

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/50/2020  
Identifikačné číslo spisu: 3016200392  
Dátum vydania rozhodnutia: 10.09.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3016200392.3

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členov senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci žalobcu: Š. R., bytom E. XXXX/XX, D. R., právne zastúpeného JUDr. Annou Žedényiovou, advokátkou so sídlom Palackého 85/5, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 278157/2016 zo dňa 16. marca 2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/122/2016-82 zo dňa 2. mája 2017, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

I.  
Konanie na správnom súde

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 191 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného - Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 278157/2016 zo dňa 16. marca 2016, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 1784280/2015 zo dňa 17. decembra 2015 a vec vrátil správnenému orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie a rozhodnutie. Žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania. Preskúmaným rozhodnutím č. 278157/2016 zo dňa 16. marca 2016 žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 1784280/2015 zo dňa 17. decembra 2015, ktorým tento podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010 v sume 115 778,36 Eur.

2. Krajský súd takto rozhodol, keď po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu mal ako správny súd za preukázané, že preskúmané rozhodnutia administratívnych orgánov nie sú v

mediach žaloby v súlade so zákonom pre závažné procesné pochybenie správcu dane, ktoré neodstránil ani žalovaný v odvolacom konaní.

3. Uviedol, že vzhľadom na obsah žaloby zostala medzi účastníkmi konania spornou otázka pokračovania vo vyrubovacom konaní a vydaní preskúmaných administratívnych rozhodnutí potom, čo bolo právoplatne konštatované prekročenie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

4. S poukazom na dôkazy zabezpečené správnymi orgánmi krajský súd zistil, že daňová kontrola dane z príjmu fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010 sa začala dňa 21. novembra 2011. Po predĺžení lehoty jej trvania o ďalšie tri mesiace bola ukončená prerokovaním protokolu o výsledku daňovej kontroly so žalobcom dňa 28. septembra 2012. V následne začatom vyrubovacom konaní správca dane rozhodnutím zo dňa 1. októbra 2012 vyrubil žalobcovi rozdiel dane a žalovaný jeho rozhodnutie potvrdil rozhodnutím zo dňa 11. marca 2013. Na podklade pôvodnej žaloby Najvyšší súd Slovenskej republiky vo veci konajúci ako odvolací správny súd rozsudkom zo dňa 3. marca 2015 obe administratívne rozhodnutia zrušil. V odôvodnení rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky vyslovil, že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom pre prekročenie zákonnej lehoty na jej vykonanie, protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nemožno v daňovom konaní použiť, inak je celé daňové konanie a z neho vychádzajúce rozhodnutie zaťažené chybou nezákonnosti. V ďalšom konaní správca dane vydal nové prvostupňové rozhodnutie dňa 17. decembra 2015, ktorým opätovne žalobcovi vyrubil rozdiel dane, a ktoré žalovaný na odvolanie žalobcu napadnutým rozhodnutím zo dňa 16. marca 2015 potvrdil.

5. Podľa správneho súdu opísaným postupom konali orgány verejnej správy v rozpore s ustanoveniami § 15 ods. 13 a 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) s poukazom na čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“). Lehota na vykonanie daňovej kontroly je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola je procesom smerujúcim k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), resp. podkladov pre budúce vykonanie vyrubovacieho konania. Vo svojich dôsledkoch predstavuje závažný zásah do práv daňového subjektu zo strany správcu dane. Preto aj pri správe daní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane voči daňovému subjektu, ktorá je vyjadrená určením limitov pre trvanie daňovej kontroly, a ktorú nemožno vykonávať dlhšie než ustanovuje zákon. Z toho plynie, že účel daňovej kontroly vyjadrený v ustanovení § 2 ods. 1 zákona o správe daní nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Daňová kontrola z tohto dôvodu musí byť vykonaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom, čo je odrazom vyššie zmienenej zásady zákonnosti zakotvenej v čl. 2 ods. 2 ústavy. V opačnom prípade by sa jednalo o konanie správcu dane mimo zákonný rámec zakladajúci nezákonnosť daňovej kontroly, tak ako v prejednávacom prípade.

