

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/11/2019  
Identifikačné číslo spisu: 5016200849  
Dátum vydania rozhodnutia: 20.02.2020  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5016200849.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu : Lynnfield s. r. o., so sídlom v Liptovskom Mikuláši, Vajanského 13A, IČO : 45 299 561, právne zastúpený : BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., so sídlom v Prešove, Františkánske námestie 4, IČO: 36 860 441, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, v konaní o správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného zo 16. mája 2016 č. 103153249/2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline z 12. septembra 2017 č. k. 30 S 61/2016-66, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného z a m i e t a .  
Žalobca má právo voči žalovanému na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom z 12. septembra 2017 č. k. 30 S 61/2016-66 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správneho súdu“) zrušil rozhodnutie žalovaného zo 16. mája 2016 č. 103153249/2016 (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného orgánu verejnej správy“), ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej aj ako „žalovaný orgán verejnej správy“) potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Žilina z 28. januára 2016 č. 102449792/2016 (ďalej aj ako „rozhodnutie prvoinštančného orgánu verejnej správy“), ktorým Daňový úrad Žilina (ďalej aj ako „prvoinštančný orgán verejnej správy“) vyrubil daňovému subjektu Lynnfield s. r. o., so sídlom v Liptovskom Mikuláši, Vajanského 13A, IČO : 45 299 561 (žalobcovi v konaní pred správnym súdom) podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. rozdiel dane v sume 3.872,66 eur, na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013 a rozhodnutie prvoinštančného orgánu verejnej správy a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Správny súd ďalej rozhodol, že žalobca má voči žalovanému právo na náhradu účelne vynaložených trov konania v celom rozsahu.

2. Správny súd v napadnutom rozhodnutí poukázal na ustanovenie § 177 ods. 1 Správneho súdneho poriadku a na ustanovenia § 46 ods. 1, ods. 8, ods. 9 písm. a/ a ods. 10 a na ustanovenia § 68 ods. 1,

ods. 2 a ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. a skonštatoval, že vyhodnotil žalobnú námietku, podľa ktorej rozhodnutie žalovaného orgánu verejnej správy aj rozhodnutie prvoinštančného orgánu verejnej správy je nezákonné z dôvodu, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote a že protokol z nej je nezákonne získaným dôkazným prostriedkom, ako dôvodnú. Medzi účastníkmi nebolo sporné, že protokol z vykonanej daňovej kontroly bol doručený po zákonnej lehote stanovenej v ustanovení § 46 ods. 10 daňového poriadku, a že teda z tohto dôvodu ide o nezákonný dôkazný prostriedok. Žalovaný orgán verejnej správy spolu so správcom dane mali za to, že hoci tento dôkazný prostriedok 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. S týmto právnym názorom sa správny súd nestotožnil.

3. Správny súd ďalej uviedol, že lehota ustanovená v ustanovení § 46 ods. 10 daňového poriadku 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. 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. 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 § 46 ods. 10 daňového poriadku, z ktorého vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, že daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon.

4. Správny súd bol názoru, že ak správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 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. 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. Správny súd sa teda nestotožnil s námietkou, že je možné použiť dôkazy, ktoré boli vykonané v rámci jednoročnej zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

5. Správny súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalovaného orgánu verejnej správy, 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. Teleologickým výkladom tohto ustanovenia je možné dôjsť k jednoznačnému záveru, že zákonodarca pri doručovaní protokolu mal na mysli len protokol zákonný. Daňový poriadok nepočíta so situáciou, kedy bude vydané rozhodnutie vo vyrubovacom konaní bez existencie platného a zákonného protokolu o daňovej kontrole. Ustanovenie § 68 ods. 2 a ods. 3 daňového poriadku explicitne stanovuje jednotlivé situácie, kedy správca dane vydá rozhodnutie vo vyrubovacom konaní, pričom však vždy podmienkou pre vydanie takéhoto rozhodnutia je samotný protokol o daňovej kontrole. To znamená, že pokiaľ v danom prípade nie je splnená podmienka existencie zákonného protokolu o daňovej kontrole, nie je možné vydať rozhodnutie vo vyrubovacom konaní.

