

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/16/2016  
Identifikačné číslo spisu: 5015201093  
Dátum vydania rozhodnutia: 31.01.2019  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5015201093.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: Radoslav Mizera, občan Slovenskej republiky, nar. 21.02.1977, bytom Záhorského č. 1686/1, 010 08 Žilina, IČO: 37 597 183, zastúpený: JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Gelnická č. 33, 040 11 Košice, 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 20. septembra 2016, č.k. 20S/206/2015-64, takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

1. Rozhodnutím č. 1646781/2015 z 09.11.2015 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) 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. 1012011/2014 z 23.06.2015 (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.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IC DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za

zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006 na tom skutkovom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému žalobcom v daňovom priznaní bola správcom dane po vykonaní daňovej kontroly naopak zistená daňová povinnosť na DPH.

Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za príslušné zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 694/320/109641/2008/Sim zo 16.12.2008 (ďalej len „protokol zo 16.12.2008“) ako aj v protokole z daňovej kontroly č. 694/320/13558/2009/Matu z 26.02.2009 (ďalej len „protokol z 24.03.2009“).

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

3. Z daňového spisu záverom vyplýva, že základným dôvodom pre nepriznanie požadovaného nadmerného odpočtu je nesplnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 [žalobca nepreukázal, že predmetný tovar, resp. službu nadobudol] a § 51 ods. 1 písm. a/ [žalobca nepredložil daňovej kontrole faktúru, na základe ktorej by mu vznikol nárok na odpočítanie dane] spolu s § 67 [žalobca nie je subjektom vyrábajúcim investičné zlato a ani zlato nepretvára na investičné zlato] zák. č. 222/2004 Z.z.

Pri tomto závere žalovaný zdôraznil ohľadom aplikácie ustanovení týkajúcich sa investičného zlata, že prostredníctvom rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/87/2009-141 zo dňa 20. novembra 2012, resp. rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/91/2009-93 zo dňa 13. septembra 2011, ktorý bol ako vecne správny potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/50/2011 zo dňa 25. septembra 2012 (týkal sa obdobných ustanovení a skutkových zistení, ibaže iného zdaňovacieho obdobia 4. štvrťrok 2006) bola námietka žalobcu vzťahujúca sa na dodávaní investičného zlata vyhodnotená ako nedôvodná.

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

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

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

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

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

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

Podľa § 67 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení od dane je oslobodené dodanie investičného zlata, nadobudnutie investičného zlata z iného členského štátu a dovoz investičného zlata vrátane investičného zlata vo forme certifikátu na alokované alebo nealokované zlato alebo obchodovaného na účet zlata vrátane pôžičiek v zlate a swapových obchodov, ktoré obsahujú vlastnícke práva alebo iné práva týkajúce sa investičného zlata, ako aj obchody týkajúce sa investičného zlata zahŕňajúce futurity aforwardy, ktoré vedú k prevodu vlastníckych práv alebo iných práv týkajúcich sa investičného zlata.

Sprostredkovanie dodania investičného zlata v mene a na účet inej osoby je oslobodené od dane.

Podľa § 67 ods. 4 zákč. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ, ktorý vyrába investičné zlato alebo pretvára zlato na investičné zlato, môže sa rozhodnúť, že dodanie investičného zlata inému platiteľovi bude zdaňovať. Sprostredkovanie dodania investičného zlata v mene a na účet inej osoby môže byť tiež zdaňované, ak sa toto sprostredkovanie týka dodania investičného zlata, ktorého dodanie sa platiteľ rozhodol zdaňovať.

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

nákup investičného zlata od dodávateľa spoločnosť M&K GLOBAL s.r.o., Šahy (ďalej len „dodávateľ zlata I."), za údajné vykonanie ktorého vystavil dodávateľ zlata I. viacero faktúr v mesiacoch október až december 2006,

nákup investičného zlata od dodávateľa spoločnosť KUNSTAV s.r.o., Nitra (ďalej len „dodávateľ zlata II."); za údajné vykonanie, ktorého vystavil dodávateľ zlata II. viacero faktúr v mesiacoch október až december 2006,

nákup zlata (zliatky) od dodávateľa spoločnosť SAFINA SLOVAKIA spol. s r.o., Bratislava (ďalej len „dodávateľ zlata III."), za údajné vykonanie, ktorého vystavil dodávateľ zlata III. viacero faktúr v mesiacoch október a november 2006,

5. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že žalobca neunesol dôkazné bremeno [viď výsluch konateľ a dodávateľa zlata II. pána D. R., vyjadrenie Puncového úradu Slovenskej republiky, znalecký posudok znalca o posúdení charakteru mechanicky spracovaných zliatkov zlata ako aj hore uvedený rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd") sp.zn. 8Sžf/50/2011 zo dňa 25. septembra 2012], a preto aj žalovaný potvrdil správnosť záveru, že vyššie opísané zdaniteľné obchody sa neuskutočnili.

## II.

### Konanie na správnom súde

Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca za účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.", resp. „Občiansky súdny poriadok") prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Žiline žalobu z 22.01.2016.

Krajský súd v Žiline ako správny súd konajúci po 01.07.2016 v zmysle ustanovenia § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.") posúdil zákonnosť preskúmaného rozhodnutia v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konania, ktoré mu predchádzalo. Dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie je potrebné zrušiť a vrátiť žalovanému na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 4 S.s.p. z nižšie nasledovných dôvodov.

Preto podľa § 191 ods. 1 písm. g/ S.s.p. v spojení s § 191 ods. 3 písm. a/ S.s.p vo svojom rozsudku (ďalej len „napadnutý rozsudok") vyslovil, že preskúmané rozhodnutie zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa § 491 ods. 1 S.s.p. platí, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 191 ods. 1 písm. g/ S.s.p. správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

S poukazom na dotknuté ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku ako aj zák.č. 222/2004 Z.z. vrátane vyššie citovaného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane a žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného, správny súd vyslovil právny názor, že daňová kontrola v tejto právnej veci bola vykonaná nezákonne z dôvodu nedodržania jej zákonnej lehoty, a preto boli žalovaní ako aj správca dane pred vydaním napadnutých rozhodnutí viazaní vzhľadom najmä na to, že tento už bol vyslovený v právoplatnom rozsudku Krajského súdu v Žiline sp.zn. 20S/87/2009 zo dňa 20. novembra 2012.