6. Dal do pozornosti, že v danom prípade Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval nezákonnosť konania, ktoré predchádzalo vydaniu zrušených rozhodnutí z rokov 2012 a 2013. Pôvodné rozhodnutia boli zrušené primárne nie z dôvodov, ktoré spočívali v samotných rozhodnutiach, ale z dôvodu nezákonne vykonanej daňovej kontroly, ktorá nebola realizovaná v zákonnej lehote, čím sa nezákonnosť procesu preniesla aj na rozhodnutia, ktorými sa daňové konanie skončilo. Správny súd preto vyslovil, že nemôže prijať názor žalovaného, že by rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nebol „zrušený“ samotný proces daňovej kontroly. Ten ako taký, t.j. zákonom upravený postup, bol vyhlásený za nezákonný a z povahy konania ako procesného postupu nemôže byť ani zrušený, na rozdiel od samotného rozhodnutia. Nie je teda pravdou, že by rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky daňové konanie nebolo dotknuté, nakoľko tento ho označil za nezákonné z už vyššie uvedených dôvodov.

7. Zdôraznil, že je potrebné si uvedomiť, že za 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. Z uvedeného potom vyplýva, že podstatou dokazovania je

jeho zákonnosť, nakoľko za dôkaz môže slúžiť len to, čo sa získalo z dôkazných prostriedkov v zmysle právnych predpisov. Dôkaz získaný z dôkazného prostriedku musí byť preto zákonný. Zákonnosťou dôkazu sa rozumie zistenie, že bol získaný z prameňa, ktorý stanovuje alebo pripúšťa zákon, že bol zabezpečený a vykonaný oprávnenou osobou, a že sa tak stalo postupom, ktorý je v súlade s právom. Od zákonnosti je nutné rozlišovať tzv. procesná nepoužiteľnosť dôkazu (nepripustnosť dôkazu), pri ktorej ide v zásade o zákonný dôkaz, ktorý však vzhľadom k určitým iným okolnostiam nemôže byť použitý v ďalšom priebehu konania a nie je možné z neho vychádzať pri ustáľovaní skutkového stavu veci.

8. S poukazom na uvedené mal správny súd za to, že všetky zistenia a skutočnosti obstarané správcom dane počas nezákonnej daňovej kontroly sú nepoužiteľné práve v dôsledku nezákonného spôsobu vykonania daňovej kontroly a nemožno ich preto využiť ako podklad pre uloženie povinnosti napadnutými rozhodnutiami.

9. Na to konštatoval, že ak teda správca dane nedodrжал maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým príslušné ustanovenia zákona o správe daní vyjadrujúce zásadu primeranosti a zákonnosti. Daňová kontrola v tomto prípade nebola vykonaná zákonným spôsobom a protokol z nej preto nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý rovnako ako aj ostatné skutočnosti (dôkazy) obstarané počas nezákonnej daňovej kontroly v daňovom konaní už nemožno použiť. Celé nasledujúce daňové konanie je tak zaťažené vadou nezákonnosti, ktorá sa preniesla aj na preskúmané rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a je rovnako nezákonné.

10. Správny súd taktiež dal do pozornosti aj ďalšie okolnosti, pre ktoré podľa jeho názoru sú preskúmané rozhodnutia nezákonné. Ako už bolo zmienené, orgány verejnej správy sú plne viazané zásadou zákonnosti. Preto ak nebola rešpektovaná zákonom stanovená maximálna lehota trvania daňovej kontroly, neboli správne orgány už oprávnené ďalej pokračovať a konať vo veci. Ak sa tak stalo ako v prejednávanej príhode, konanie správnych orgánov nemá v takom prípade oporu v zákone a nadobúda povahu mimozákonného postupu. V praxi daňových orgánov to znamená, že po márnom uplynutí lehoty na vykonanie daňovej kontroly tieto už nemôžu vykonávať žiadne právne úkony sledujúce dosiahnutie jej účelu. Preto, ak už raz uplynie zákonná lehota, ktorá limituje správcu dane vo výkone, resp. v pokračovaní daňovej kontroly, ten nebol v tomto spornom prípade oprávnený vyhotoviť dodatok k protokolu a následne protokol prerokovať so žalobcom. To má za následok, že daňová kontrola nebola a ani nemohla byť ukončená v súlade so zákonom, čo bráni tomu, aby vôbec začalo vyrubovacie konanie a na jeho konci mohlo byť vydané rozhodnutie ukládajúce daňovému subjektu povinnosť na plnenie.