6. Čo sa týka tvrdenia žalovaného orgánu verejnej správy uvedeného vo vyjadrení k žalobe o odmietnutí prevzatia protokolu žalobcom 01. apríla 2015, z čoho má vyplývať, že nebola dodržaná podmienka poskytnutia potrebnej súčinnosti zo strany daňového subjektu, krajský súd konštatoval, že toto tvrdenie žalovaného orgánu verejnej správy nebolo uvedené v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, ale len vo vyjadrení k žalobe. Pokiaľ žalovaný orgán verejnej správy mal za to, že daňová kontrola nebola vykonaná v lehote práve z dôvodu neposkytnutia súčinnosti daňového subjektu, čo by malo vplyv na posúdenie jej prípadnej zákonnosti či nezákonnosti, uvedené mal uviesť žalovaný orgán verejnej správy už v napadnutom rozhodnutí, resp. už správca dane mal tento argument uviesť v rozhodnutí prvoinštančného orgánu verejnej správy, aby daňový subjekt mohol na tento argument reagovať v odvolaní voči rozhodnutiu prvoinštančného orgánu verejnej správy. Správny súd poukazuje na ustálenú rozhodovaciu

prax správnych súdov Slovenskej republiky, že nedostatok odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je možné nahrádzať vyjadrením žalovaného orgánu verejnej správy k žalobe. Tento argument žalovaného orgánu verejnej správy teda už nie je relevantný pre posúdenie prípadnej zákonnosti dĺžky daňovej kontroly, keďže nebol správnymi orgánmi vyjadrený už v správnom konaní. Len na margo uvedeného argumentu žalovaného orgánu verejnej správy správny súd konštatoval, že skutočnosť, že splnomocnená zástupkyňa daňového subjektu odmietla prevziať protokol, nie je neposkytnutím potrebnej súčinnosti správcovi dane, pretože toto konanie je jej zákonným právom. Pritom aj takýto úkon mohol mať za následok riadne doručenie protokolu, pokiaľ by správny orgán dodržal podmienky vyplývajúce z ustanovenia § 30 ods. 4 daňového poriadku, ktorý konkrétne stanovuje zákonné podmienky, kedy sa bezdôvodné odmietnutie prijatia písomnosti považuje za doručenie tejto písomnosti. Ak pri tomto jej procesnom úkone pochybil správca dane tým, že splnomocnenú zástupkyňu daňového subjektu o tomto nepoučil v zmysle tohto zákonného ustanovenia, uvedená skutočnosť nemôže byť pripísaná na vrub daňového subjektu ako dôvod neposkytnutia súčinnosti správcovi dane. Pokiaľ by správca dane dodržal zákonné podmienky pri odmietnutí prevzatia protokolu (ustanovenie § 30 ods. 4 daňového poriadku), samotným odmietnutím prevzatia protokolu by nedošlo k prekročeniu ročnej lehoty daňovej kontroly. T. j. samotné odmietnutie prevzatia písomnosti samo osebe nie je úkonom nesúčinnosti, pretože za dodržania zákonných podmienok by tento procesný úkon nijako nebrzdil priebeh daňovej kontroly.

7. Správny súd sa nestotožnil ani s právnym názorom uvedeným vo vyjadrení k žalobe, že procesný postup, ktorý zvolil správca dane, je v súlade so zákonom vzhľadom na odlišnú právnu úpravu ukončenia daňovej kontroly podľa zákona č. 511/1992 Zb. a daňového poriadku. Je pravda, že nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. III. ÚS 24/2010 sa vzťahuje na právnu úpravu zákona č. 511/1992 Zb.. Jeho závery sú však použiteľné aj na právnu úpravu daňového poriadku, pretože aj podľa daňového poriadku je možné vydať rozhodnutie vo vyrubovacom konaní len v prípade, ak predtým bol vydaný protokol o výsledku daňovej kontroly. V tejto súvislosti je právne bezvýznamné, či k začatiu vyrubovacieho konania dôjde podľa zákona č. 511/1992 Zb. (prerokovaním tohto protokolu) alebo podľa daňového poriadku (doručením tohto protokolu). Podľa názoru správneho súdu sa javí ako obchádzanie zákona vyslovený právny názor žalovaným orgánom verejnej správy, že vyrubovacie konanie začína doručením akéhokoľvek, teda i nezákonného protokolu. Pokiaľ by totiž daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote, a preto by bol protokol nezákonný, postačovalo by, keby správca dane vyhotovil akési oboznámenie sa s priebehom a výsledkami dokazovania na daň, ktoré by nahrádzalo samotný protokol, z ktorého by však správca dane vychádzal ako z protokolu, hoci by naň zákonné požiadavky ako na protokol kladené neboli. Týmto spôsobom by dochádzalo k obchádzaniu daňového poriadku, ktorý ako podmienku vydania rozhodnutia vo vyrubovacom konaní (a aj samotného začatia vyrubovacieho konania) vyžaduje vyhotovenie zákonného protokolu o výsledku daňovej kontroly t. j. protokolu doručeného daňovému subjektu v zákonnej lehote. Preto podľa názoru správneho súdu je doručenie protokolu po zákonom stanovenej lehote v zmysle ustanovenia § 46 ods. 10 daňového poriadku právne neúčinné a nemôže mať za následok začatie vyrubovacieho konania.