Správny súd ďalej zdôraznil, že pri rozhodovaní je viazaný právnym názorom vysloveným najvyšším súdom v obdobnej veci žalobcu (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 8SŽf/55/2011 zo dňa 25. septembra 2012), prostredníctvom ktorého sa konštatovala nezákonnosť protokolu. Na uvedenom základe potom Najvyšší súd dospel k záveru o nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia a rozhodnutia správcu dane.

Následne správny súd konštatoval (viď bod č. 7 napadnutého rozsudku), že daňová kontrola u žalobcu začala dňa 31.01.2008 spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní. Ďalej dňa 11.06.2008 požiadal správca dane Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu do 31.01.2009, v čom mu bolo vyhovené. Dátum prerokovania prvého protokolu zo 16.12.2008 bol určený na 26.01.2009.

Po tom, čo sa žalobca s daňovým zástupcom dostavili k správcovi dane, prípisom z 29.01.2009 správca dane oznámil pokračovanie v predmetnej veci. Následne správca dane vypracoval nový protokol z 26.02.2009 s tým, že sa k protokolu môže žalobca vyjadriť.

Následne sa správny súd stotožnil s námietkou žalobcu (viď bod č. 20 a 22. napadnutého rozsudku), že na vykonanie vyrubovacieho konania neboli splnené zákonné podmienky z dôvodu, že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku (viď právny názor vyslovený Ústavným súdom Slovenskej republiky v náleze sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010 - ďalej len „Ústavný súd“, resp. „nález Ústavného súdu“).

Preto krajský súd dospel k záveru, že v napadnutom rozhodnutí v spojení s prvostupňovým rozhodnutím sa vyskytla vada, na ktorú bol povinný krajský súd prihliadať „ex offio“ a ktorá bola navyše obsiahnutá v žalobných námietkach. Vzhľadom na zánik práva vyrubiť daň sa nezaoberal ostatnými žalobnými námietkami a nevyhodnocoval dôvodnosť podanej žaloby v ostatných žalobných námietkach.

S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba je dôvodná.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviska

A)

14. Proti napadnutému rozsudku sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť zo dňa 07.11.2016 (č.l. 71) z dôvodu uvedeného v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

Sťažovateľ namietal, že správca dane protokol zo 16.12.2008 anuloval na základe požiadavky žalobcu vykonať ďalšie dokazovanie a preto daňová kontrola bola ukončená dňa 26.03.2009. Ďalej namietal, že žalobca pri vyrubení dane vzhľadom na nezákonnosť protokolu o kontrole použil na vyrubenie dane ostatné dôkazy, ktoré získal v zákonnej ročnej lehote, poukazujúc na rozsudok najvyššieho súdu sp.zn. 3SŽf/76/2013 zo dňa 06. novembra 2013.

Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd

napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu ako nedôvodnú zamietne.  
B)

Z vyjadrenia žalobcu zo 07.02.2017 (č.l. 78) vyplýva, že sťažovateľ, hoci ako dôvod kasačnej sťažnosti uviedol ustanovenie § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p., tak táto kasačná sťažnosť nie je dôvodná, nakoľko povinnosťou sťažovateľa malo byť podľa žalobcu uvedenie relevantného ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Ďalej žalobca prezentoval svoju argumentáciu vo vzťahu k splneniu zákonných požiadaviek na zahájenie vyrubovacieho konania.

Tiež žalobca poukázal na právne názory vyslovené najmä v rozsudkoch Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžf/37/2010, sp.zn. 6Sžf/17/2012 a iné.

Záverom žalobca navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil právo na náhradu trov kasačného konania v plnej výške.

V.

Právne názory kasačného súdu

Senát Najvyššieho súdu 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. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), a s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou v spojení s § 439 ods. 3 písm. a/ S.s.p.) a neviazanosť sťažnostným návrhom (§ 453 ods. 3 S.s.p.) kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 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 zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 31. januára 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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

Kasačný súd zdôrazňuje, že právo na súdnu ochranu (či. 46 a nasl. ústavy) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (či. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím súdu a ktorý môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný (§ 439 ods. 3 písm. a/ a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.) jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa (procesnou) s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť dovolania, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti (§ 440 v spojení s 445

ods. 1 písm. c/ S.s.p.). V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

Sťažovateľ vychádza z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. (t.j. nesprávne právne posúdenie merita veci). S týmto dôvodom kasačnej sťažnosti 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/) aplikuje právnu normu vmerite veci bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu.

24. Pri výklade právnych predpisov a ich inštitútov nemôže správny súd k nim pristupovať len z hľadiska gramatického výkladu ale musí si spoľahlivo ustáliť zmysel a účel dotknutej právnej normy, t.j. v preskúmvanej veci otázku prípustnosti súčasného napadnutia právoplatného rozsudku viacerými dôvodmi kasačnej sťažnosti a tým aj vylúčiť kontraproduktívnu snahu sťažovateľa či už z dôvodu neistoty alebo nedostatku úplného presvedčenia o správnosti svojej dovolacej argumentácie pokusne uplatňovať popri sebe rozmanité, so sporom vecne nesúvisiace, hypotetické alebo navzájom sa vylučujúce dôvody, a skúšať ako budú prijaté kasačným súdom.

Preto, čo sa týka nesprávneho právneho posúdenia veci, kasačný súd uvádza, že už podľa predchádzajúcej úpravy dospel k právnemu názoru, že ide o činnosť správneho súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery, a spätne na zistený skutkový stav aplikuje konkrétnu právnu normu. Nesprávne právne posúdenie je chybnou aplikáciou práva na zistený skutkový stav; dochádza k nej vtedy, ak súd nepoužil správny (náležitý) právny predpis alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

K právnej istote pri poskytovaní súdnej ochrany prispieva nielen správne právne posúdenie veci ale aj zotrúvanie na ustálenej judikatúre. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že v zmysle ústavných princípov (či. 1 ods. 1 veta prvá ústavy Slovenskej republiky) pod ustálenou rozhodovacou praxou je nutné chápať aj doterajšiu rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako odvolacieho súdu vykonávanú podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, ak je právny predmet súdneho prieskumu totožný pri obdobnom skutkovom stave.