## II.

### Kasačná sťažnosť

11. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/122/2016-82 zo dňa 2. mája 2017 zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Alternatívne navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

12. V podanej kasačnej sťažnosti namietal nesprávnosť záverov napadnutého rozsudku, a to s ohľadom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010, ako aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/76/2013 zo dňa 6. novembra 2013. Uviedol, že krajský súd síce vo veci nedodržania maximálnej dĺžky daňovej kontroly, jej nezákonnosti, ako aj nezákonnosti protokolu v rozsudku prijal rovnaký záver ako je uvedený v cit. náleze, neprihliadol však na skutočnosť, ktorú ústavný súd konštatoval, a síce že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť.

13. Zdôraznil, že v tomto konkrétnom prípade však žalobca potrebnú súčinnosť neposkytoval, nakoľko

na ústnom pojednávaní dňa 19. júla 2012 okrem iného uviedol, že odchádza na dva týždne na dovolenku do zahraničia, a preto sa prípadného ústneho pojednávania so svedkom nemôže zúčastniť. Na tomto ústnom pojednávaní boli preto prijaté opatrenia, aby sa žalobca po návrate dňa 6. augusta 2012 dostavil k správcovi dane, prípadne si telefonicky dohodol iný náhradný termín. Následne poukázal na skutočnosť, že žalobca sa k správcovi dane v uvedený deň nedostavil, pričom po telefonической dohode z podnetu správcu dane sa mal k nemu dostaviť dňa 8. augusta 2012. Dodal, že aj v tento deň správca dane niekoľkokrát telefonicky kontaktoval žalobcu. Nakoľko tieto pokusy boli neúspešné správca dane vykonal dňa 8. augusta 2012 miestne zisťovanie na adrese trvalého pobytu žalobcu a aj na adrese jeho prevádzky na ulici Partizánska v Považskej Bystrici. Ani na jednej adrese nebol žalobca zastihnutý, preto pokus o doručenie Protokolu o daňovej kontrole č. 9312402/5/2062601/2012 zo dňa 2. augusta 2012 spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a jeho prerokovanie č. 9312402/5/2062651/2012 zo dňa 2. augusta 2012 bol neúspešný. Doplnil, že všetky tieto skutočnosti sú uvedené v Úradnom zázname č. 9312402/5/2155913/2012 zo dňa 8. augusta 2012. Uvedené dokumenty boli žalobcovi doručené dňa 7. septembra 2012. Protokol bol potom prerokovaný a daňová kontrola ukončená dňa 28. septembra 2012, teda po uplynutí predĺženej lehoty na výkon daňovej kontroly, ktorá začala dňa 21. novembra 2011 a bola predĺžená do 21. augusta 2011. Tvrdil, že z uvedeného je zrejmé, že žalobca i napriek prisľubom zo dňa 19. júla 2012 a 6. augusta 2012 odmietol so správcom dane spolupracovať, hoci počas celej daňovej kontroly spoluprácu neodmietal. Jeho konanie sa preto podľa žalovaného javí ako účelové s cieľom zmať účel daňovej kontroly, ktorý spočíva v riadnom zistení daňovej povinnosti. Na prietahy zo strany žalobcu neprihliadol ani Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp.zn. 3Sžf/6/2014 zo dňa 3. marca 2015.

14. V súvislosti s obstaranými dôkazmi počas nezákonnej daňovej kontroly, kde krajský súd v rozsudku č.k. 11S/122/2016-82 zo dňa 2. mája 2017 svoje odôvodnenie rozšíril aj o konštatovanie, že aj všetky zistenia a skutočnosti obstarané správcom dane počas nezákonnej daňovej kontroly sú nepoužiteľné práve v dôsledku nezákonného spôsobu vykonania daňovej kontroly a nemožno ich preto využiť ako podklad pre uloženie povinnosti napadnutými rozhodnutiami, žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/76/2013 zo dňa 6. novembra 2013, v ktorom sa uvádza, že ak sa pripustí, že by mal protokol z daňovej kontroly trvajúcej dlhšie ako jeden rok povahu nezákonne použitého dôkazného prostriedku, existujú jednotlivé dôkazy, ktoré keď boli vykonané v zákonom ustanovenej lehote, nemožno považovať za nezákonne získané. Opačný prípad by bol, ak by bol správca dane pri výkone daňovej kontroly nečinný, nevykonával by jednotlivé úkony súvisle a bez zbytočných prietahov. Ďalej uviedol, že v tomto rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky rovnako ako je uvedené v nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010 vyslovil, že nepopiera dôležitosť ustanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a zdôraznil, že lehota na výkon daňovej kontroly je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Taktiež uviedol, že daňová kontrola je procesom smerujúcim k obstaraniu dôkazného prostriedku - protokolu a nemožno ju vykonávať dlhšie, než ustanovuje zákon. Aj v rámci výkonu daňovej kontroly je potrebné rešpektovať zásadu zákonnosti a primeranosti. Ak daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť.