8. Správny súd bol názoru, že je bezpredmetné, či protokol z kontroly označil ako nezákonný dôkaz už odvolací správny orgán, t. j. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ako v danom prípade), alebo sa tak stalo až v konaní pred súdom (či už všeobecnými súdmi alebo Ústavným súdom Slovenskej republiky). Podstatná je skutočnosť, že protokol bol označený ako nezákonný dôkaz, a preto treba konštatovať, že chýba výsledok daňovej kontroly vrátane hodnotenia dôkazov, ktorý nie je možné nahradiť iným dôkazom vyhotoveným správcom dane.

9. Vzhľadom na vyššie uvedené sa správny súd ďalšími žalobnými námietkami týkajúcimi sa meritórneho posúdenia uznania či neuznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty nezaoberal, tak ako sa nezaoberal ani vyjadrením žalovaného orgánu verejnej správy, ktoré reaguje na tieto žalobné námietky, a to vzhľadom na dôvodnosť prvej žalobnej námietky, ktorá je zásadného charakteru. V ďalšom konaní budú správne orgány viazané právnym názorom správneho súdu, že daňová kontrola a protokol z nej sú nezákonné a opätovne posúdia podmienky na vedenie vyrubovacieho konania.

10. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa ustanovenia § 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku a priznal žalobcovi voči žalovanému orgánu verejnej správy právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, pretože žalobca mal vo veci úspech.

11. Žalovaný orgán verejnej správy podal riadne a včas proti rozhodnutiu správneho súdu kasačnú sťažnosť (ďalej aj ako „podaná kasačná sťažnosť“ alebo „kasačná sťažnosť žalovaného“), v ktorej sa

domáhal aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) zrušil rozhodnutie správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby zmenil rozhodnutie správneho súdu a správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol.

12. Žalovaný orgán verejnej správy napadol rozhodnutie správneho súdu podanou kasačnou sťažnosťou v celom rozsahu z dôvodu podľa ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g/ Správneho súdneho poriadku - súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

13. Žalovaný orgán verejnej správy v podanej kasačnej sťažnosti uviedol, že u žalobcu vykonal daňovú kontrolu za predmetné zdaňovacie obdobie, z ktorého vyhotovil protokol a následne vydal rozhodnutie, ktoré v rámci odvolacieho konania odvolací orgán zrušil a vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. Predmetná daňová kontrola bola začatá v súlade s ustanovením § 46 daňového poriadku v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly. O začatí daňovej kontroly za predmetné zdaňovacie obdobia správca dane so žalovaným spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní.

14. Správca dane na základe rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, vydal rozhodnutie č. 102449792/2016 zo dňa 28. januára 2016 podľa ustanovenia § 68 ods. 5 a ods. 6 daňového poriadku, v ktorom určil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 3.872,66 eur za zdaňovacie obdobie august 2013, pričom daňový úrad v zmysle ustanovenia § 74 ods. 4 daňového poriadku postupoval podľa právneho názoru odvolacieho orgánu a opravil pochybenia zistené odvolacím orgánom. Uvedené rozhodnutie správcu dane odvolací orgán potvrdil rozhodnutím č. 103153249/2016 zo 16. mája 2016.

15. Správca dane sa vo vyrubovacom konaní riadil nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 a z dôvodu prekročenia maximálnej dĺžky trvania kontroly v daňovom konaní nepoužil protokol z daňovej kontroly ako zákonne získaný dôkazný prostriedok vo vyrubovacom konaní. Uviedol, že aj keď nebola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly, neznamená to, že kontrola nebola začatá. Keďže daňová kontrola bola začatá v súlade so zákonom, nemožno vysloviť názor, že kontrola nebola začatá a vykonaná. Daňová kontrola začala spôsobom podľa daňového poriadku, t. j. v súlade so zákonom, preto správca dane daňovú kontrolu musel ukončiť a to aj napriek tomu, že nebola dodržaná lehota na jej vykonanie. Podľa ustanovenia § 46 ods. 9 písm. a/ daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu. Zamestnanci správcu dane, poverení výkonom daňovej kontroly boli preto povinní vyhotoviť protokol z kontroly. Uviedol, že podľa ustanovenia § 46 ods. 8 daňového poriadku, ak sa daňovou kontrolou zistí rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat', alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole.