V napadnutom rozsudku správny súd odkazuje na judikatúru Najvyššieho súdu ako záväznú pre preskúmvanú vec. Z uvedeného dôvodu sa Najvyšší súd stotožňuje s právnym názorom vysloveným iným senátom v obdobnej veci, a to prostredníctvom rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 8Sžf/55/2011, podľa ktorého (konajúci senát ho cituje v zmysle ustanovenia § 20 S.s.p. v rozsahu relevantnom pre odôvodnenie svojich nižšie vyslovených záverov, v podrobnostiach je text rozsudku zverejnený na internetovej stránke Najvyššieho súdu):

„Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal z obsahu administratívneho spisu preukázané, že daňová kontrola u žalobcu začala dňa 31. januára 2008 spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní č. 694/320/117967/200“/Matu. Dňa 11. júna 2008 požiadal správca dane Daňový úrad Žilina I žiadosťou č. 694/320/50884/2008/Sim zo dňa 11. júna 2008 Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu do 31. januára 2009. Daňové riaditeľstvo prípisom č. V/320/3822/2008/Hol zo dňa 16. júna 2008 žiadosti správcu dane vyhovel a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžilo do 31. januára 2009. Následne správca dane upovedomením č. 694/320/63742/2008/Sim zo dňa 26. júna 2008 oznámil žalobcovi, že lehotu na vykonanie daňovej kontroly bola nadriadeným orgánom predĺžená do 31. januára 2009. Ďalej mal najvyšší súd za preukázané, že dňa 8. januára 2009 sa žalobca spolu so svojim zástupcom JUDr. H. dostavili k správcovi dane, ktorý ich oboznámil so skutočnosťami zistenými pri kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. až IV. štvrťrok 2006 a I. a II. štvrťrok 2007, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č 694/320/711/2009/Sim zo dňa 8. januára 2009. Následne správca dane doručil dňa 14. januára 2009 zástupcovi žalobcu JUDr. H. protokol o výsledku zistenia daňovej

kontroly č 694/320/109637/2008/Sim zo dňa 16. decembra 2008 s výzvou na písomné vyjadrenie sa k protokolu v lehote ôsmich pracovných dní s tým, že termín prerokovania protokolu určil na deň 30. januára 2009. Ďalej sa v administratívnom spise žalovaného nachádza oznámenie správcu dane č. 694/320/4280/2009/Matu zo dňa 29. januára 2009, doručené zástupcovi žalobcu JUDr. H. dňa 30. januára 2009, z ktorého vyplýva, že dňa 26. januára 2009 Daňový úrad Žilina I prevzal písomné vyjadrenie žalobcu k protokolu o výsledku daňovej kontroly za II. štvrtrok 2006 (v administratívnom spise sa nenachádza), že vzhľadom na skutočnosti, ktoré žalobca uviedol v tomto vyjadrení, má považovať výzvu na vyjadrenie sa k protokolu a na prerokovanie protokolu zo dňa 16. decembra 2008 za bezpredmetnú a že správca dane bude v predmetnej veci konať ďalej. Následne správca dane vypracoval nový protokol o výsledku daňovej kontroly č. 694/320/13550/2009/Matu zo dňa 26. februára 2009, ktorý doručil dňa 2 marca 2009 zástupcovi žalobcu JUDr. H. s tým, že sa k protokolu môže písomne vyjadriť v lehote ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia a súčasne určil termín prerokovania tohto nového protokolu na deň 26. marca 2009. Ďalej mal najvyšší súd z obsahu pripojeného administratívneho spisu za preukázané, že žalobca v lehote ôsmich pracovných dní od doručenia protokolu o výsledku daňovej kontroly č 694/320/13550/2009/Matu zo dňa 26 februára 2009, písomné vyjadrenie nezaslal, avšak prerokovania protokolu sa zúčastnil zástupca žalobcu JUDr. H., ktorý predmetný protokol podpísal.

Vychádzajúc z vyššie citovaných ustanovení zákona o správe daní, lehota ustanovená v 5 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. US 24/2010 z 29. júna 2010. Z tohto nálezu ďalej vyplýva, že „zákaz prekročiť zákonom stanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť“.

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

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

Podľa názoru najvyššieho súdu nemožno sa stotožniť s odôvodnením žalovaného, prečo lehota na vykonanie daňovej kontroly nebola dodržaná, pričom správca dane ani žalovaný nevysvetlili, prečo v danom prípade postupovali neštandardným spôsobom, keď pôvodný protokol anulovali a vydali nový

protokol o výsledku daňovej kontroly avšak už po uplynutí lehoty na vykonanie daňovej kontroly (§ 15 ods. 17 Zákona o správe daní).

Ak teda správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 15 ods. 17 Zákona o správe daní, ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola v danom prípade tak nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 veta prvá Zákona o správe daní). V danom prípade však ak použitý bol, čo znamená, že celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho završením, vychádza tak zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto skutočnosti, je rovnako nezákonné (k tomu pozri bližšie nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010).

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

29. V danom prípade ide o argumentáciu žalovaného o prípustnosti skôr zistených dôkazných prostriedkov v spojení s odvolacou námietkou, že doručenie protokolu je možné považovať za úkon smerujúci na vyrubenie dane.

30. V uvedenej súvislosti odkazuje konajúci súd na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu (napríklad rozsudok sp.zn. ISžf 126/2011), v zmysle ktorej a na základe prihliadnutia k autonómnemu výkonu súdnej moci všeobecným súdnictvom (či. 141 ods. 2 v spojení s čl .144 ods. 1 ústavy Slovenskej republiky) je nutné ustanovenie § 135 ods. 1 O.s.p. vykladať v tom duchu, že rozhodnutie Ústavného súdu v inom súdnom konaní predstavuje autoritatívnu výkladovú smernicu, pokiaľ sa nepreukáže opak.