15. S ohľadom na uvedené mal sťažovateľ za to, že právny názor krajského súdu uvedený v napadnutom rozsudku je v rozpore s právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveným v rozsudku sp.zn. 3Sžf/76/2013 zo dňa 6. novembra 2013 v nadväznosti na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010, v ktorom síce ústavný súd pri prekročení lehoty na výkon daňovej kontroly označil protokol z takejto kontroly za nezákonne získaný dôkazný prostriedok, avšak žiadnym spôsobom z neho nevyplýva tá skutočnosť, že aj jednotlivé dôkazy získané správcom dane v zákonom stanovenej lehote sú získané nezákonne a nemožno ich použiť v ďalšom konaní.

16. Vo vzťahu k záverom vysloveným v rozsudku správneho súdu namietal, že z nich nie je možné jednoznačne vyvodiť, či sú nezákonné aj dôkazy, čo je podľa žalovaného v rozpore s nálezom ústavného

súdu, alebo je nezákonný len protokol z nezákonnej daňovej kontroly. Preto správca dane v ďalšom vyrubovacom konaní vo svojom rozhodnutí č. 1784280/2015 zo dňa 17. decembra 2015 protokol ako dôkaz nepoužil, použil len jednotlivé dôkazy. Tieto boli získané v rámci zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, zákonným spôsobom, získané z dôkazných prostriedkov v zmysle právnych predpisov (zaslané dožiadania, svedecké výpovede, uskutočnené ústne pojednávania), pričom uvedené boli získané z prameňa, ktorý ustanovuje alebo pripúšťa daňový poriadok, boli zabezpečené a získané oprávnenou osobou, správcom dane a stalo sa tak postupom, ktorý je v súlade s právom. Dodal, že správca dane pritom jednotlivé úkony vykonával súvisle bez prietahov. Rovnako tak uviedol, že všetky uvedené skutočnosti jednoznačne vyplývajú z administratívneho spisu predloženého správne súdu žalovaným.

17. Súčasne namietal, že správny súd v rozpore s cit. nálezom ústavného súdu neprihliadol na skutočnosť, že žalobca po 19. júli 2012 odmietal spolupracovať so správcom dane, čo je podľa žalovaného zrejme z predloženého administratívneho spisu. Vzhľadom na uvedené trval na tom, že dôkazy vykonané správcom dane v zákonom ustanovenej lehote sú získané zákonne, je možné ich použiť v daňovom konaní, boli správne použité správcom dane ako podklad ním vydaného rozhodnutia č. 1784280/2015 zo dňa 17. decembra 2015, a teda správny súd nesprávne právne posúdil predmetnú vec.

### III.

#### Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

18. Žalobca sa písomne vyjadril ku kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku krajského súdu a navrhol, aby bolo rozhodnutie Krajského súdu v Trenčíne ako vecne a právne správne v celom rozsahu potvrdené. Zároveň navrhol, aby mu bola priznaná náhrada trov kasačného konania v celom rozsahu. Uviedol, že u žalobcu - daňového subjektu lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa zákona účinného v čase výkonu daňovej kontroly začala plynúť nesporne dňa 21. novembra 2011. Táto bola nadriadeným orgánom síce predĺžená, ale iba o tri mesiace, t.j. spolu deväť mesiacov, teda plynula do 21. augusta 2012. Ďalej uviedol, že podľa § 15 ods. 13 veta prvá a druhá zákona o správe daní daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. V danom prípade protokol z daňovej kontroly bol s daňovým subjektom prerokovaný až dňa 28. septembra 2012, teda až po 21. auguste 2012, čiže po prekročení zákonnej dĺžky daňovej kontroly.

19. Správca dane prerokoval s daňovým subjektom protokol o daňovej kontrole dňa 28. septembra 2012 a následne vydal rozhodnutie dňa 1. októbra 2012, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2010 v sume 115 778,36 Eur.