16. Žalovaný orgán verejnej správy bol názoru, že z dôvodu, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote, protokol z tejto kontroly nebol podkladom pre vydanie nového rozhodnutia. Uviedol, že vo vyrubovacom konaní sa správca dane o tento protokol nijako neopiera a v rozhodnutí sa naň neodvoláva. 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, nakoľko nimi bolo možné zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a nie sú získané v rozpore so zákonom. Žalovaný orgán verejnej správy má za to, že tieto dôkazy z dôvodu nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly nemožno považovať za nezákonné a uvedený postup správcu dane a žalovaného je v súlade s daňovým poriadkom.

17. V kasačnej sťažnosti ďalej uviedol, že správca dane po doručení protokolu spolu s výzvou a po uplynutí lehoty na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole vydal rozhodnutie podľa ustanovenia § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za predmetné zdaňovacie obdobie. Následne v odvolacom konaní uvedené rozhodnutie správcu dane žalovaný orgán verejnej správy rozhodnutím o odvolaní zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly. Právnym názorom žalovaného orgánu verejnej správy bol správca dane zaviazaný ďalej postupovať vo vyrubovacom konaní podľa ustanovenia § 68 daňového poriadku. Takýto postup je podľa názoru žalovaného orgánu verejnej správy správny a vychádza z ustanovení daňového poriadku.

18. Poukazuje, že napriek tomu, že nebola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly, neznamená to, že daňová kontrola nebola začatá. Predmetná daňová kontrola bola začatá v súlade s ustanovením § 46 ods. 2 daňového poriadku (deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly), o začatí predmetnej daňovej

kontroly spísal správca dane so žalobcom zápisnicu o ústnom pojednávaní. To znamená, že predmetná daňová kontrola bola zákonne začatá, a preto nemožno tvrdiť, že nebola začatá a vykonaná. Keďže predmetná daňová kontrola bola začatá, správca dane ju musel ukončiť vyhotovením a doručením protokolu a to aj napriek tomu, že nebola dodržaná lehota na jej vykonanie. Zrušujúcim rozhodnutím žalovaného orgánu verejnej správy bol správca dane vrátený do vyrubovacieho konania (ktoré je ukončené dňom doručenia rozhodnutia), preto bol povinný konať a rozhodnúť vo veci, pričom protokol z predmetnej daňovej kontroly vo vyrubovacom konaní nebol použitý ako dôkaz. Na základe uvedeného žalovaný orgán verejnej správy nesúhlasí s právnym názorom správneho súdu, podľa ktorého, ak daňová kontrola nebola ukončená zákonným spôsobom, nebolo možné pokračovať vo vyrubovacom konaní, a že všetky dôkazy zabezpečené v priebehu nezákonne vykonanej daňovej kontroly nadobudli povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku.

19. Žalovaný orgán verejnej správy poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 z ktorého 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. Podľa názoru žalovaného orgánu verejnej správy nemožno tvrdiť, že všetky dôkazy získané počas kontroly, ktoré boli zhrnuté aj v protokole, sú z dôvodu nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly nezákonné. Správca dane postupoval tak, že po zrušení prvého rozhodnutia a vo vyrubovacom konaní doplnil existujúce dôkazy - vykonal všetky preverenia a výpovede svedkov, ktorými bolo možné zistiť a objasniť skutočnosti pre správne určenie dane. Protokol z predmetnej daňovej kontroly nebol použitý ako dôkaz vo vyrubovacom konaní a nebol ani podkladom pre vydanie nového rozhodnutia a správca dane sa o tento nijako neopiera a v rozhodnutí sa naň neodvoláva. Podkladom pre vydanie nového rozhodnutia boli zákonne získané dôkazy o daňovej kontrole, ako aj dôkazy získané vo vyrubovacom konaní.