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

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

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

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

„Druhou námietkou sťažovateľa bolo tvrdenie o nespravodlivosti rozsudku Nezákonnosť daňového konania nebola podľa názoru ústavného súdu spôsobená samotným vyhotovením protokolu 12. decembra 2006. Ústavný súd sa totiž stotožňuje so závermi, ku ktorým dospeli oba konajúce všeobecné súdy, a to, že protokol z 10 .novembra 2003 nebol s daňovým subjektom prerokovaný, pretože vo

výzve na prerokovanie protokolu doručenej sťažovateľovi dňa 10. decembra 2003 daňový úrad umožnil písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr v deň jeho prerokovania, ktorý bol určený na 16. december 2003. Je potom ústavne akceptovateľný záver krajského súdu i najvyššieho súdu, že takto formulované znenie výzvy bolo v rozpore s § 15 ods. 10 zákona o správe daní a poplatkov účinným v rozhodnom čase, ktorý predpokladal možnosť prerokovania protokolu o daňovej kontrole až po uplynutí lehoty na vyjadrenie k protokolu, teda v sťažovateľovom prípade najskôr 17. decembra 2003.

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

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

Lehota, ktorá bola ustanovená v § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov). Túto požiadavku v niektorých prípadoch zákonodarca formuloval celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu.

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

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

Ak teda daňový úrad v sťažovateľovom prípade nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní a poplatkov). V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza, zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné. "

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

so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

Tento záver ústavného nálezu žalovaný v napadnutom rozhodnutí spochybňuje strohou argumentáciou, že k opätovnému rozhodnutiu dospel nie na základe uvedeného protokolu ale iba s využitím dôkazných prostriedkov, ktoré boli získané v procese daňovej kontroly pred uplynutím zákonnej lehoty. Na preskúmanie správnej aplikácie práva namietanej sťažovateľom (viď bod č. 14) preto musí kasačný súd v zmysle prechodných ustanovení stanoviť, ktorý z dotknutých právnych predpisov v daňovom konaní (dátum prerokovania protokolu určený na 18.05.2009, t.j. pred účinnosťou Daňového poriadku- či. I od 01.01.2012) alebo v súdnom prieskume (napadnutý rozsudok vydaný správny súdom po účinnosti Daňového poriadku). S prihliadnutím na účinky zrušujúcich rozsudkov, ktoré vracajú účastníkov do neskončeného daňového konania je jednoznačné, že žalovaný a následne aj správca dane mali konať a rozhodovať s oporou v zákone č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zák.č. 511/1992 Zb.“) v spojení s § 165 ods. 2 Daňového poriadku.

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

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

Podľa § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

V uvedenej súvislosti je nutné zdôrazniť aj to, že prostredníctvom nálezu sa Ústavný súd nepochybne vyjadril aj k oprávneniu správcu dane použiť takto získaný protokol v daňovom konaní nasledovne:

„V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho záverom a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné“.

38. Za tejto situácie musí aj Najvyšší súd konštatovať, že ústavný nález v zmysle nižšie uvedených ustanovení zák.č. 511/1992 Zb. neobjasňuje vzťah protokolu ako nezákonne získaného dôkazného prostriedku k aplikácii prv zisteným dôkazným prostriedkom (viď bod č.15), t.j. zápisnice o ústnom pojednávaní, zápisnice o vypočutí svedkov, znalecký posudok a ďalšie dôkazy uvedené v odôvodnení rozhodnutia správcu dane na preskúmanú vec. Je totiž evidentné, že ústavný nález označuje takýto protokol iba za nezákonne získaný dôkazný prostriedok s aplikačným dopadom nezákonnosti na nasledujúce daňové konanie.

39. Navyše nie existencia protokolu vytvára predpoklady pre skôr získané dôkazné prostriedky ale naopak tieto sú podkladom pre vypracovanie obsahu protokolu, ktorý je výsledkom nielen komplexného zisťovania skutkového stavu (skutkové zistenia), ale aj s tým súvisiacej interpretácie daňových a iných právnych predpisov (právne závery) so záverom o existencii či neexistencii nedostatkov v daňovom priznaní, tzn. že v prípade protokolu sa v plnom rozsahu uplatňuje zásada hodnotenia dôkazov správcou dane (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf 97/2009 zo dňa 6. júla 2010). Nakoľko však túto argumentáciu žalovaný ďalej v odvolaní vôbec nevyužil, nemohol sa Najvyšší súd s ňou ďalej zaoberať.

Podľa § 15 ods. 1 zák.č. 511/1992 Zb. v citovanom znení daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane

alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje.

40. Pre právny záver o prípustnosti dôkazných prostriedkov v ďalšom, t.j. vyrubovacom konaní je nutné najmä aplikovať na preskúvanú vec ustanovenia, ktoré určujú podmienky pre ukončenie daňovej kontroly a na to nadväzujúceho vyrubovacieho konania. V zmysle § 15 ods. 13 zák.č. 511/1992 Zb. je daňová kontrola ukončená prerokovaním protokolu. Hoci zákonodarca v § 29 ods. 4 zák.č. 511/1992 Zb. naznačil, že na protokol je nutné nazeráť ako na relevantný dôkazný prostriedok, na druhej strane v ustanovení § 15 ods. 13 zák.č. 511/1992 Zb. sa jeho význam rozrášťa o podmienku na ukončenie daňovej kontroly, t.j. aj určenia ukončenia plynutia lehoty na vykonanie daňovej kontroly, a ďalej ako úkon na vyrubenie dane podľa § 45 zák.č. 511/1992 Zb. alebo jej rozdielu a začiatok vyrubovacieho konania s dôsledkami v zmysle § 44 zák. č. 511/1992 Zb.

Podľa § 15 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení po prerokovaní protokolu protokol podpisuje kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca a zamestnanec správcu dane. Odmietnutie podpisu kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom zamestnanec správcu dane v protokole zaznamenaná spolu s dôvodom odmietnutia, ak je mu známy. Jedno vyhotovenie protokolu odovzdá zamestnanec správcu dane kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi. Deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia. Ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu.

Podľa §15 ods. 13 zák.č. 511/1992 Zb. v citovanom znení po prerokovaní protokolu daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

41. Pre Najvyšší súd je z vyššie citovaných ustanovení zrejmé, že nie je možné využiť jednotlivé dôkazy získané v priebehu zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, nakoľko iba zákonne získaný protokol ako daňový inštitút s právnymi účinkami na začatie vyrubovacieho konania v prípade zistenia daňovej povinnosti je možno ďalej použiť na odôvodnenie vyrubenej daňovej povinnosti. Preto si nemohol osvojiť sťažnostné body sťažovateľa ako dôvodné.

