

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/103/2017  
Identifikačné číslo spisu: 5016200852  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.07.2019  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5016200852.1

## 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: Lynnfield s.r.o., so sídlom Vajanského 13A, 031 01 Liptovský Mikuláš, IČO: 45 299 561, zast. BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., so sídlom Františkánske námestie 4, 080 01 Prešov, IČO: 36 860 441, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 12. septembra 2017 sp. zn. 30S/64/2016, takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 103153710/2016 z 16.05.2016 (ďalej len „napadnuté 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. 102449882/2016 z 28.01.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ resp. „daň“) za zdaňovacie obdobie november 2013.

2. Určený rozdiel dane vyplynul z daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) za zdaňovacie

obdobie apríl až december 2013 zachytenej v protokole z daňovej kontroly č. 20053062/2015 z 30.03.2015 (ďalej len „protokol“).

3. Pôvodným rozhodnutím správcu dane z 04.05.2015 bol žalobcovi vyrubený za zdaňovacie obdobie november 2013 rozdiel dane vo výške 770 €. Toto rozhodnutie bolo žalovaným ako odvolacím orgánom rozhodnutím z 14.08.2015 zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie. Dôvodom bola skutočnosť, že protokol nebol daňovému subjektu doručený v súlade s § 30 ods. 4 Daňového poriadku (nepoučenie, že ak adresát bezdôvodne odmietne prijať písomnosť, táto je doručená dňom, keď bolo prijatie odmietnuté), v dôsledku čoho daňová kontrola nebola zákonným spôsobom ukončená.

4. Správca dane následne predmetný protokol zákonným spôsobom doručil splnomocnenej zástupkyni dňa 20.10.2015, dňa 04.11.2015 bolo správcovi dane doručené jej vyjadrenie k protokolu, následne jej správca dane zaslal oboznámenie s priebehom a výsledkami dokazovania z 26.11.2015, voči ktorému podala písomné vyjadrenie z 22.12.2015. Toto bolo na ústnom pojednávaní konanom dňa 22.01.2016 prerokované. Dňa 28.01.2016 správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie, ktorým vyrubil daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie november 2013 rozdiel dane vo výške 770 €.

5. Správca dane kontrolou neuznal daňovému subjektu nárok na odpočítanie dane vo výške 770 € z faktúry č. 01/2013 zo dňa 29.11.2013 od dodávateľa QMS-ENVISYSTEM, s. r. o., ktorej predmetom bolo dodanie služby - poradenstvo v oblasti ochrany životného prostredia a environmentalistiky so zameraním na poskytovanie Facility managementu v celkovej výške 4.620 €. Správca dane v rámci daňovej kontroly preveroval realizáciu prác deklarovanych na uvedenej faktúre, pričom dospel k záveru, že zistené skutočnosti nepreukazujú uskutočnenie zdaniteľných plnení za zdaňovacie obdobie november 2013 od tejto spoločnosti pre žalobcu tak, ako boli deklarované na predloženej faktúre. Žalobca si v rozpore s § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z uplatnil odpočítanie dane z tejto faktúry vo výške 770 €.

6. K námietkam žalobcu ohľadne použitia protokolu a nedodržania zákonnej lehoty na daňovú kontrolu sa vyjadril správca dane tak, že protokol je nezákonným dôkazom, ktorý nepoužil. Všetky skutočnosti a dôkazy získané v súlade so zákonom, ako aj ďalšie už existujúce dôkazy doplnené vo vyrubovacom konaní zhrnul a vyhodnotil v oboznámení s priebehom a výsledkami dokazovania na DPH za zdaňovacie obdobie roka 2013 zo dňa 26.11.2015 a umožnil daňovému subjektu sa k týmto zisteniam vyjadriť. Jeho pripomienky boli prerokované na ústnom pojednávaní. Použil dôkazy, ktoré získal v rámci zákonnej ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly a v období od uplynutia lehoty na výkon kontroly do riadneho doručenia protokolu nevykonával žiadne dokazovanie; správca dane za nezákonne získaný dôkaz považoval len protokol, ktorý nebol podkladom pre vydanie rozhodnutia.

7. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, podľa ktorého kontrolou nebolo preukázané, že došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení tak, ako boli deklarované na predložených faktúrach, a preto správca dane oprávnene neuznal nárok na odpočet z kontrolovaných faktúr.

8. K námietkam žalobcu ohľadne nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly uviedol, že protokol vzhľadom na to, že nebol doručený v zákonnej jednoročnej lehote na výkon daňovej kontroly, nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Správca dane však protokol nepoužil ako dôkaz; dôkazy, ktoré správca dane použil, boli dôkazmi zistenými v rámci zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly. V období od uplynutia lehoty na výkon daňovej kontroly, t. j. od 08.04.2015 do zákonného doručenia protokolu dňa 20.10.2015, správca dane nevykonával žiadne dokazovanie. Zároveň správca dane žalobcu s dôkazmi získanými v rámci zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly riadne oboznámil, žalobca k týmto zisteniam vyjadril, na základe čoho bolo uskutočnené ústne pojednávanie vo veci prerokovania pripomienok, priebehu a výsledku dokazovania na DPH za zdaňovacie obdobia apríl až december 2013, o čom bola spísaná zápisnica.

9. Žalovaný nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že dôkazy, ktoré boli získané počas zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, ktorá však nebola ukončená v zákonnej lehote, nie je možné použiť. Z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010 (ďalej len „nález Ústavného

súdu") vyplýva, že povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku nadobudol len protokol, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V danom prípade správca dane však protokol nepoužil; správca dane všetky dôkazy získané v rámci zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly opätovne zhrnul, vyhodnotil a oboznámil s nimi odvolávajúceho sa a zároveň mu dal možnosť sa k nim vyjadriť a jeho námietky s ním prerokoval.

10. V uvedenej súvislosti žalovaný poukázal na § 68 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po doručení protokolu s výzvou. Z uvedeného vyplýva, že vyrubovacie konanie začalo bez ohľadu na to, že nebola dodržaná zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly, a preto námietky žalobcu považoval za neopodstatnené.

## II.

### Konanie na krajskom súde

11. Žalobou podanou na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) dňa 19.07.2016 sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého aj prvostupňového rozhodnutia ako aj iných rozhodnutí správcu dane a žalovaného týkajúcich sa uskutočnenej daňovej kontroly a vrátenia veci na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia. Uznesením krajského súdu č. k. 30S/11/2016-160 z 03.10.2016 vylúčil krajský súd správnu žalobu voči napadnutému rozhodnutiu na samostatné konanie.

12. Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1 S.s.p, § 183 S.s.p.) a zistil, že napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie sú nezákonné, a preto ich je potrebné zrušiť podľa § 191 ods. 1 písm. g) S.s.p.

13. Krajský súd vyhodnotil ako dôvodnú žalobnú námietku, podľa ktorej napadnuté rozhodnutie aj prvostupňové rozhodnutie je nezákonné z dôvodu, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote a že protokol z nej je nezákonne získaným dôkazným prostriedkom. Krajský súd sa nestotožnil s právnym názorom žalovaného a správcu dane, že hoci protokol použiť nemohli (a ani ho nepoužili), mohli vychádzať z dôkazov získaných v časovom úseku jedného roka od začatia daňovej kontroly, že vyrubovacie konanie začalo doručením nezákonného protokolu a pre vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní protokol nebol potrebný.

14. Krajský súd poukázal na zákonnú lehotu ustanovenú v § 46 ods. 10 Daňového poriadku ako aj na dôsledky daňovej kontroly vykonávanej u kontrolovaného subjektu.

15. Krajský súd bol toho názoru, že ak správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ust. § 46 ods. 10 Daňového poriadku, ale aj zásady primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola v danom prípade tak nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť.

