

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/12/2016  
Identifikačné číslo spisu: 6015201017  
Dátum vydania rozhodnutia: 18.09.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6015201017.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbančovej, v právnej veci žalobcu: Martin Kancko, s miestom podnikania Lipová 279/29, 985 26 Málinec, IČO: 32 623 992, zastúpeného JUDr. Jozefom Brázdilom, advokátom so sídlom Trhová 992/1, 960 01 Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/216209/2015/5098 z 22. mája 2015, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/149/2015-49 z 28. júna 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/149/2015-49 z 28. júna 2016 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 24S/149/2015-49 z 28. júna 2016 podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a e/ zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/216209/2015/5098 z 22. mája 2015, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/263737/2015/StrM z 3. februára 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v sume 70,- €.

Žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/216209/2015/5098 z 22. mája 2015 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/263737/2015/StrM z 3. februára 2015, ktorým žalobcovi ako daňovému subjektu podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku určil rozdiel v sume 3 504,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2011.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že v preskúvanom prípade daňová kontrola začala podľa § 46 ods. 2 daňového poriadku dňa 24. októbra 2012. Rozhodnutím správcu dane z 23. augusta 2013 bola podľa § 61 daňového poriadku od 2. septembra 2013 do 15. novembra 2013 prerušená. Pri zohľadnení prerušenia konania, kedy lehoty podľa daňového poriadku neplynú (§ 61 ods. 5 daňového poriadku), mala byť daňová kontrola ukončená 7. januára 2014. Protokol z daňovej kontroly bol zástupcovi žalobcu doručený 13. januára 2014, ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená [§ 46 ods. 9 písm. a/ daňového poriadku]. Daňová kontrola tak trvala 371 dní a teda bola ukončená po uplynutí zákonnej lehoty jeden rok (§ 46 ods. 10 daňového poriadku), pričom v konaní nebolo preukázané, že by žalobca neposkytol správcovi dane potrebnú súčinnosť. V dôsledku uvedeného je daňová kontrola nezákonná, protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku a pokiaľ rozhodnutie, ktoré je završením daňového konania, vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o tejto kontrole, je potrebné považovať ho za nezákonné. Na tomto závere nič nemení ani to, že žalovaný a správca dane sa v preskúvaných rozhodnutiach neodvolávajú na protokol z daňovej kontroly. Z napadnutých rozhodnutí daňových orgánov podľa krajského súdu nesporne vyplýva, že vychádzajú zo zistení a dôkazov získaných počas nezákonnej daňovej kontroly. Rovnako nemá podľa krajského súdu vplyv na záver o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane ani skutočnosť, že použité dôkazy z daňovej kontroly boli vykonané v lehote jeden rok od začatia daňovej kontroly. Krajský súd poukázal na to, že predpokladom začatia vyrubovacieho konania je splnenie zákonom stanovených podmienok, t.j. daňová kontrola musí byť vykonaná zákonne a musí byť ukončená v lehote ustanovenej zákonom. Pokiaľ daňová kontrola nebola ukončená zákonným spôsobom resp. nebola ukončená v zákonom stanovenej lehote, nemohlo začať vyrubovacie konanie a z uvedeného dôvodu následné úkony správcu dane, vrátane ním vydaného rozhodnutia, ako aj rozhodnutia žalovaného, nie sú v súlade so zákonom. Z dôvodu, že samotná vada prekročenia dĺžky daňovej kontroly bola spôsobilá ovplyvniť zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane, krajský súd ďalšie žalobné námietky (nemožnosť žalobcu vyjadriť sa vo vyrubovacom konaní k svojim pripomienkam uvedeným v odvolaní, nepredvolanie žalobcu na prerokovanie jeho pripomienok, absencia zákonom stanovených náležitostí protokolu z daňovej kontroly, nedostatočné zistenie skutkového stavu a nepreskúmateľnosť rozhodnutí daňových orgánov) nepovažoval za právne významné. Krajský súd v tejto súvislosti poukázal na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (Georgidias vs. Grécko z 29. mája 1997, Higgs vs. Francúzsko z 19. februára 1998) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (uznesenie sp.zn. III. ÚS 237/2012 z 13. júna 2012).