V.

42. Kasačný súd vzhľadom na dôvod kasačnej sťažnosti a s ním spojené sťažnostné námietky uplatnené sťažovateľom uvádza, že preskúvané rozhodnutie je postihnuté vadou s vplyvom na svoju zákonnosť.

Počas konania kasačný súd mu z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu únieového práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné súdny prieskum prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a stanoviska žalovaného/ žalobcu ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (či. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 8SŽf/55/2011, pri ktorom kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od jeho obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 469 v spojení s § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p. spolu s či. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Q., D. a spol. v. Francúzska republika č. A-24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec R. K. v. Slovenská republika č. A-48554/10 z25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 462 S.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 445 v spojení s § 452 ods. 1 a § 137 ods. 4 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

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

O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 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:**

1. Rozhodnutím č. 1646781/2015 z 09.11.2015 (ďalej len „preskúmvané rozhodnutie“) 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. 1012011/2014 z 23.06.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

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

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IC DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2006 na tom skutkovom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému žalobcom v daňovom priznaní bola správcom dane po vykonaní daňovej kontroly naopak zistená daňová povinnosť na DPH.

Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za príslušné zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 694/320/109641/2008/Sim zo 16.12.2008 (ďalej len „protokol zo 16.12.2008“) ako aj v protokole z daňovej kontroly č 694/320/13558/2009/Matu z 26.02.2009 (ďalej len „protokol z 24.03.2009“).

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

3. Z daňového spisu záverom vyplýva, že základným dôvodom pre nepriznanie požadovaného

nadmerného odpočtu je nespĺnenie hmotnoprávnych podmienok uvedených v § 49 [žalobca nepreukázal, že predmetný tovar, resp. službu nadobudol] a § 51 ods. 1 písm. a/ [žalobca nepredložil daňovej kontrole faktúru, na základe ktorej by mu vznikol nárok na odpočítanie dane] spolu s § 67 [žalobca nie je subjektom vyrábajúcim investičné zlato a ani zlato nepretvára na investičné zlato] zák. č. 222/2004 Z.z.

Pri tomto závere žalovaný zdôraznil ohľadom aplikácie ustanovení týkajúcich sa investičného zlata, že prostredníctvom rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/87/2009-141 zo dňa 20. novembra 2012, resp. rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/91/2009-93 zo dňa 13. septembra 2011, ktorý bol ako vecne správny potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/50/2011 zo dňa 25. septembra 2012 (týkal sa obdobných ustanovení a skutkových zistení, ibaže iného zdaňovacieho obdobia 4. štvrtrok 2006) bola námietka žalobcu vzťahujúca sa na dodávaní investičného zlata vyhodnotená ako nedôvodná.

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

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

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

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

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

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

Podľa § 67 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení od dane je oslobodené dodanie investičného zlata, nadobudnutie investičného zlata z iného členského štátu a dovoz investičného zlata vrátane investičného zlata vo forme certifikátu na alokované alebo nealokované zlato alebo obchodované na účet zlata vrátane pôžičiek v zlate a swapových obchodov, ktoré obsahujú vlastnícke práva alebo iné práva týkajúce sa investičného zlata, ako aj obchody týkajúce sa investičného zlata zahŕňajúce futurity aforwardy, ktoré vedú k prevodu vlastníckych práv alebo iných práv týkajúcich sa investičného zlata. Sprostredkovanie dodania investičného zlata v mene a na účet inej osoby je oslobodené od dane.

Podľa § 67 ods. 4 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ, ktorý vyrába investičné zlato alebo pretvára zlato na investičné zlato, môže sa rozhodnúť, že dodanie investičného zlata inému platiteľovi bude zdaňovať. Sprostredkovanie dodania investičného zlata v mene a na účet inej osoby môže byť tiež zdaňované, ak sa toto sprostredkovanie týka dodania investičného zlata, ktorého dodanie sa platiteľ rozhodol zdaňovať.

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

nákup investičného zlata od dodávateľa spoločnosť M&K GLOBAL s.r.o., Šahy (ďalej len „dodávateľ zlata I.“), za údajné vykonanie ktorého vystavil dodávateľ zlata I. viacero faktúr v mesiacoch október až december 2006,

nákup investičného zlata od dodávateľa spoločnosť KUNSTAV s.r.o., Nitra (ďalej len „dodávateľ zlata II.“); za údajné vykonanie, ktorého vystavil dodávateľ zlata II. viacero faktúr v mesiacoch október až december 2006,

nákup zlata (zliatky) od dodávateľa spoločnosť SAFINA SLOVAKIA spol. s r.o., Bratislava (ďalej len „dodávateľ zlata III.“), za údajné vykonanie, ktorého vystavil dodávateľ zlata III. viacero faktúr v mesiacoch október a november 2006,

5. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že žalobca neunesol dôkazné bremeno [viď výsluch konateľa dodávateľa zlata II. pána Petra Benáka, vyjadrenie Puncového úradu Slovenskej republiky, znalecký posudok znalca o posúdení charakteru mechanicky spracovaných zliatkov zlata ako aj hore uvedený rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) sp.zn. 8SŽf/50/2011 zo dňa 25. septembra 2012], a preto aj žalovaný potvrdil správnosť záveru, že vyššie opísané zdaniteľné obchody sa neuskutočnili.

## II.

### Konanie na správnom súde

Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca za účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“, resp. „Občiansky súdny poriadok“) prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Žiline žalobu z 22.01.2016.

Krajský súd v Žiline ako správny súd konajúci po 01.07.2016 v zmysle ustanovenia § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) posúdil zákonnosť preskúmaného rozhodnutia v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konania, ktoré mu predchádzalo. Dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie je potrebné zrušiť a vrátiť žalovanému na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 4 S.s.p. z nižšie nasledovných dôvodov.