20. Zdôraznil, že zákonná lehota podľa zákona o správe daní účinného v čase vykonania daňovej kontroly na ukončenie daňovej kontroly nebola zo strany správcu dane dodržaná. Ďalej uviedol, že týmto postupom daňový úrad porušil nielen príslušné ustanovenia cit. zákona, ale hlavne zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní upravenú v § 2 ods. 1, 2 tohto zákona.

21. Následne dal do pozornosti záver vyslovený v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/6/2014 zo dňa 3. marca 2015, a síce že správcovi dane nič nebránilo, aby v danom prípade požiadal nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly nie o tri mesiace, ale o šesť mesiacov, ktorá skutočnosť by bola v súlade s § 15 ods. 17 zákona o správe daní. Doplnil, že skutočnosť, že správca dane nestihol vykonať daňovú kontrolu v zákonnej lehote nemôže ísť v žiadnom prípade na ťarchu daňového subjektu. Uviedol, že ide o zákonnú lehotu, ktorú musí správca dane rešpektovať a dodržať, resp. nesmie ju prekročiť. Na základe uvedeného pokladal za zrejme, že daňová kontrola začatá u daňového subjektu dňa 21. novembra 2011 nebola vykonaná v súlade so zákonom a v súlade so zásadami upravenými v § 2 ods. 1, 2 cit. zákona a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V prípade, ak bol použitý je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho završením, ktoré vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole

o takejto kontrole, je rovnako nezákonné.

#### IV.

##### Právna úprava a právne názory kasačného súdu

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

23. 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.

24. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že Daňový úrad Trenčín vykonal u žalobcu kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010, ktorá začala spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní č. 670/320/51829/2011/Kur dňa 21. novembra 2011. Lehota na vykonanie daňovej kontroly bola žalovaným na základe listu správcu dane č. 9312402/5/43754/2012 zo dňa 20. apríla 2012 predĺžená o tri mesiace do 21. augusta 2011. Z vykonanej kontroly Daňový úrad Trenčín vypracoval Protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9312402/5/2062601/2012 zo dňa 2. augusta 2012, ktorý bol spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie č. 9312402/5/2062651/2012 zo dňa 2. augusta 2012 doručený žalobcovi dňa 7. septembra 2012. Následne žalobca dňa 17. septembra 2012 doručil správcovi dane vyjadrenie k protokolu. Na to dňa 25. septembra 2012 správca dane vypracoval Dodatok k protokolu, pričom dospel k záveru, že namietané skutočnosti nemajú vplyv na výsledky daňovej kontroly. Protokol bol prerokovaný dňa 28. septembra 2012 a týmto dňom bola v zmysle § 15 ods. 12 zákona o správe daní ukončená daňová kontrola. Po prerokovaní protokolu Daňový úrad Trenčín vydal rozhodnutie - dodatočný platobný výmer č. 9312402/5/2757865/2012 zo dňa 1. októbra 2012, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 1100306/1/94218/2013/5193-r zo dňa 11. marca 2013 v rámci odvolacieho konania potvrdil.

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp.zn. 3Sžf/6/2014 zo dňa 3. marca 2015 zmenil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/74/2013-85 zo dňa 6. novembra 2013 tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100306/1/94218/2013/5193-r zo dňa 11. marca 2013 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9312402/5/2757865/2012 zo dňa 1. októbra 2012 zrušil a vec vrátil žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie. Uviedol, že v posudzovanom prípade ide o dĺžku daňovej kontroly, ktorá je lehotovaná v § 15 ods. 17 zákona o správe daní, podľa ktorého ustanovenia správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Táto daňová kontrola bola nadriadeným orgánom síce predĺžená, ale iba o tri mesiace, t.j. zákonná lehota bola v tomto prípade 9- mesačná, t.j. uplynula dňa 21. augusta 2012. V odôvodnení rozsudku bolo zdôraznené, že správcovi dane nič nebránilo, aby v danom prípade požiadal nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly nie o tri mesiace, ale o šesť mesiacov, ktorá skutočnosť je v súlade s § 15 ods. 17 zákona o správe daní. Taktiež z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že skutočnosť, že správca dane nestihol vykonať daňovú kontrolu v zákonnej lehote, nemôže ísť na ťarchu žalobcu. V spojitosti s uvedeným bolo akcentované, že vzhľadom na uvedené dôvody nie je možné akceptovať ani obranu, resp. argumentáciu daňového úradu, že žalobca mu neposkytoval príslušnú súčinnosť a týmto zhojiť nezákonné predĺženie daňovej kontroly. Takáto argumentácia správcu dane nemá oporu v obsahu administratívneho spisu a listinných dôkazoch. Nesúčinnosť žalobcu zjavné z administratívneho spisu nevyplýva. Vykonaná daňová kontrola tak bola ukončená po uplynutí zákonnej lehoty a protokol z nej

nadobudol charakter nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nemožno použiť v daňovom konaní. Tieto skutočnosti spôsobili procesné pochybenia správcu dane, preto sa najvyšší súd meritom veci nezaoberal.