20. K podanej kasačnej sťažnosti sa žalobca nevyjadril.

21. Podľa ustanovenia § 2 ods. 1 a ods. 2 Správneho súdneho poriadku v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

22. Podľa ustanovenia § 6 ods. 1 Správneho súdneho poriadku správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánu verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

23. Podľa ustanovenia § 177 ods. 1 Správneho súdneho poriadku správnou žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

24. Podľa ustanovenia § 178 ods. 1 Správneho súdneho poriadku žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

25. Podľa ustanovenia § 438 ods. 1 Správneho súdneho poriadku kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

26. Podľa ustanovenia § 454 Správneho súdneho poriadku na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

27. Podľa ustanovenia § 461 Správneho súdneho poriadku kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

28. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa ustanovenia § 21 písm. a/ Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (ustanovenie § 443 Správneho súdneho poriadku a ustanovenie § 444 Správneho súdneho poriadku), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (ustanovenie § 442 Správneho súdneho poriadku), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (ustanovenie § 439 Správneho súdneho poriadku), kasačná sťažnosť má predpísané

náležitosti (ustanovenie § 445 ods. 1 Správneho súdneho poriadku a ustanovenie § 57 Správneho súdneho poriadku) preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa ustanovenie § 440 Správneho súdneho poriadku, ustanovenia § 441 Správneho súdneho poriadku a ustanovenia § 453 Správneho súdneho poriadku a postupom podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku bez nariadenia pojednávania, po neverejnej porade senátu (ustanovenie § 137 ods. 1 Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 452 ods. 1 Správneho súdneho poriadku) dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť žalovaného orgánu verejnej správy je potrebné zamietnuť.

29. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o kasačnej sťažnosti žalovaného orgánu verejnej správy podanej proti rozhodnutiu správneho súdu, ktorým správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného zo 16. mája 2016 č. 103153249/2016, ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Žilina z 28. januára 2016 č. 102449792/2016, ktorým Daňový úrad Žilina vyrubil daňovému subjektu Lynnfield s. r. o., so sídlom v Liptovskom Mikuláši, Vajanského 13A, IČO : 45 299 561 (žalobcovi v konaní pred správnym súdom) podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. rozdiel dane v sume 3.872,66 eur, na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013 a rozhodnutie prvoinštančného orgánu verejnej správy a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

30. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu po tom, ako sa oboznámil s obsahom pripojeného administratívneho a predloženého súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 Správneho súdneho poriadku dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozhodnutia, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozhodnutia správneho súdu. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

31. Podľa ustanovenia § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

32. Podľa ustanovenia § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeni a vyrubeniu dane.

33. Podľa ustanovenia § 3 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

34. Podľa ustanovenia § 46 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. 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 predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

35. Podľa ustanovenia § 46 ods. 9 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z. daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

36. Podľa ustanovenia § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu,

druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

37. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Daňová kontrola predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií. Zároveň slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Nakoľko ide o závažný zásah a nadmernú záťaž pre kontrolovaný daňový subjekt, je ohraničená dĺžka jej trvania zákonnou lehotou.

38. Daňový poriadok v ustanovení § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v článku 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcu dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Zásada zákonnosti daňového konania predstavuje vyznanú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa ustanovenia § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

39. V daňovom konaní sa taktiež uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval exaktne určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenia lehôt na vykonanie daňovej kontroly sú prejavom zásady proporcionality.

40. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola bola začatá 08. apríla 2014, protokol z nej bol z 30. marca 2015 a bol doručený daňovému subjektu v rozpore so zákonom, následne bolo vydaných 9 samostatných rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2013 až december 2013. Odvolací správny orgán týchto 9 rozhodnutí zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie, pričom dôvodom bola skutočnosť, že protokol nebol doručený v súlade s ustanovením § 30 ods. 4 daňového poriadku, v dôsledku čoho daňová kontrola nebola zákonným spôsobom ukončená. Podľa ustanovenia § 46 ods. 10 daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Správca dane bol povinný expedovať protokol z daňovej kontroly tak, aby bol žalobcovi doručený najneskôr v lehote do 7. apríla 2015. Správca dane doručil protokol z daňovej kontroly dňa 20. októbra 2015, t. j. po uplynutí jednoročnej zákonnej lehoty. Nemôže byť teda podkladom pre vydanie rozhodnutia a správca dane naň vo vyrubovacom konaní nemôže prihliadať.

