontroly tak, aby bol časový priestor aj pre splnenie povinnosti správcu dane podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku (č. 14 napadnutého rozsudku).

14. V preskúvanom konaní preto podľa správneho súdu nebolo relevantným spôsobom preukázané, že protokol nebol označený ako nezákonný dôkaz, ale naopak, že bola jeho zákonnosť spochybnená. Vzhľadom na uvedené sa správny súd ďalšími žalobnými námietkami nezaoberal, nakoľko vyhodnotil dôvodnosť už prvého žalobného bodu (č. 17 napadnutého rozsudku). S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba je dôvodná.

#### IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenia

##### A)

15. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť spísanú zamestnancom žalovaného s požadovaným vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa, v ktorej mal postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p., vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedené povinnosť podľa odseku 2, uviesť sťažnostné body, ktoré sú podľa sťažovateľa nasledujúce:

k § 440 ods. 1 písm. g):

- správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 46 ods. 10 Daňového poriadku, nakoľko o sťažovateľ namieta, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote z dôvodu prietahov pri doručení protokolu na strane žalobcu.

§ poukázal na odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia (str. 2, 3 a 4),

§ splnomocnený zástupca žalobcu so správcom dane v období od 06.06.2014 do 08.07.2014 zámerne nespolupracoval,

§ neumožnil vykonanie potrebných úkonov smerujúcich k ukončeniu daňovej kontroly a

§ znemožnil doručenie protokolu v zákonnej lehote,

o sťažovateľ namieta, že správny súd sa otázkou, prečo došlo zo strany správcu k prekročeniu ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly sa v napadnutom rozsudku vôbec nezaoberal,

§ hoc daňové orgány vo svojich rozhodnutiach podrobne zdôvodnili, čo spôsobilo prekročenie ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly,

§ čo považoval sťažovateľ pre posúdenie v merite veci za podstatné.

o sťažovateľ nesúhlasil so záverom správneho súdu (č. 11 napadnutého rozsudku), že

§ protokol nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku,

§ a tento nemôže byť podkladom pre vyrubovacie konanie,

o v zmysle rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 6S/165/2014-144 zo dňa 07. decembra 2016 je

§ že ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku treba vykladať tak, že vo vyrubovacom konaní možno použiť všetky dôkazy, ktoré boli získané v súlade so zákonom a môžu prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane.

16. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie alebo aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zamietne žalobu. K právu na náhradu trov kasačného konania sa sťažovateľ nevyjadril.

##### B)

17. Z vyjadrenia žalobcu z 08.05.2019 (č.l. 161) ku kasačnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ uvádza skutkové okolnosti (poukazuje na činnosť právneho zástupcu), pričom takáto argumentácia (skutkové

okolnosti) je pre účely kasačnej sťažnosti neprípustná.

18. Ďalej žalobca poukázal na str. 9 preskúmaného rozhodnutia, kedy samotný sťažovateľ konštatoval, že správca dane procesne pochybil, keď nedodrжал zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly a tiež doslova uviedol, že „...z obsahu predložených dokladov týkajúcich sa procesu daňovej kontroly nebolo preukázané, že by kontrolovaný daňový subjekt (pozn. sťažovateľ v tejto veci) nebol poskytol správcovi dane pri daňovej kontrole potrebnú súčinnosť, na základe čoho by došlo k prekročeniu lehoty na výkon daňovej kontroly“.

19. Čo sa týka tvrdenia sťažovateľa, že musel rešpektovať ust. § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, s tým žalobcu nesúhlasí, lebo zo spisu vyplýva, že správca dane práva žalobcu vôbec nerešpektoval resp. ich rešpektoval len formálne.

20. Ďalej žalobca uviedol, že samotná skutočnosť, že dôvodom kasačnej sťažnosti je namietané nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom, toto vylučuje v sťažnostných bodoch uviesť odkaz na odklon od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu.