16. Keďže samotná daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, z uvedeného vyplýva, že žiaden dôkaz, ktorý bol vykonaný v rámci daňovej kontroly, nie je možné ako podklad pre vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní použiť. Krajský súd sa teda nestotožnil s námietkou, že je možné použiť dôkazy, ktoré boli vykonané v rámci jednoročnej zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

17. Krajský súd sa nestotožnil ani 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.

18. Argumenty žalovaného týkajúce sa neposkytnutia potrebnej súčinnosti zo strany žalobcu, krajský súd vyhodnotil tak, že boli uvedené len vo vyjadrení k žalobe. Nakoľko tieto argumenty neboli uvedené

žalovaným už v napadnutom rozhodnutí, resp. správcovi dane v prvostupňovom rozhodnutí, tak daňový subjekt nemohol na nich reagovať v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu.

19. Len na margo uvedeného argumentu žalovaného krajský súd konštatoval, že skutočnosť, že splnomocnená zástupkyňa daňového subjektu odmietla prevziať protokol, nepovažoval za neposkytnutie potrebnej súčinnosti správcovi dane, pretože toto konanie je jej zákonným právom. Pokiaľ by správca dane dodržal zákonné podmienky pri odmietnutí prevzatia protokolu (§ 30 ods. 4 Daňového poriadku), samotným odmietnutím prevzatia protokolu by došlo k doručeniu protokolu a nedošlo k prekročeniu ročnej lehoty daňovej kontroly.

20. Ďalej sa krajský súd vyjadril k otázke, či závery nálezov Ústavného súdu sú popri zákone č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov aj použiteľné na právnu úpravu Daňového poriadku. V tejto súvislosti považoval krajský súd za právne bezvýznamné, či k začatiu vyrubovacieho konania dôjde podľa zákona č. 511/1992 Zb. (prerokovaním tohto protokolu) alebo podľa Daňového poriadku (doručením tohto protokolu).

21. Podľa názoru krajského súdu sa javí ako obchádzanie zákona vyslovený právny názor žalovaným, že vyrubovacie konanie začína doručением akéhokolvek, teda i nezákonného protokolu. Potom by postačovalo, keby správca dane vyhotovil hocaké oboznámenie sa s priebehom a výsledkami dokazovania na daň a toto oznámenie by nahrádzalo samotný protokol, z ktorého by však správca dane v ďalšom konaní vychádzal ako z protokolu.

22. Vzhľadom na vyššie uvedené sa krajský súd nezaoberal ďalšími žalobnými námietkami týkajúcimi sa meritórneho posúdenia uznania či neuznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty ani na to nadväzujúcim vyjadrením žalovaného, a to vzhľadom na dôvodnosť prvej žalobnej námietky, ktorá je zásadného charakteru.

### III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

23. Rozsudok krajského súdu napadol žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnou sťažnosťou z 27.10.2017 (č. l. 75), v ktorej ako dôvod kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

24. V sťažnostných bodoch uviedol, že správca dane na základe rozhodnutia sťažovateľa vydal prvostupňové rozhodnutie, pričom v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku postupoval podľa právneho názoru odvolacieho orgánu a opravil pochybenia zistené odvolacím orgánom. Správca dane sa vo vyrubovacom konaní riadil nálezom Ústavného súdu a z dôvodu prekročenia maximálnej dĺžky trvania kontroly v daňovom konaní nepoužil protokol z daňovej kontroly ako zákonne získaný dôkazný prostriedok vo vyrubovacom konaní.

25. Sťažovateľ je toho názoru, že z dôvodu, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote, protokol z tejto kontroly nebol podkladom pre vydanie nového rozhodnutia. Všetky dôkazy získané počas kontroly, ktoré boli zhrnuté v protokole, boli získané v zákonom stanovenej ročnej lehote na výkon daňovej kontroly, a preto ich správca dane mohol použiť ako dôkazy vo vyrubovacom konaní.

26. Sťažovateľ trvá na svojom právnom názore, že napriek tomu, že nebola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly, neznamená to, že daňová kontrola nebola začatá v súlade s ust. § 46 ods. 2 Daňového poriadku (v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly - 08.04.2014). Keďže predmetná daňová kontrola bola začatá v súlade so zákonom, správca dane ju musel podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku ukončiť vyhotovením a doručením protokolu, a to aj napriek tomu, že nebola dodržaná lehota na jej vykonanie. Zrušujúcim rozhodnutím sťažovateľa bol správca dane vrátený do vyrubovacieho konania (ktoré je ukončené dňom doručenia rozhodnutia), preto bol povinný konať a rozhodnúť vo veci.