Preto podľa § 191 ods. 1 písm. g/ S.s.p. v spojení s § 191 ods. 3 písm. a/ S.s.p vo svojom rozsudku (ďalej len „napadnutý rozsudok“) vyslovil, že preskúmané rozhodnutie zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa § 491 ods. 1 S.s.p. platí, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa §191 ods. 1 písm. g/ S.s.p. správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

S poukazom na dotknuté ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku ako aj zák.č. 222/2004 Z.z. vrátane vyššie citovaného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane a žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného, správny súd vyslovil právny názor, že daňová kontrola v tejto právnej veci bola vykonaná nezákonne z dôvodu nedodržania jej zákonnej lehoty, a preto boli žalovaní ako aj správca dane pred vydaním napadnutých rozhodnutí viazaní vzhľadom najmä na to, že tento už bol vyslovený v právoplatnom rozsudku Krajského súdu v Žiline sp.zn. 20S/87/2009 zo dňa 20. novembra 2012.

Správny súd ďalej zdôraznil, že pri rozhodovaní je viazaný právnym názorom vysloveným najvyšším súdom v obdobnej veci žalobcu (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 8SŽf/55/2011 zo dňa 25. septembra 2012), prostredníctvom ktorého sa konštatovala nezákonnosť protokolu. Na uvedenom základe potom Najvyšší súd dospel k záveru o nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia a rozhodnutia správcu dane.

Následne správny súd konštatoval (viď bod č. 7 napadnutého rozsudku), že daňová kontrola u žalobcu začala dňa 31.01.2008 spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní. Ďalej dňa 11.06.2008 požiadal správca dane Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu do 31.01.2009, v čom mu bolo vyhovené. Dátum prerokovania prvého protokolu zo 16.12.2008 bol určený na 26.01.2009.

Po tom, čo sa žalobca s daňovým zástupcom dostavili k správcovi dane, prípisom z 29.01.2009 správca dane oznámil pokračovanie v predmetnej veci. Následne správca dane vypracoval nový protokol z 26.02.2009 s tým, že sa k protokolu môže žalobca vyjadriť.

Následne sa správny súd stotožnil s námietkou žalobcu (viď bod č. 20 a 22. napadnutého rozsudku), že na vykonanie vyrubovacieho konania neboli splnené zákonné podmienky z dôvodu, že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku (viď právny názor vyslovený Ústavným súdom Slovenskej republiky v náleze sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010 - ďalej len „Ústavný súd“, resp. „nálež Ústavného súdu“).

Preto krajský súd dospel k záveru, že v napadnutom rozhodnutí v spojení s prvostupňovým rozhodnutím sa vyskytla vada, na ktorú bol povinný krajský súd prihliadať „ex offio“ a ktorá bola navyše obsiahnutá v žalobných námietkach. Vzhľadom na zánik práva vyrubiť daň sa nezaoberal ostatnými žalobnými námietkami a nevyhodnocoval dôvodnosť podanej žaloby v ostatných žalobných námietkach.

S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba je dôvodná.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviska

A)

14. Proti napadnutému rozsudku sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť zo dňa 07.11.2016 (č.l. 71) z dôvodu uvedeného v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

Sťažovateľ namietal, že správca dane protokol zo 16.12.2008 anuloval na základe požiadavky žalobcu vykonať ďalšie dokazovanie a preto daňová kontrola bola ukončená dňa 26.03.2009. Ďalej namietal, že žalobca pri vyrubení dane vzhľadom na nezákonnosť protokolu o kontrole použil na vyrubenie dane ostatné dôkazy, ktoré získal v zákonnej ročnej lehote, poukazujúc na rozsudok najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžf/76/2013 zo dňa 06. novembra 2013.

Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu ako nedôvodnú zamietne.

B)

Z vyjadrenia žalobcu zo 07.02.2017 (č.l. 78) vyplýva, že sťažovateľ, hoci ako dôvod kasačnej sťažnosti uviedol ustanovenie § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p., tak táto kasačná sťažnosť nie je dôvodná, nakoľko povinnosťou sťažovateľa malo byť podľa žalobcu uvedenie relevantného ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Ďalej žalobca prezentoval svoju argumentáciu vo vzťahu k splneniu zákonných požiadaviek na zahájenie vyrubovacieho konania.

Tiež žalobca poukázal na právne názory vyslovené najmä v rozsudkoch Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžf/37/2010, sp.zn. 6Sžf/17/2012 a iné.

Záverom žalobca navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil právo na náhradu trov kasačného konania v plnej výške.

V.

#### Právne názory kasačného súdu

Senát Najvyššieho súdu 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. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), a s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou v spojení s § 439 ods. 3 písm. a/ S.s.p.) a neviazanosť sťažnostným návrhom (§ 453 ods. 3 S.s.p.) 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 zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 31. januára 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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

Kasačný súd zdôrazňuje, že právo na súdnu ochranu (či. 46 a nasl. ústavy) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (či. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím súdu a ktorý môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný (§ 439 ods. 3 písm. a/ a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.) jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa (procesnou) s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť dovolania, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti (§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c/ S.s.p.). V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

Sťažovateľ vychádza z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. (t.j. nesprávne právne posúdenie merita veci). S týmto dôvodom kasačnej sťažnosti 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/) aplikuje právnu normu vmerite veci bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu.

24. Pri výklade právnych predpisov a ich inštitútov nemôže správny súd k nim pristupovať len z hľadiska gramatického výkladu ale musí si spoľahlivo ustáliť zmysel a účel dotknutej právnej normy, t.j. v preskúmvanej veci otázku prípustnosti súčasného napadnutia právoplatného rozsudku viacerými dôvodmi kasačnej sťažnosti a tým aj vylúčiť kontraproduktívnu snahu sťažovateľa či už z dôvodu neistoty alebo nedostatku úplného presvedčenia o správnosti svojej dovolacej argumentácie pokusne uplatňovať popri sebe rozmanité, so sporom vecne nesúvisiace, hypotetické alebo navzájom sa

vyučujúce dôvody, a skúšať ako budú prijaté kasačným súdom.