26. Správca dane po zrušení druhostupňového a prvostupňového rozhodnutia najvyšším súdom bol vrátený do vyrubovacieho konania. Dňa 11. decembra 2015 spísal úradný záznam č. 1766804/2015, v ktorom uviedol opis a priebeh vyrubovacieho konania, pričom v tomto uviedol všetky dôkazy, z ktorých vo svojich záveroch vychádzal, ako aj úkony, ktoré vykonal v rámci vyrubovacieho konania po vydaní rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/6/2014 zo dňa 3. marca 2015. Správca dane nevykonal žiadne ďalšie dokazovanie. Uviedol, že z dôvodu procesného pochybenia nebolo súdom merito veci zatiaľ spochybnené. Následne dňa 17. decembra 2015 bolo vydané preskúmané rozhodnutie č. 1784280/2015, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010 v sume 115 778,36 Eur. Toto rozhodnutie potvrdil žalovaný napadnutým rozhodnutím.

27. Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecné záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

28. Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

29. Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

30. Podľa § 15 ods. 1 prvé dve vety zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

31. Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

32. Podľa § 15 ods. 18 zákona o správe daní ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

33. Podľa § 15 ods. 19 zákona o správe daní lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa odsekov 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

34. Kasačný súd sa v prvom rade zaoberal zákonnosťou procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly na dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2010 u žalobcu, t.j. vzhľadom na námietky žalovaného primárne skúmal, či bola zachovaná lehota na vykonanie daňovej kontroly.

35. Žalovaný v kasačnej sťažnosti predovšetkým namietal nesprávnosť záverov napadnutého rozsudku správneho súdu, ktorý zrušil preskúmané rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane, a to s ohľadom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010,

ako aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/76/2013 zo dňa 6. novembra 2013. Uviedol, že krajský súd síce vo veci nedodržania maximálnej dĺžky daňovej kontroly, jej nezákonnosti, ako aj nezákonnosti protokolu v rozsudku prijal rovnaký záver ako je uvedený v cit. náleze, neprihliadol však na skutočnosť, ktorú ústavný súd konštatoval a síce, že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť. Poukázal aj na konkrétne skutočnosti, že na ústnom pojednávaní správcu dane dňa 19. júla 2012 boli prijaté opatrenia, aby sa žalobca po návrate dňa 6. augusta 2012 dostavil k správcovi dane, prípadne si telefonicky dohodol iný náhradný termín, pričom napriek uvedenému, toto žalobca nesplnil a správca dane žalobcovi úspešne doručil Protokol o daňovej kontrole č. 9312402/5/2062601/2012 zo dňa 2. augusta 2012 spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a jeho prerokovanie č. 9312402/5/2062651/2012 zo dňa 2. augusta 2012 až dňa 7. septembra 2012.

36. Kasačný súd dospel k záveru, že túto námietku nie možné pokladať za opodstatnenú, a to s ohľadom na nasledovné skutočnosti.

37. Daňová kontrola začala u žalobcu nesporne dňa 21. novembra 2011. Táto bola následne nadriadeným orgánom predĺžená o tri mesiace, t.j. zákonná lehota bola v danom prípade deväťmesačná.

38. Podľa § 15 ods. 13 veta prvá a druhá zákona o správe daní, daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

39. Počítajúc od 21. novembra 2011, v prípade nepretržitého trvania daňovej kontroly by deväťmesačná lehota na jej vykonanie mala uplynúť dňa 21. augusta 2012.

40. Nakoľko z administratívneho spisového materiálu jednoznačne vyplýva, že správca dane prerokoval so žalobcom protokol o daňovej kontrole dňa 29. septembra 2012, na základe uvedeného je potrebné konštatovať, že správca dane v danom prípade s daňovým subjektom protokol z daňovej kontroly neprerokoval v zákonnej lehote, a teda daňová kontrola bola ukončená až po jej uplynutí.