27. Sťažovateľ poukázal na tú časť nálezU Ústavného súdu, z ktorej vyplýva, že:

„Ak daňový úrad nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, 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.“

28. Podľa názoru sťažovateľa však nemožno tvrdiť, že všetky dôkazy získané počas kontroly, ktoré boli zhrnuté aj v protokole, sú z dôvodu nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly nezákonné. Podkladom pre vydanie nového rozhodnutia boli naopak zákonne získané dôkazy o daňovej kontrole, ako aj dôkazy získané vo vyrubovacom konaní.

29. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

#### IV.

##### Právne názory kasačného súdu

30. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. 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. 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 internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. júla 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

31. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania správneho súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov. V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

32. 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 s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, 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.

33. Kasačná sťažnosť sťažovateľa je založená na tom, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď mal za to, že vo vyrubovacom konaní voči žalobcovi nie je možné použiť dôkazy, ktoré boli vykonané v rámci jednoročnej zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ak samotná daňová kontrola nebola vykonaná a ukončená v súlade so zákonom. S týmto záverom krajského súdu sa stotožňuje aj kasačný súd a pre úplnosť tieto dôvody doplní.

34. Vo veci je potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým bolo napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím zrušené. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Ako správne uviedol už krajský súd, medzi účastníkmi nebolo sporné, že protokol bol doručený po zákonnej lehote stanovenej v ustanovení § 46 ods. 10 Daňového poriadku a že z tohto dôvodu ide o nezákonný dôkazný prostriedok. Spornou medzi účastníkmi bola otázka možnosti použitia dôkazov získaných počas daňovej kontroly vo vyrubovacom konaní, ak bol protokol vyhodnotený ako nezákonný z dôvodu nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly.

35. Z obsahu spisu správcu dane vyplýva, že pôvodné rozhodnutie správcu dane bolo sťažovateľom zrušené s odôvodnením, že správca dane daňový subjekt podľa § 30 ods. 4 Daňového poriadku nepoučil, že ak adresát bezdôvodne odmietne prijať písomnosť, táto je doručená dňom, keď bolo prijatie odmietnuté, a preto protokol nebol daňovému subjektu doručený v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku, v čoho dôsledku nemala byť podľa správcu dane ako aj sťažovateľa daňová kontrola zákonným spôsobom ukončená.

Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku v znení relevantnom pre preskúvanú vec 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 daňovej kontrole.

Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku v cit. 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 vykázať 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 predpisov1) zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov1) 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 cit. znení daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

Podľa § 46 ods. 10 veta prvá a druhá Daňového poriadku v cit. znení lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

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

Podľa § 68 ods. 2 Daňového poriadku v cit. znení správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, ak  
a) sa daňový subjekt vzdá práva na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole,

- b) daňový subjekt nemá pripomienky k zisteniam v protokole,
- c) sa daňový subjekt nevyjadrí k protokolu v lehote určenej správcom dane vo výzve; v tom prípade správca dane o tejto skutočnosti spíše úradný záznam.

Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku v cit. znení ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

36. S uvedeným právnym názorom o nezákonnom ukončení daňovej kontroly kasačný súd nemôže súhlasiť. Pre kasačný súd je nepochybné, že zákonná lehota uvedená v ust. § 46 ods. 10 veta prvá a druhá Daňového poriadku na vykonanie daňovej kontroly má v dôsledku nálezu Ústavného súdu nemennú hodnotu, t.j. po 08.04.2015 v preskúmvanej veci bola skonsumovaná lehota na vykonávanie daňovej kontroly a s tým zanikli oprávnenia správcu dane vyvolané právoplatným oznámením správcu dane o daňovej kontrole. Hoci to zákonodarca v Daňovom poriadku výslovne neuviedol, kasačný súd zdôrazňuje, že po uplynutí zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nie je správca dane oprávnený ďalej pokračovať v začatej daňovej kontrole, ktorá z tohto dôvodu sa ukončuje.