Preto, čo sa týka nesprávneho právneho posúdenia veci, kasačný súd uvádza, že už podľa predchádzajúcej úpravy dospel k právnomu názoru, že ide o činnosť správneho súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery, a spätne na zistený skutkový stav aplikuje konkrétnu právnu normu. Nesprávne právne posúdenie je chybnou aplikáciou práva na zistený skutkový stav; dochádza k nej vtedy, ak súd nepoužil správny (náležitý) právny predpis alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

K právnej istote pri poskytovaní súdnej ochrany prispieva nielen správne právne posúdenie veci ale aj zotrvávanie na ustálenej judikatúre. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že v zmysle ústavných princípov (či. 1 ods. 1 veta prvá ústavy Slovenskej republiky) pod ustálenou rozhodovacou praxou je nutné chápať aj doterajšiu rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako odvolacieho súdu vykonávanú podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, ak je právny predmet súdneho prieskumu totožný pri obdobnom skutkovom stave.

V napadnutom rozsudku správny súd odkazuje na judikatúru Najvyššieho súdu ako záväznú pre preskúmanú vec. Z uvedeného dôvodu sa Najvyšší súd stotožňuje s právnym názorom vysloveným iným senátom v obdobnej veci, a to prostredníctvom rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 8Sžf/55/2011, podľa ktorého (konajúci senát ho cituje v zmysle ustanovenia § 20 S.s.p. v rozsahu relevantnom pre odôvodnenie svojich nižšie vyslovených záverov, v podrobnostiach je text rozsudku zverejnený na internetovej stránke Najvyššieho súdu):

„Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal z obsahu administratívneho spisu preukázané, že daňová kontrola u žalobcu začala dňa 31. januára 2008 spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní č. 694/320/117967/200"/Matu. Dňa 11. júna 2008 požiadal správca dane Daňový úrad Žilina I žiadosťou č. 694/320/50884/2008/Sim zo dňa 11. júna 2008 Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu do 31. januára 2009. Daňové riaditeľstvo prípisom č. V/320/3822/2008/Hol zo dňa 16. júna 2008 žiadosti správcu dane vyhovel a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžilo do 31. januára 2009. Následne správca dane upovedomením č. 694/320/63742/2008/Sim zo dňa 26. júna 2008 oznámil žalobcovi, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola nadriadeným orgánom predĺžená do 31. januára 2009. Ďalej mal najvyšší súd za preukázané, že dňa 8. januára 2009 sa žalobca spolu so svojim zástupcom JUDr. H. dostavili k správcovi dane, ktorý ich oboznámil so skutočnosťami zistenými pri kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. až IV. štvrtrok 2006 a I. a II. štvrtrok 2007, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 694/320/711/2009/Sim zo dňa 8. januára 2009. Následne správca dane doručil dňa 14. januára 2009 zástupcovi žalobcu JUDr. H. protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly č. 694/320/109637/2008/Sim zo dňa 16. decembra 2008 s výzvou na písomné vyjadrenie sa k protokolu v lehote ôsmich pracovných dní s tým, že termín prerokovania protokolu určil na deň 30. januára 2009. Ďalej sa v administratívnom spise žalovaného nachádza oznámenie správcu dane č. 694/320/4280/2009/Matu zo dňa 29. januára 2009, doručené zástupcovi žalobcu JUDr. H. dňa 30. januára 2009, z ktorého vyplýva, že dňa 26. januára 2009 Daňový úrad Žilina I prevzal písomné vyjadrenie žalobcu k protokolu o výsledku daňovej kontroly za II. štvrtrok 2006 (v administratívnom spise sa nenachádza), že vzhľadom na skutočnosti, ktoré žalobca uviedol v tomto vyjadrení, má považovať výzvu na vyjadrenie sa k protokolu a na prerokovanie protokolu zo dňa 16. decembra 2008 za bezpredmetnú a že správca dane bude v predmetnej veci konať ďalej. Následne správca dane vypracoval nový protokol o výsledku daňovej kontroly č. 694/320/13550/2009/Matu zo dňa 26. februára 2009, ktorý doručil dňa 2. marca 2009 zástupcovi žalobcu JUDr. H. s tým, že sa k protokolu môže písomne vyjadriť v lehote ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia a súčasne určil termín prerokovania tohto nového protokolu na deň 26. marca 2009. Ďalej mal najvyšší súd z obsahu pripojeného administratívneho spisu za preukázané, že žalobca v lehote ôsmich pracovných dní od doručenia protokolu o výsledku daňovej kontroly č. 694/320/13550/2009/Matu zo dňa 26. februára 2009,

pisomné vyjadrenie nezaslal, avšak prerokovania protokolu sa zúčastnil zástupca žalobcu JUDr. H., ktorý predmetný protokol podpísal.

Vychádzajúc z vyššie citovaných ustanovení zákona o správe daní, lehota ustanovená v 5 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. US 24/2010 z 29. júna 2010. Z tohto nálezu ďalej vyplýva, že „zákaz prekročiť zákonom stanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť“.

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

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

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

Ak teda správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 15 ods. 17 Zákona o správe daní, ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola v danom prípade tak nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 veta prvá Zákona o správe daní). V danom prípade však ak použitý bol, čo znamená, že celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho završením, vychádza tak zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto skutočnosti, je rovnako nezákonné (k tomu pozri bližšie nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010).

28. Napriek záverom uvedeným iným senátom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pri preberaní právnych názorov vyslovených Ústavným súdom, správny súd v preskúmvanej veci v zmysle

judikatúry Európskeho súdneho dvora [najmä rozsudok Ruiz Torija v Španielsko, resp. neskôr Garda Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] musí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

29. V danom prípade ide o argumentáciu žalovaného o prípustnosti skôr zistených dôkazných prostriedkov v spojení s odvolacou námietkou, že doručenie protokolu je možné považovať za úkon smerujúci na vyrubenie dane.

30. V uvedenej súvislosti odkazuje konajúci súd na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu (napríklad rozsudok sp.zn. ISžf 126/2011), v zmysle ktorej a na základe prihliadnutia k autonómnemu výkonu súdnej moci všeobecným súdnictvom (či. 141 ods. 2 v spojení s čl. 144 ods. 1 ústavy Slovenskej republiky) je nutné ustanovenie § 135 ods. 1 O.s.p. vykladať v tom duchu, že rozhodnutie Ústavného súdu v inom súdnom konaní predstavuje autoritatívnu výkladovú smernicu, pokiaľ sa nepreukáže opak.

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

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

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

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

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

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

Podľa názoru ústavného súdu sú citované závery daňového riaditeľstva i krajského súdu arbitrárne,

ústavne neakceptovateľné a s námietkou sťažovateľa sa nevysporiadali dostatočným spôsobom..

