

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/62/2017  
Identifikačné číslo spisu: 1016201391  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.02.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016201391.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a členov senátu JUDr. Ivana Rumanu a Mgr. Viliama Pohančenika, v právnej veci žalobcu: FERRO CORE, a. s., so sídlom Grösslingova 45, Bratislava, IČO: 45 680 949, zastúpeného AK Antol, s.r.o., so sídlom Hviezdoslavova 546/14, Pezinok, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 2. mája 2016 č. 603402/2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 2. februára 2017 č. k. 1S/161/2016-64, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 2. februára 2017 č. k. 1S/161/2016-64 z a m i e t a.

Najvyšší súd Slovenskej republiky p r i z n á v a žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

I.  
Konanie na správnom súde

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) právoplatným rozsudkom č. k. 1S/161/2016-64 zo dňa 2. februára 2017 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 603402/2016 zo dňa 2. mája 2016, ako aj rozhodnutie Daňového úradu v Bratislave (ďalej len „správca dane“) č. 134312/2016 zo dňa 9. februára 2015 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov konania. Predmetným rozhodnutím žalovaného bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodol o znížení nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zo sumy 288.418,11 eura na sumu 24.922,70 eura, a súčasne určil žalobcovi (ďalej aj „daňový

subjekt“) rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2011 v sume 263.495,41 eura.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržanie osobitných predpisov. 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. Pre posúdenie, či bola dodržaná maximálna dĺžka trvania daňovej kontroly je dôležité vymedziť jej deň začatia a deň jej skončenia. V prejednávanej veci mal krajský súd z obsahu administratívneho spisu nesporne za preukázané, že daňový úrad začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie jún 2011 dňa 22.09.2011 a ukončil ju dňa 20.04.2015.

3. V prejednávanej veci krajský súd konštatoval, že daňová kontrola bola prerušená prvýkrát rozhodnutím Daňového úradu v Bratislave II č. 601/321/150306/2011/MagI zo dňa 22.11.2011 podľa ust. § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“ alebo „zák. č. 511/1992 Zb.“) z dôvodu, že vo veci začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, ktorou bola skutočnosť, že Daňový úrad Bratislava II zaslal dňa 22.11.2011 dožiadania do Českej republiky a Maďarskej republiky v súvislosti s prevereníím intrakomunitárnych dodávok tovarov na území spoločenstva.

4. Oznámením zo dňa 22.05.2012 Daňový úrad Bratislava oznámil žalobcovi, že pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu prerušila a bude vo veci pokračovať v konaní. V ďalšom prvostupňový správny orgán pokračoval v konaní vypočúvaním svedkov, ako aj opakovanými žiadosťami o predloženie dokladov.

5. Rozhodnutím zo dňa 28.11.2012 č. 9102404/1/3524885/2012/Kosk Daňový úrad Bratislava opätovne vo veci prerušil kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie jún 2011 z dôvodu, že opakovane poslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií opätovne do Maďarskej republiky v súvislosti s prevereníím intrakomunitárnych dodávok tovarov na území spoločenstva.

6. Písomným podaním zo dňa 13.01.2015 pod č. 9104404/5/72135/2015/Kosk Daňový úrad v Bratislave oznámil žalobcovi, že dňa 29.12.2014 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, a preto daňový úrad bude pokračovať vo výkone kontroly, ktorá bola začatá dňa 22.09.2011.

7. Listom zo dňa 07.08.2012 prvostupňový správny orgán predložil žiadosť na Finančné riaditeľstvo SR o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly, ktorá bola predĺžená oznámením Finančného riaditeľstva SR zo dňa 23.08.2012 na obdobie o 6 mesiacov.

8. Krajský súd uviedol, že podľa intertemporálnych ustanovení Daňového poriadku po 01.01.2012 platí, že daňová kontrola začatá a neukončená pred jeho účinnosťou sa dokončí podľa dovtedy platného zákona o správe daní a poplatkov (§ 165 ods. 4 Daňového poriadku). O takúto situáciu išlo v prejednávanej veci, keďže daňová kontrola bola začatá dňa 22.09.2011.

9. Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov v poslednom účinnom znení platilo, že správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov od jej začatia, pričom nadriadený orgán mohol túto lehotu predĺžiť o ďalších šesť, resp. dvanásť mesiacov v prípade zahraničných závislých osôb. Jedinou zákonnou výnimkou, kedy neplatili lehoty na vykonanie daňovej kontroly bola situácia, keď sa kontrola vykonávala na žiadosť orgánov činných v trestnom konaní (§ 15 ods. 19). Zákon o správe daní a poplatkov neobsahoval explicitné ustanovenia o možnosti správcu dane prerušiť daňovú kontrolu, keďže však § 15 ods. 16 zákona o správe daní a poplatkov odkazoval na primerané použitie prvej časti zákona o správe daní a poplatkov aj na daňovú kontrolu a § 25a upravujúci prerušenie daňového konania patril do uvedenej prvej časti predmetného zákona, dôvodom pre prerušenie daňovej kontroly bola možnosť aj získať informácie v rámci ich medzinárodnej výmeny podľa osobitných predpisov.

10. Krajský súd uviedol, že lehota jedného roka na vykonanie daňovej kontroly je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

11. Zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytne správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť. Ak teda správca dane nerešpektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, poruší tým nielen ustanovenie o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní. Daňová kontrola v takom prípade nie je vykonaná v súlade so zákonom, t. j. v rámci zákonom maximálne povolenej dĺžky trvania daňovej kontroly a protokol z nej tak nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z tejto daňovej kontroly predstavuje nezákonný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý.

12. V tejto súvislosti krajský súd upozornil na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS/24/2010 zo dňa 29.06.2010, z ktorého vyplýva, že „...ak teda daňový úrad v sťažovateľovom prípade nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. 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 a contrario § 29 ods. 4 veta prvá zákona o správe daní a poplatkov. V prípade, že použitý bol, 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...“.

13. K námietke žalovaného ohľadom nutnosti prerušiť daňovú kontrolu z dôvodu získania medzinárodnej výmeny informácií krajský súd konštatoval, že s touto nie je možné v tomto prípade súhlasiť. Pri procese medzinárodnej výmeny informácií by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu a v daňovej kontrole pokračovať dňom doručenia odpovede na túto žiadosť. V tejto súvislosti upozornil na ust. § 44 Daňového poriadku, podľa ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy len v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, čo znamená, že správca dane by nemal pri jej výkone zbytočne zaťažovať daňový subjekt, no zároveň ju musí vykonať v takom rozsahu, aby čo najpresnejšie a najobjektívnejšie zistil potrebné skutočnosti na splnenie jej účelu. Rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý zvolí správca dane musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Citované ustanovenie je potrebné vykladať v spojitosti s jednou zo základných zásad správy daní podľa ust. § 3 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku, podľa ktorej je správca dane povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

14. Okrem účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je potrebné posudzovať primeranosť samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly. V tomto smere krajský súd poukázal na ustanovenia zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementuje smernicu Rady č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a o zrušení smernice č. 77/799/EHS. Tieto právne predpisy boli prijaté s cieľom zefektívniť a zrýchliť spoluprácu pri výmene informácií medzi členskými štátmi

Európskej únie v daňových záležitostiach. Z tohto dôvodu sú v smernici stanovené konkrétne lehoty na poskytnutie informácie na základe žiadosti cudzieho štátu. Podľa čl. 7a ust. § 6 ods. 5 uvedeného zákona je príslušný orgán daného štátu povinný poskytnúť požadovanú informáciu čo najrýchlejšie, najneskoršie však do 6 mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa.

15. Úvaha správcu dane o tom, či je prerušenie daňovej kontroly opodstatnené teda nie je neobmedzená. Jednoznačným a pre správcu záväzným motívom pri úvahách o ďalšom procesnom postupe musí byť zásada proporcionality. Správca dane v takom prípade musí dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či sú dané dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť, a to nielen významné pre rozhodnutie vo veci v rámci ktorej daňová kontrola prebieha, ale aj pre samotný priebeh, efektivitu a účelnosť daňovej kontroly.

16. Z vyššie uvedeného teda krajskému súdu vyplynulo, že prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. V prejednávanej veci krajský súd ustálil, že daňová kontrola bola začatá dňa 22.09.2011. Dňa 20.04.2015 bola daňová kontrola ukončená po opakovanom prerušení z totožných dôvodov. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu nemal za preukázané, že by žalobca so správcom dane nespokojoval, resp. že by mu nebol poskytol primeranú súčinnosť. Ak teda správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým Daňový poriadok, ako aj zásadu primeranosti v daňovom konaní. V prejednávanej veci krajský súd poukázal aj na rozhodovaciu činnosť NS SR sp. zn. 8SŽf/55/2011. Ostatnými hmotnoprávnymi námietkami žalobcu sa krajský súd vzhľadom na vyššie uvedené nezaoberal.