37. Preto ďalšie úkony správcu dane po 08.04.2015 nemali oporu v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Tým, že následne protokol doručil splnomocnenej zástupkyňi dňa 20.10.2015, že dňa 04.11.2015 prevzal jej vyjadrenie k protokolu, následne správca dane zaslal oboznámenie s priebehom a výsledkami dokazovania z 26.11.2015 ako aj prerokovanie písomného vyjadrenia splnomocnenej zástupkyne na ústnom pojednávaní vykonanom dňa 22.01.2016, došlo k prekročeniu právomoci správcu dane.

38. Hoci správca dane v súlade s ust. 46 ods. 8 a odsek 10 Daňového poriadku, t.j. včas, vyhotovil protokol, nasledujúce úkony smerom k žalobcovi nevyvolali jeho právne účinky predpokladané zákonodarcom pre vyrubovacie konanie, nakoľko ide o vzájomne podmienené a previazané úkony pri správe daní. Preto kasačný súd nemôže súhlasiť s argumentáciou sťažovateľa, že bol oprávnený v zmysle ust. § 68 ods. 1 Daňového poriadku začať vyrubovacie konanie, nakoľko disponoval riadne doručeným protokolom. Podľa sťažovateľa táto zákonná podmienka mala byť u správcu dane splnená po 20.10.2015, t.j. v čase, kedy ale už touto právomocou nemohol disponovať.

39. V tejto súvislosti musí kasačný súd opakovane zdôrazniť (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/69/2017 z 05.11.2018), že daňová kontrola je jedným z kontrolných a preverovacích mechanizmov, ktorý sa v daňovom konaní na dosiahnutie jeho účelu využíva, pričom ide verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý primárne smeruje k správne vyrubovaniu (dovyrubeniu) daní (predprípravné štádium) a sekundárne k ukladaniu sankcií. Zároveň slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Vzhľadom na to, že ide o závažný zásah daňového orgánu do súkromnej sféry daňového subjektu, môže byť v súlade so zásadou zákonnosti vykonaná len v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon, pričom musí byť rešpektovaná aj zásada primeranosti (proporcionality).

40. Kasačný súd musí tiež pri aplikácii princípu konštantnej judikatúry poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžfk/63/2017 z 21.11.2018 týkajúci sa žalobcu, v zmysle ktorého: „Ak teda správca dane nerešpektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, poruší tým nielen

ustanovenie o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní. Daňová kontrola v takom prípade nie je vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V prípade, že použitý je, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho završením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly, a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné."

41. Ďalej kasačný súd nemôže súhlasiť s argumentáciou sťažovateľa, že začatú daňovú kontrolu musel správca ukončiť vyhotovením a doručením protokolu, a to aj napriek tomu, že nebola dodržaná lehota na jej vykonanie. Zo strany sťažovateľa ide o nesprávne právne posúdenie veci pri aplikácii § 68 ods. 1 Daňového poriadku. Nie je pravdou, že zrušujúcim rozhodnutím sťažovateľa bol správca dane vrátený do vyrubovacieho konania. Sťažovateľ nesprávne procesne vyhodnotil úkony správcu dane po 08.04.2015 a naopak mal ich označiť za nezákonné. Ako už bolo vyššie uvedené (viď bod č. 36), po uplynutí zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly sa v nej ďalej nesmie pokračovať a oprávnenia správcu dane nadobudnuté právoplatným oznámením správcu dane o daňovej kontrole uplynutím času zanikajú. Správca dane musí následne o tejto skutočnosti kontrolovaný subjekt informovať.

42. Rovnako kasačný súd považuje za nesprávnu argumentáciu sťažovateľa založenú na tom, že všetky dôkazy získané počas kontroly, ktoré boli zhrnuté v protokole a boli získané v zákonom stanovenej ročnej lehote na výkon daňovej kontroly, možno použiť v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkazy vo vyrubovacom konaní voči žalobcovi (bližšie body 25 a 28). Na druhej strane však kasačný súd pripúšťa možnosť takto získané dôkazné prostriedky použiť vo vyrubovacích konaniach u iných daňových subjektov, napríklad v dodávateľskom reťazci, v ktorom bol zapojený žalobca, alebo v iných daňových konaniach. Preto nie je možné ich generálne označiť ako nezákonné.