21. Záverom žalobca navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil trovy kasačného konania v úplnej výške.

#### IV.

##### Právne názory kasačného súdu

##### A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

22. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež ako „Najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25. augusta 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

23. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

24. Pôvodná úprava súdneho prieskumu rozhodnutí správnych orgánov vrátane inštitútu opravných prostriedkov sa od účinnosti Správneho súdneho poriadku podstatne zmenila s tým, že konanie o kasačnej sťažnosti má zabezpečiť tri rozdielne úlohy, a to rýchlu a efektívnu nápravu najpodstatnejších procesných pochybení, objasnenie otázok zásadného právneho významu ako aj zjednocovanie judikatúry. Je potom na zvážení sťažovateľa vrátane zvýšeného významu úlohy kvalifikovane právneho konania sťažovateľa (§ 5 ods. 5 v spojení s § 449 ods. 1 veta prvá S.s.p.), ktorú z uvedených úloh má ním podaná kasačná sťažnosť v správnom súdnictve plniť. S takýmto postupom je však v rozpore snaha sťažovateľa pri výslovne uvedenom dôvode kasačnej sťažnosti podľa písmena g) poukazovať implicitne svojimi sťažnostnými body na odklon od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu.

B) K nesprávnemu právnemu posúdeniu veci hmotnoprávnemu posúdeniu - písm. g):

25. Z vyššie uvedených sťažnostných bodov (viď bod č. 15) pre kasačný súd vo všeobecnosti vyplýva generálna argumentácia sťažovateľa, že správny súd nesprávne právne posúdil ustanovenia Daňového poriadku a ich aplikáciu správcovi dane na niektoré hmotnoprávne ustanovenia zák. č. 222/2004 Z.z.

26. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje v zmysle svojej ustálenej rozhodovacej praxe (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/10/2018 zo dňa 13. septembra 2019) na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez vád zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, v medziach a vo väzbe na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/ citovaného odseku 1).

27. Sťažovateľ najmä nesúhlasí s výkladom ust. § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Kasačný súd sa nestotožňuje s týmito argumentami sťažovateľa, nakoľko z chronologického prehľadu jednotlivých činností správcu dane (bod č. 6 tohto rozsudku) pre kasačný súd jednoznačne vyplýva, že správca dane sa až nepochopiteľným spôsobom domáhal osobného stretnutia so žalobcom, resp. jeho splnomocneným zástupcom, aby s ním prerokoval zistenia, namiesto aby naplnil svoje oprávnenie uvedené v § 46 ods. 8 Daňového poriadku.

28. Už v predchádzajúcich rozsudkoch (najmä rozsudok sp.zn. 8Sžf/55/2011) Najvyšší súd vyslovil v súvislosti s dĺžkou daňovej kontroly, že

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

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

29. V tejto súvislosti musí ďalej kasačný súd poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17. decembra 2013, podľa ktorého :

„Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu“.

30. Pri právnom posúdení veci vychádzal kasačný súd z vyššie uvedenej ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu, v zmysle ktorej, ak správca dane nerešpektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, poruší tým nielen ustanovenie o maximálnej dĺžke trvania daňovej kontroly, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní. Doručenie protokolu po zákonom stanovenej lehote v

zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku je právne neúčinné a nemôže mať za následok začatie vyrubovacieho konania. Kasačný súd môže za logický záver označiť tú argumentácia správneho súdu, že existencia zákonného protokolu t.j. protokolu doručeného žalobcovi ako daňovému subjektu v zákonnej lehote, je podľa Daňového poriadku podmienkou pre začatie vyrubovacieho konania a vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní.

31. Na základe uvedeného musel kasačný súd vyhodnotiť dôvod kasačnej sťažnosti ako aj samotnú kasačnú sťažnosť, že nie je dôvodná (§ 461 S.s.p.).

VI.

32. Kasačný súd vzhľadom na dôvod kasačnej sťažnosti uplatnený sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok má všetky formálne i obsahové náležitosti súdneho rozhodnutia požadované v zmysle § 139 S.s.p. Preskúmané rozhodnutie vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré následne bolo logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Kasačný súd sa preto stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými správnym súdom, že orgán verejnej správy dodržal požiadavku zákonnosti pri priebehu a následnom vydaní preskúmaného rozhodnutia.

33. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a vyjadrenia žalobcu ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 5SŽf/68/2012 alebo sp.zn. 8SŽf/55/2011, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty ako aj svojej úlohy zjednocovateľa súdnej judikatúry (§ 20 S.s.p.) odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

34. Kasačný súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania by bolo potrebné.

35. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nenastalo, a naopak žalobca ako protistrana bol úspešný.

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).