17. O trovách konania bolo rozhodnuté podľa ust. § 167 ods. 1 SSP tak, že v konaní úspešnému žalobcovi súd priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o výške ktorých rozhodne súd samostatným uznesením po skončení veci.

## II.

### Kasačná sťažnosť

18. Proti tomuto rozsudku v zákonnej lehote podal žalovaný kasačnú sťažnosť. Ako dôvod uviedol, že rozsudkom Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/161/2016-64 zo dňa 02.02.2017 bola vec posúdená po právnej stránke nesprávne, a preto rozsudok z dôvodu uvedeného v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku napadol v celom rozsahu.

19. Žalovaný sa nestotožnil s tvrdením súdu, že žalovaný pri výkone daňovej kontroly prekročil zákonom stanovenú maximálnu povolenú dĺžku trvania daňovej kontroly. Uviedol, že Daňový úrad Bratislava vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, ktorá začala dňa 22.09.2011 v súlade s ustanovením §15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. na základe upovedomenia o vykonaní daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 601/321/114389/2011/MagI zo dňa 05.09.2011, ktoré bolo doručené žalobcovi dňa 09.09.2011. Daňová kontrola rozhodnutím o prerušení kontroly č. 601/321/150306/2011/MagI zo dňa 22.11.2011 bola prerušená odo dňa 22.11.2011 z dôvodu preverenia intrakomunitárnych obchodov v rámci EÚ žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií zaslaných do Českej republiky a Maďarskej republiky. Rozhodnutie o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu bolo žalobcovi doručené dňa 28.11.2011. Správca dane informoval žalobcu oznámením č. 9102404/5/481760/12/MagI, že dňa 21.05.2012 pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo.

20. Správca dane žiadosťou č. 9102404/5/2122512/12/MagI zo dňa 07.08.2012 v zmysle § 15 ods. 17 zákona o správe daní v nadväznosti na § 165 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. požiadal žalovaného o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu za kontrolované obdobie jún 2011. Oznámením č. 1020201/1/554474-1136428/2012 zo dňa 23.08.2012 Finančné riaditeľstvo Slovenskej

republiky predĺžilo lehotu na výkon daňovej kontroly, ktorá bola začatá dňa 22.09.2011 a prerušená počas obdobia 22.11.2011 do 21.05.2012, o 6 mesiacov. O tejto skutočnosti bol žalobca informovaný upovedomením č. 9102404/5/2522189/12/MagI zo dňa 14.09.2012.

21. Daňová kontrola bola rozhodnutím správcu dane č. 9102404/1/3524885/2012/Kosk zo dňa 28.11.2012 opätovne prerušená odo dňa 29.11.2012 z dôvodu preverenia uskutočnenej prepravy tovaru maďarskými prepravcami (B.B.Z. TRANSPORT Kft. a Gold Acél Kft.) pre zahraničného odberateľa žalobcu (PROFEET HUNGARY Kft.) zaslaním žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií. Rozhodnutie bolo žalobcovi doručené dňa 03.12.2012. Správca dane pokračoval vo výkone kontroly odo dňa 30.12.2014, kedy nadobudlo právoplatnosť uznesenie Krajského súdu v Bratislave č. 2S/137/2014-27 zo dňa 03.12.2014, ktorým súd uložil správcovi dane povinnosť konať a rozhodnúť vo veci konania o vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za kontrolované obdobie jún 2011 v lehote troch mesiacov od nadobudnutia právoplatnosti uznesenia. O uvedenej skutočnosti bol žalobca informovaný oznámením č. 9104404/5/72135/2015/Kosk.

22. Správca dane o výsledku zistenia z daňovej kontroly za kontrolované obdobie jún 2011 vyhotovil protokol č. 9104404/5/246285/2015/Kosk zo dňa 30.01.2015, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 10.03.2015. Žalobca využil svoje právo ustanovené v § 15 ods. 10 zákona o správe daní a podal dňa 20.03.2015 písomné vyjadrenie k protokolu. Na základe uvedeného vypracoval správca dane dňa 17.04.2015 dodatok k protokolu, prerokovanie protokolu spolu s dodatkom bolo dňa 20.04.2015. Dňom prerokovania protokolu spolu s dodatkom k nemu bola daňová kontrola v zmysle § 15 ods. 13 zákona o správe daní v nadväznosti na § 165 ods. 4 daňového poriadku ukončená.