43. Vzhľadom na to, že daňová kontrola bola ukončená uplynutím zákonnej lehoty s následným zánikom oprávnení správcu dane pokračovať v daňovej kontrole a vykonávať na to nadväzujúce úkony daňového konania podľa Štvrtej časti Daňového poriadku, konkrétne vyrubovacie konanie, kasačný súd musí konštatovať, že nie je daný procesný priestor na vykonávanie dokazovania. Preto nie je ani možné žiaden dôkaz, ktorý bol vykonaný v rámci zákonnej lehoty pre daňovú kontrolu, použiť ako podklad pre vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní voči žalobcovi.

44. Ak správca dane začal a pokračoval vo vyrubovacom konaní po prekročení zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a následne vydal rozhodnutie o vyrubení dane, konal v rozpore so zákonom a spôsobil tým nezákonnosť prvostupňového a napadnutého rozhodnutia.

45. Celkom odlišná právna situácia nastala vo veci rozhodnutej Najvyšším súdom Slovenskej republiky pod sp.zn. 5Sžf/46/2016 z 13.12.2017, nakoľko tu konajúci senát dospel k právnomu záveru, že daňová kontrola ako taká je nezákonná, a preto:

„Ius ex iniuria non oritur“, t.j. právo nevzniká z bezprávia, a teda keď je daňová kontrola nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonané v rámci nej. Ani vykonaním dokazovania vo vyrubovacom konaní nemôže dôjsť ku konvalidácii nedostatku, spočívajúceho v nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie, keďže účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane obstarávať a vykonávať dôkazy, ktoré už boli obstarané a vykonané v rámci daňovej kontroly."

46. Argumentáciu sťažovateľa, že žalobca bol pri preberaní protokolu nesúčinný, považuje kasačný súd vzhľadom na vyššie uvedené za právne irelevantnú. Naopak, sťažovateľ sám zrušil rozhodnutím z 14.08.2015 prvé rozhodnutie o vyrubení dane z dôvodu nezákonne doručeného protokolu dňa 01.04.2015, v čoho dôsledku nebola daňová kontrola zákonným spôsobom ukončená. V napadnutom rozhodnutí sťažovateľ ďalej konštatuje, že protokol z dôvodu doručenia po zákonnej jednoročnej lehote (až dňa 20.10.2015) nadobudol povahu nezákonného dôkazu, a preto ho vo vyrubovacom konaní nepoužil. Rovnako z kasačnej sťažnosti vyplýva sťažovateľovo presvedčenie o nezákonnosti protokolu. Zákonnosť resp. nezákonnosť protokolu teda nebola medzi účastníkmi konania sporná, a preto nebol

dôvod v kasačnom konaní posudzovať súčinnosť resp. nesúčinnosť daňového subjektu a z toho vyplývajúci záver o ukončení resp. neukončení daňovej kontroly v zákonnej lehote, aj keď ju konajúci súd môže vnímať odlišne.

47. Podľa názoru kasačného súdu je preto na základe vyššie uvedených záverov preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď zrušil napadnuté a prvostupňové rozhodnutie. Rozhodnutie krajského súdu spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.).

48. Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými krajským súdom o tom, že napadnuté a prvostupňové rozhodnutia bolo potrebné z dôvodu ich nezákonnosti zrušiť. Námiety sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, a preto Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

49. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a stanoviska žalobcu ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp. zn. 4Sžfk/69/2017 a sp. zn. 6Sžfk/63/2017, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od ich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 469 v spojení s § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchytil (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), rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

50. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že žalobcovi, ktorý mal v kasačnom konaní úspech (zamietnutie kasačnej sťažnosti) priznal úplnú náhradu účelne vynaložených trov kasačného konania voči sťažovateľovi (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S.s.p.).

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 prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).