41. Rovnako tak kasačný súd dospel k záveru, že zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu neumožňujú prisvedčiť tvrdeniu žalovaného, ktorý správanie žalobcu vyhodnotil ako účelové, majúce za následok neposkytnutie potrebnej súčinnosti správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu. Tieto skutočnosti nevyplývajú z listinných dôkazov, keďže tieto nenasvedčujú nesúčinnosti daňového subjektu. Preto nie je opodstatnený ani poukaz žalovaného na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010. Naopak je potrebné zdôrazniť najmä skutočnosť, že správca dane opomenul využiť zákonnú možnosť v zmysle § 15 ods. 17 zákona o správe daní požiadať nadriadený orgán o predĺženie daňovej kontroly, keďže z cit. ustanovenia vyplýva možnosť túto predĺžiť až o 6 mesiacov, ktorý postup by správcovi dane poskytol dostatočný časový priestor na ukončenie daňovej kontroly v zákonnej lehote. Nie je preto prípustné, aby žalobca znášal negatívne dôsledky nesprávneho postupu správcu dane, ktorý opomenul využiť zákonné možnosti pri výkone daňovej kontroly.

42. Na margo veci kasačný súd uvádza, že na prejednávajúcu vec nie je možné aplikovať ani rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/41/2016, na ktoré tento poukázal vo svojom rozhodnutí sp.zn. 1Sžfk/65/2017 zo dňa 27. februára 2020. V danom prípade totiž nie je možné konštatovať žalobcom zavinené prieťahy pri preberaní písomností počas daňového konania. Z totožného dôvodu nemohol kasačný súd prihliadnuť ani na rozhodnutia sp.zn. 1Sžf/18/2016 a 5Sžf/32/2016.

43. Nakoľko kasačný súd má za to, že žalobca v tejto veci správcovi dane pri výkone daňovej kontroly poskytol potrebnú súčinnosť, nie je preto namieste argumentovať ani rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/46/2015, keď v tomto prípade nenastali na strane žalobcu okolnosti odôvodňujúce prekročenie lehoty na vykonanie daňovej kontroly správcom dane v zmysle nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010.

44. V nadväznosti na uvedené preto kasačný súd zdôrazňuje, že za daného skutkového stavu, kedy správca dane neukončil daňovú kontrolu v lehote zakotvanej v § 15 ods. 17 zákona o správe daní, postupoval tak v rozpore so základnou zásadou zákonnosti, teda 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. Keďže správca dane, ako aj žalovaný vydali preskúmané rozhodnutia na podklade nezákonne vykonanej daňovej kontroly, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné.

45. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalovaného neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, z ktorého právnym názorom sa kasačný súd stotožnil. Od posledného rozhodovania Najvyššieho súdu nedošlo ani k zmene skutkového a právneho stavu vo veci.

46. Kasačný súd považuje za potrebné pre žalovaného ako i pre správcu dane zdôrazniť, že z nezákonne vykonanej daňovej kontroly nie je možné použiť ani dôkazné prostriedky pre vyrubovacie konanie. Totiž, nezákonná daňová kontrola má za následok, že nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonávané v rámci nej. Týmito otázkami sa zaoberal kasačný súd v poslednej dobe vo svojej rozhodovacej činnosti.

47. Predmetné otázky boli i predmetom judikatúrneho správneho kolégia NS SR konanom v r. 2020, ktoré závery sú obsiahnuté v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky č. 1/2020 vo veciach „správnych“. Ide o judikát uvedený pod bodom č.5 s názvom „Nezákonná daňová kontrola a jej právny následok“. Právna veta tohto judikátu bola vybraná z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 21. novembra 2018, sp.zn. 6Sžfk/63/2017, ktorá znie:

„V prípade, že daňová kontrola je nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonávané 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“.

48. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalovaného vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné. Vzhľadom na uvedené procesné pochybenia správcu dane a žalovaného správneho orgánu Najvyšší súd Slovenskej republiky nepovažoval už za potrebné a účelné zaoberať sa meritom veci, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

49. V ďalšom priebehu konania je krajský súd, ako i orgány verejnej správy viazané právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

50. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný priznal právo na náhradu trov tohto konania.

51. O výške náhrady trov konania rozhodne krajský súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

52. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

## **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.