23. Žalovaný uviedol, že z vyššie uvedeného vyplýva, že daňová kontrola prebiehala v čase od 22.09.2011 do 21.11.2011 (t. j. 61 dní), od 22.05.2012 do 28.11.2012 (t. j. 191 dní) a od 30.12.2014 do 20.04.2015 (t. j. 111 dní), t. j. 364 dní. To znamená, že daňová kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom o správe daní, nebola prekročená zákonom maximálne povolená dĺžka trvania daňovej kontroly, a preto protokol z nej nenadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku a mohol byť v daňovej kontrole použitý. Vzhľadom na uvedené žalovaný nesúhlasil s upozornením Krajského súdu Bratislava na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS/24/2010 a poukázal na rozhodovaciu činnosť NS SR sp. zn. 8Sžf/55/2011, nie je možné aplikovať závery na prejednávajúcu vec, nakoľko žalovaný rešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, teda neporušil daňový poriadok, ani zásadu primeranosti v daňovom konaní.

24. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že zo žurnalizovaného spisu predloženého k vyjadreniu k žalobe žalobcu sp. zn. 1S/161/2016 vyplynulo, že súčinnosť zo strany žalobcu bola za všetky kontrolované obdobia vo forme podávania sťažností smerujúcich voči nečinnosti správcu dane a neoprávneného zadržiavania nadmerného odpočtu, podávania žalôb na Krajský súd Bratislava, úradné záznamy o nahliadaní žalobcu do spisov za kontrolované obdobia a odvolania proti rozhodnutiam správcu dane. Súčinnosť vo forme predkladania dokladov a dôkazov o ekonomickej činnosti reálne vykonávanej podnikateľskými subjektmi, o uskutočnení zdaniateľného plnenia tak, ako to žalobca deklaroval na predložených dokladoch, neposkytol správcovi dane, žiadnymi dôkazmi nepreukázal existenciu tovarov a služieb.

25. Žalovaný zastával názor, že odvolací orgán ako i správca dane postupovali v súlade s príslušnými ustanoveniami daňového poriadku a príslušnými ustanoveniami zákona, rešpektovali maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, teda bola v súlade so zákonom, protokol tak nenadobudol povahu nezákonne získaného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť.

26. Kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok z uvedených dôvodov žalovaný považoval za nesprávny, pri ktorom súd pravdepodobne nepostupoval v zmysle základného princípu konania ustanoveného v § 5 ods. 3 SSP, podľa ktorého súd pri rozhodovaní má dbať na ochranu zákonnosti a verejného záujmu. Žalovaný z vyššie uvedených dôvodov navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/161/2016-64 zo dňa 02.02.2017 zmenil a žalobu ako nedôvodnú

zamietol alebo zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

27. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania, po neverejnej porade senátu (§ 137 ods. 1 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

28. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. februára 2019 (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

29. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

30. Podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

31. Podľa § 453 ods. 1 SSP, kasačný súd je viazaný rozsahom kasačnej sťažnosti; to neplatí, ak od rozhodnutia o napadnutom výroku závisí výrok, ktorý kasačnou sťažnosťou nebol dotknutý.

32. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

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

34. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/161/2016-64 zo dňa 2. februára 2017, ktorým podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 603402/2016 zo dňa 2. mája 2016, ako aj rozhodnutie Daňového úradu v Bratislave č. 134312/2016 zo dňa 9. februára 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

35. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že daňový úrad začal dňa 22. septembra 2011 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2011 a ukončil ju dňa 20. apríla 2015.

36. V prejednávanej veci kasačný súd z pripojeného administratívneho spisu ďalej zistil, že daňová kontrola bola dvakrát prerušená. Prvýkrát od 22.11.2011 rozhodnutím Daňového úradu v Bratislave (správca dane) vydaným dňa 22.11.2011 v zmysle § 25a ods. 1 zákona o správe daní, dôvodiac začatím konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, ktorou bola skutočnosť, že daňový úrad zaslal dožiadania do Českej republiky a Maďarskej republiky, ktorých predmetom bolo preverovanie posudzovaných intrakomunitárnych dodávok tovarov. Odo dňa 22.05.2012 správca dane pokračoval v prerušenej daňovej kontrole. Druhýkrát bola kontrola prerušená rozhodnutím správcu dane zo dňa 28.11.2012, a to z tých istých dôvodov ako prvýkrát (dožiadanie do Maďarskej republiky - žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií).