41. Pokiaľ žalovaný orgán verejnej správy argumentoval tým, že v rozhodnutí o vyrubení dane správca dane nevychádzal z protokolu z daňovej kontroly, ako aj tým, že všetky dôkazy boli v prejednávacom prípade obstarané a vykonané v zákonnej lehote, a že správca dane použil len dôkazy, ktoré boli zistené v rámci zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, pretože dôvodom nezákonnosti rozhodnutia je porušenie ustanovenia § 46 ods. 10 daňového poriadku, tak kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje aj na zásadu „*ius ex iniuria non oritur*“, t. j. právo nevzniká z bezprávia, a teda keď je daňová kontrola nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonávané v rámci nej. Ani vykonaním dokazovania vo vyrubovacom konaní nemôže podľa kasačného súdu 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. Za toho stavu, t. j. keď správca dane napriek prekročeniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly pokračoval vo vyrubovacom konaní a vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, dopustil sa závažného procesného pochybenia, majúceho za následok nezákonnosť rozhodnutia správcu dane ako aj napadnutého rozhodnutia žalovaného. Zákonnosť daňovej kontroly po uplynutí maximálnej lehoty na jej vykonanie možno konvalidovať výlučne súhlasom daňového subjektu, ktorý ale v danom prípade nebol daný.

42. Kasačný súd sa nestotožnil ani s právnym názorom žalovaného orgánu verejnej správy, že procesný postup, ktorý zvolil správca dane vzhľadom na odlišnú právnu úpravu ukončenia daňovej kontroly (podľa zákona č. 511/1992 Zb. a daňového poriadku) je zákonný. Je pravda, že nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. III. ÚS 24/2010 sa vzťahuje na právnu úpravu zákona č. 511/1992 Zb., jeho závery sú však použiteľné aj na právnu úpravu daňového poriadku, pretože podľa daňového poriadku je možné vydať rozhodnutie vo vyrubovacom konaní len v prípade, ak predtým bol vydaný protokol o výsledku daňovej kontroly. V tejto súvislosti je právne bezvýznamné, či k začatiu vyrubovacieho konania dôjde podľa zákona č. 511/1992 Zb. (prerokovaním tohto protokolu) alebo podľa daňového poriadku (doručením tohto protokolu).

43. Aj podľa názoru kasačného súdu sa javí ako obchádzanie zákona vyslovený právnym názorom žalovaného orgánu verejnej správy, že vyrubovacie konanie začína doručením akéhokoľvek, teda i nezákonného protokolu. Pokiaľ by totiž daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote, a preto by bol protokol nezákonný, postačovalo by, keby správca dane vyhotovil oboznámenie sa s priebehom a výsledkami dokazovania na deň, ktoré by nahrádzalo samotný protokol, z ktorého by však správca dane vychádzal ako z protokolu, hoci by naň zákonné požiadavky ako na protokol kladené neboli. Kasačný súd súhlasí s názorom správneho súdu, že týmto spôsobom by dochádzalo k obchádzaniu daňového poriadku, ktorý ako podmienku vydania rozhodnutia vo vyrubovacom konaní (aj samotného začatia vyrubovacieho konania) vyžaduje vyhotovenie zákonného protokolu o výsledku daňovej kontroly, t. j. protokolu doručeného daňovému subjektu v zákonnej lehote. Doručenie protokolu po zákonom stanovenej lehote v zmysle ustanovenia § 46 ods. 10 daňového poriadku je právne neúčinné a nemôže mať za následok začatie vyrubovacieho konania. Ak je raz protokol z kontroly označený ako nezákonný dôkaz, je treba konštatovať, že chýba výsledok daňovej kontroly vrátane hodnotenia dôkazov, ktorý nie je možné nahradiť iným dôkazom vyhotoveným správcom dane.

44. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti žalovaného orgánu verejnej správy proti napadnutému rozhodnutiu, a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozhodnutia správneho súdu, s ktorými súhlasí. Námietky žalovaného orgánu verejnej správy uvedené v podanej kasačnej sťažnosti tak vyhodnotil kasačný súd ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného orgánu verejnej správy podľa ustanovenia § 461 Správneho súdneho poriadku ako nedôvodnú zamietol.

45. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalovanému orgánu verejnej správy, ktorý v kasačnom konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (ustanovenie § 467 ods. 1 Správneho súdneho poriadku a analogicky podľa ustanovenia § 168 Správneho súdneho poriadku). Úspešnému žalobcovi voči žalovanému orgánu verejnej správy priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania (ustanovenie § 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku).

46. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (ustanovenie § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.