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný, domáhajúc sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobu zamietne. Žalovaný namietal, že krajský súd posúdil vec po právnej stránke nesprávne. Nesúhlasil s právnym názorom krajského súdu, podľa ktorého ak daňová kontrola nebola ukončená v zákonom stanovenej lehote, nemožno pokračovať vo vyrubovacom konaní a všetky dôkazy zabezpečené v priebehu nezákonne vykonanej daňovej kontroly nadobudnú povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Žalovaný uviedol, že keďže v prejednávanom prípade bola daňová kontrola začatá v súlade s daňovým poriadkom, 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, preto bol povinný konať a rozhodnúť vo veci. Správca dane vo vyrubovacom konaní doplnil existujúce dôkazy, vykonal všetky preverenia a výpovede svedkov, ktorými bolo možné zistiť a objasniť skutočnosť pre správne určenie dane. Protokol z daňovej kontroly nebol použitý ako dôkaz vo vyrubovacom konaní a nebol ani podkladom pre vydanie rozhodnutia o vyrubení dane. Podkladom boli zákonne získané dôkazy v daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní. Žalovaný poukázal na to, že všetky dôkazy uvedené v protokole z daňovej kontroly boli získané v zákonnej ročnej lehote a preto ich správca dane vo vyrubovacom konaní mohol použiť.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach

podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nie je možné priznať úspech.

Podľa § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Predmetom odvolacieho konania je preskúmanie odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorým podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a e/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/216209/2015/5098 z 22. mája 2015, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/263737/2015/StrM z 3. februára 2015 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku určený rozdiel v sume 3 504,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2011, a to z dôvodu, že žalobca nepreukázal, že mu vznikol nárok na odpočítanie dane z titulu nadobudnutia tovaru v tuzemsku podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania žalovaného, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu 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 krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto sa s ním odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby odvolací súd nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku krajského súdu dopĺňa nasledovné dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Odvolací súd v preskúmanej veci považoval za kľúčovú otázku posúdenia zákonnosti daňovej kontroly, protokolu z daňovej kontroly a dôkazov obstaraných a vykonaných v rámci daňovej kontroly a ich vplyvu na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia správcu dane a žalovaného o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi.

Podľa čl. 1 Ústavy Slovenskej republiky Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona.

Podľa § 3 ods. 1 a 2 daňového poriadku 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. 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 prietahov a použiť najvhodnejšie

prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Podľa § 46 ods. 1 veta prvá daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

Podľa § 46 ods. 8 veta prvá 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/.

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

Podľa § 46 ods. 10 veta prvá daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

Podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Podľa § 68 ods. 1 veta prvá 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 <. nezasiaela.

Účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov (§ 44 ods. 1 veta prvá daňového poriadku). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní, ktorý slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu, pri súčasnom zachovaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. 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.

Daňový poriadok v § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z nich je zásada zákonnosti. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku sa pri správe daní 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. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 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.

Z dikcie ustanovenia daňového poriadku upravujúceho zásadu zákonnosti vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti

daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda 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.

V daňovom konaní sa uplatňuje aj 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 ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom zásady proporcionality.

Nakoľko v prípade daňovej kontroly ide o závažný zásah a nadmernú záťaž pre kontrolovaný daňový subjekt, je ohraničená dĺžka jej trvania zákonnou lehotou. V čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu boli limity, obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly, upravené v § 44 ods. 1 veta druhá daňového poriadku, podľa ktorého daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, ale aj v § 46 ods. 10 veta prvá daňového poriadku, podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

Odvolací súd z obsahu administratívneho spisu zistil a medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že daňová kontrola začala u žalobcu podľa § 46 ods. 2 daňového poriadku dňa 24. októbra 2012. Na základe rozhodnutia správcu dane č. 9601403/5/3918304/2013/StrM z 23. augusta 2013 bola daňová kontrola podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku od 2. septembra 2013 do 15. novembra 2013 prerušená. Protokol z daňovej kontroly bol splnomocnenému zástupcovi žalobcu doručený 13. januára 2014, ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená [§ 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku]. Daňová kontrola u žalobcu trvala 372 dní a teda bola ukončená po uplynutí zákonnej lehoty jeden rok (§ 46 ods. 10 daňového poriadku), pričom v konaní nebolo preukázané a žalovaný ani nenamietal, že by žalobca v priebehu daňovej kontroly neposkytol správcovi dane potrebnú súčinnosť.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že správca dane nerešpektoval zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 veta prvá daňového poriadku, v dôsledku čoho je daňová kontrola nezákonná a rovnako protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý z uvedeného dôvodu nemôže byť podkladom pre vyrubovacie konanie. 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 t.j. v lehote jeden rok od začatia daňovej kontroly, odvolací súd uvádza, že zákonnosť daňovej kontroly zásadným spôsobom ovplyvňuje zákonnosť dôkazov v rámci nej obstaraných a vykonaných. Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že v našom práve sa uplatňuje zásada „Ius ex iniuria non orfitur“, 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 podľa názoru odvolacieho 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, ktorá tomuto účelu slúži (§ 44 ods. 1 veta prvá daňového poriadku). Za stavu, 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 preskúmaného rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené dôvody napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/149/2015-49 z 28. júna 2016 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. potvrdil.

Odvolací súd o náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a 250k ods. 1 O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože žalobca nepodal návrh na náhradu trov odvolacieho konania (§ 151 ods. 1 O.s.p.).

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia 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.