Lehota, ktorá bola ustanovená v § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov). Túto požiadavku v niektorých prípadoch zákonodarca formuloval celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu.

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

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

Ak teda daňový úrad v sťažovateľovom prípade nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní a poplatkov). V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza, zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné. "

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

Tento záver ústavného nálezu žalovaný v napadnutom rozhodnutí spochybňuje strohou argumentáciou, že k opätovnému rozhodnutiu dospel nie na základe uvedeného protokolu ale iba s využitím dôkazných prostriedkov, ktoré boli získané v procese daňovej kontroly pred uplynutím zákonnej lehoty. Na preskúmanie správnej aplikácie práva namietanej sťažovateľom (viď bod č. 14) preto musí kasačný súd v zmysle prechodných ustanovení stanoviť, ktorý z dotknutých právnych predpisov v daňovom konaní (dátum prerokovania protokolu určený na 18.05.2009, t.j. pred účinnosťou Daňového poriadku- či. I od 01.01.2012) alebo v súdnom prieskume (napadnutý rozsudok vydaný správnym súdom po účinnosti Daňového poriadku). S prihliadnutím na účinky zrušujúcich rozsudkov, ktoré vracajú účastníkov do neskončeného daňového konania je jednoznačné, že žalovaný a následne aj správca dane mali konať a rozhodovať s oporou v zákone č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov (ďalej len „zák.č. 511/1992 Zb.“) v spojení s § 165 ods. 2 Daňového poriadku.

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

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

Podľa § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

V uvedenej súvislosti je nutné zdôrazniť aj to, že prostredníctvom nálezu sa Ústavný súd nepochybne vyjadril aj k oprávneniu správcu dane použiť takto získaný protokol v daňovom konaní nasledovne:

„V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho záverom a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné“.

38. Za tejto situácie musí aj Najvyšší súd konštatovať, že ústavný nález v zmysle nižšie uvedených ustanovení zák.č. 511/1992 Zb. neobjasňuje vzťah protokolu ako nezákonne získaného dôkazného prostriedku k aplikácii prv zisteným dôkazným prostriedkom (viď bod č.15), t.j. zápisnice o ústnom pojednávaní, zápisnice o vypočutí svedkov, znalecký posudok a ďalšie dôkazy uvedené v odôvodnení rozhodnutia správcu dane na preskúmanú vec. Je totiž evidentné, že ústavný nález označuje takýto protokol iba za nezákonne získaný dôkazný prostriedok s aplikačným dopadom nezákonnosti na nasledujúce daňové konanie.

39. Navyše nie existencia protokolu vytvára predpoklady pre skôr získané dôkazné prostriedky ale naopak tieto sú podkladom pre vypracovanie obsahu protokolu, ktorý je výsledkom nielen komplexného zisťovania skutkového stavu (skutkové zistenia), ale aj s tým súvisiacej interpretácie daňových a iných právnych predpisov (právne závery) so záverom o existencii či neexistencii nedostatkov v daňovom priznaní, tzn. že v prípade protokolu sa v plnom rozsahu uplatňuje zásada hodnotenia dôkazov správcou dane (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf 97/2009 zo dňa 6. júla 2010). Nakoľko však túto argumentáciu žalovaný ďalej v odvolaní vôbec nevyužil, nemohol sa Najvyšší súd s ňou ďalej zaoberať.

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

40. Pre právny záver o prípustnosti dôkazných prostriedkov v ďalšom, t.j. vyrubovacím konaní je nutné najmä aplikovať na preskúmanú vec ustanovenia, ktoré určujú podmienky pre ukončenie daňovej kontroly a na to nadväzujúceho vyrubovacieho konania. V zmysle § 15 ods. 13 zák.č. 511/1992 Zb. je daňová kontrola ukončená prerokovaním protokolu. Hoci zákonodarca v § 29 ods. 4 zák.č. 511/1992 Zb. naznačil, že na protokol je nutné nazeráť ako na relevantný dôkazný prostriedok, na druhej strane v ustanovení § 15 ods. 13 zák.č. 511/1992 Zb. sa jeho význam rozrastá o podmienku na ukončenie daňovej kontroly, t.j. aj určenia ukončenia plynutia lehoty na vykonanie daňovej kontroly, a ďalej ako úkon na vyrubenie dane podľa § 45 zák.č. 511/1992 Zb. alebo jej rozdielu a začiatok vyrubovacieho konania s dôsledkami v zmysle § 44 zák. č. 511/1992 Zb.

Podľa § 15 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení po prerokovaní protokolu protokol podpisuje kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca a zamestnanec správcu dane. Odmietnutie podpisu kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom zamestnanec správcu dane v

protokole zaznamená spolu s dôvodom odmietnutia, ak je mu známy. Jedno vyhotovenie protokolu odovzdá zamestnanec správcu dane kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi. Deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia. Ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu.

Podľa §15 ods. 13 zák.č. 511/1992 Zb. v citovanom znení po prerokovaní protokolu daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

41. Pre Najvyšší súd je z vyššie citovaných ustanovení zrejmé, že nie je možné využiť jednotlivé dôkazy získané v priebehu zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, nakoľko iba zákonne získaný protokol ako daňový inštitút s právnymi účinkami na začatie vyrubovacieho konania v prípade zistenia daňovej povinnosti je možno ďalej použiť na odôvodnenie vyrubenej daňovej povinnosti. Preto si nemohol osvojiť sťažnostné body sťažovateľa ako dôvodné.

V.

42. Kasačný súd vzhľadom na dôvod kasačnej sťažnosti a s ním spojené sťažnostné námietky uplatnené sťažovateľom uvádza, že preskúmané rozhodnutie je postihnuté vadou s vplyvom na svoju zákonnosť.

Počas konania kasačný súd mu z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu únieového práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné súdny prieskum prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a stanoviska žalovaného/ žalobcu ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (či. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 8SŽf/55/2011, pri ktorom kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od jeho obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 469 v spojení s § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p. spolu s či. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A-24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská aForrai v. Slovenská republika č. A-48554/10 z25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 462 S.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 445 v spojení s § 452 ods. 1 a § 137 ods. 4 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

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

O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 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.