

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/68/2017  
Identifikačné číslo spisu: 5016200848  
Dátum vydania rozhodnutia: 04.12.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5016200848.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: Lynnfield s.r.o., Vajanského č. 13A, Liptovský Mikuláš, IČO: 45 299 561, právne zastúpeného Advokátskou kanceláriou BENČÍK & PARTNERS, s.r.o., Františkánske námestie č. 4, Prešov, proti sťažovateľovi (pôvodne „žalovanému“): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103153046/2016 zo 16. mája 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp.zn. 30S/60/2016 zo dňa 12. septembra 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline sp.zn. 30S/60/2016 z 12. septembra 2017 z a m i e t a.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov kasačného konania na účet právneho zástupcu žalobcu. O výške trov kasačného konania rozhodne Krajský súd v Žiline po právoplatnosti rozsudku samostatným uznesením.

### Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 191 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102449759/2016 z 28. januára 2016, ktorým vyrubil daňovému subjektu - žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013 v sume 3 817,95 €, ako aj rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 103153046/2016 zo 16. mája 2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a priznal žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, pretože žalobca mal vo veci úspech.

2. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že Krajský súd v Žiline (ďalej aj „správny súd“) preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu podľa § 177 a nasl.

zákona č. 162/2015 Z.z. SSP v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1 SSP, § 183 SSP), pričom zistil, že napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie sú nezákonné, a preto ich je potrebné zrušiť podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP.

3. Správny súd vyhodnotil 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, 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 spolu so správcou 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 súd nestotožnil.

4. Správny súd uviedol, že lehota ustanovená v § 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.

5. Krajský súd bol toho názoru, že a 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.

6. Správny 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. 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, 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. Čo podľa správneho súdu znamená, že pokiaľ v danom prípade nie je splnená podmienka existencie zákonného protokolu o daňovej kontrole, nie je možné vydať rozhodnutie vo vyrubovacom konaní.

7. Pokiaľ sa tvrdenia žalovaného uvedeného vo vyjadrení k žalobe o odmietnutí prevzatia protokolu žalobcom 1. apríla 2015 týka, z čoho má vyplývať, že nebola dodržaná podmienka poskytnutia potrebnej súčinnosti zo strany daňového subjektu, krajský súd konštatoval, že toto tvrdenie žalovaného nebolo uvedené v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, ale len vo vyjadrení k žalobe. Pokiaľ žalovaný 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 už v napadnutom rozhodnutí, resp. už správca dane mal tento argument uviesť v prvostupňovom rozhodnutí, aby daňový subjekt mohol na tento argument reagovať v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu. Súd poukazuje na ustálenú rozhodovaciu prax správnych súdov Slovenskej republiky, že nedostatok odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je možné nahrádzať vyjadrením žalovaného k žalobe. Tento argument žalovaného 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 krajský 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 (§ 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.

8. Rovnako 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 sa správny súd nestotožnil. Je pravda, že nález Ústavného súdu SR 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, 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 § 46 ods. 10 daňového poriadku právne neúčinné a nemôže mať za následok začatie vyrubovacieho konania.

9. Správny súd mal za to, že je bezpredmetné, či protokol z kontroly označil ako nezákonný dôkaz už odvolací správny orgán, t.j. Finančné riaditeľstvo SR (ako v danom prípade), alebo sa tak stalo až v konaní pred súdom (či už všeobecnými súdmi alebo Ústavným súdom SR). 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.

10. 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, 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.

## II.

11. Proti rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania.

12. V dôvodoch kasačnej sťažnosti uviedol sťažovateľ, 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 § 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 § 46 ods. 8 daňového poriadku, ak sa daňovou kontrolou zistí 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. Je názoru, že z dôvodu, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote, protokol z tejto kontroly nebol podkladom pre vydanie nového rozhodnutia.

13. Sťažovateľ 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 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.

14. 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 § 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 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 bol správca dane zaviazaný ďalej postupovať vo vyrubovacom konaní podľa § 68 daňového poriadku. Takýto postup je podľa názoru žalovaného správny a vychádza z ustanovení daňového poriadku. 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 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. Preto sťažovateľ 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.

15. Sťažovateľ poukázal na nález Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 24/2010-57 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 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. 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.

III.

16. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

18. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP 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.

19. Podľa § 6 ods. 1 SSP 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.

20. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

21. Podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku 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.

22. Podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku 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<sup>1)</sup> zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov<sup>1)</sup> 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.

23. Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

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

25. Podľa § 68 ods. 1 daňového poriadku 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.

26. Podľa § 68 ods. 2 daňového poriadku 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.

27. Podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku 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.

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

29. Kasačný súd uvádza, že 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. 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 čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom 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 § 1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

30. 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 je prejavom zásady proporcionality. V ustanovení § 46 ods. 10 veta prvá daňového poriadku, podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Kasačný súd z obsahu súdneho spisu zistil, že daňová kontrola bola začatá dňa 08. apríla 2014, protokol z nej bol zo 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 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 § 30 ods. 4 daňového poriadku, v dôsledku čoho daňová kontrola nebola zákonným spôsobom ukončená. Podľa § 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. Avšak správca dane doručil protokol z daňovej kontroly 20. októbra 2015, t.j. po uplynutí jednoročnej zákonnej lehoty. Z čoho jednoznačne vyplýva, že nemôže byť podkladom pre vydanie rozhodnutia a správca dane naň vo vyrubovacom konaní nemôže prihliadať.

31. Pokiaľ žalovaný 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 § 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.

32. Kasačný súd má za to, že 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

správca 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.

33. Kasačný súd sa nestotožnil ani s právnym názorom sťažovateľa, 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. 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). Aj podľa názoru kasačného súdu sa javí ako obchádzanie zákona vyslovený právny názor žalovaného, 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. 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, súhlasí aj kasačný súd.

34. Doručenie protokolu po zákonom stanovenej lehote v zmysle § 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 správcou dane.

35. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline, 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 napadnutého rozsudku správneho súdu, s ktorými súhlasí.

36. Námietky sťažovateľa, uvedené v kasačnej sťažnosti, tak vyhodnotil kasačný súd ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú stránku správneho preskúmaného rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

37. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP). Úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania (§ 167 ods. 1 SSP). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

38. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

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