37. Z dôvodu pretrvávajúcej nečinnosti správcu dane pri výkone daňovej kontroly sa žalobca obrátil na Krajský súd v Bratislave so žalobou o odstránenie nečinnosti správcu dane, čomu súd vyhovel a uznesením č. k. 2S/137/2014-27 zo dňa 03.12.2014, ktoré nadobudlo právoplatnosť 30.12.2014, uložil Daňovému úradu Bratislava povinnosť konať a rozhodnúť vo veci v lehote 90 dní od právoplatnosti vydaného uznesenia. Správca dane pokračoval v daňovej kontrole a o výsledku zistenia z daňovej kontroly za kontrolované obdobie jún 2011 vyhotovil protokol č. 9104404/5/246285/2015/Kosk zo dňa 30.01.2015, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 10.03.2015. Žalobca využil svoje právo ustanovené v § 15 ods. 10 zákona o správe daní a podal dňa 20.03.2015 písomné vyjadrenie k protokolu. Na základe uvedeného vypracoval správca dane dňa 17.04.2015 dodatok k protokolu, prerokovanie protokolu spolu s dodatkom bolo dňa 20.04.2015. Dňom prerokovania protokolu spolu s dodatkom k nemu bola daňová kontrola v zmysle § 15 ods. 13 zákona o správe daní v nadväznosti na § 165 ods. 4 daňového poriadku ukončená.

38. Spornou otázkou v prejednávanej veci bolo, či správny súd správne posúdil dodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie jún 2011, a či bol preto daný dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c) SSP.

#### IV.

Právna úprava, právne názory kasačného súdu

39. Podľa čl. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

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

41. Podľa § 15 ods. 1 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb. daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

42. Podľa § 15 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane doručí daňovému subjektu písomné oznámenie o výkone daňovej kontroly. Toto oznámenie musí obsahovať miesto a deň začatia daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. Ak z dôvodov na strane daňového subjektu nemožno začať daňovú kontrolu v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly, daňový subjekt je povinný túto skutočnosť do 8 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly oznámiť správcovi dane a dohodnúť so správcom dane iný deň začatia daňovej kontroly, pričom daňová kontrola sa nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly. Ak nedôjde k dohode medzi daňovým subjektom a správcom dane o začatí daňovej kontroly, považuje sa štyridsiaty deň za deň začatia daňovej kontroly. Ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6; o tomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom sa postupuje podľa odsekov 10, 12 a 13 a primerane podľa odseku 11; v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil. Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Tieto doklady daňový subjekt môže predkladať len do doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok (§ 15 ods. 10).

43. Podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich

pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

44. Podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

45. Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. 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.

46. Podľa § 15 ods. 19 zákona č. 511/1992 Zb. lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa odsekov 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

47. Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku účinného do 28. februára 2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

48. Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku účinného od 1. marca 2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

49. Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1990 Zb. správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

50. Podľa § 6 ods. 1 zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (ďalej len „zákon o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní“) príslušný orgán Slovenskej republiky informáciu týkajúcu sa daní podľa § 3

a) poskytuje na základe žiadosti o poskytnutie informácie príslušného orgánu členského štátu,

b) požaduje od príslušného orgánu členského štátu na základe žiadosti o poskytnutie informácie.

51. Podľa § 6 ods. 5 zákona o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní je príslušný orgán Slovenskej republiky poskytne požadovanú informáciu príslušnému orgánu členského štátu najneskôr do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti o poskytnutie informácie. Príslušný orgán Slovenskej republiky poskytne dostupnú informáciu príslušnému orgánu členského štátu najneskôr do dvoch mesiacov odo dňa prijatia žiadosti o poskytnutie informácie.

52. Podľa článku 7 ods. 1 Smernice Rady č. 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (ďalej len „smernica č. 2011/16/EÚ“) dožiadaný orgán poskytne informácie uvedené v článku 5 čo najrýchlejšie, najneskôr však do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán už tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa.

53. Podľa článku 7 ods. 2 smernice č. 2011/16/EÚ v niektorých osobitných prípadoch môžu byť medzi dožiadaným a dožadujúcim orgánom dohodnuté iné konečné lehoty, ako sú ustanovené v odseku 1.

54. Podľa článku 7 ods. 3 smernice č. 2011/16/EÚ dožiadaný orgán bezodkladne a v každom prípade najneskôr do siedmich pracovných dní od prijatia potvrdí dožadujúcemu orgánu prijatie žiadosti, podľa možnosti elektronicky.

55. Podľa článku 7 ods. 4 smernice č. 2011/16/EÚ do jedného mesiaca od prijatia žiadosti dožiadaný orgán oznámi dožadujúcemu orgánu všetky nedostatky v žiadosti a potrebu poskytnúť akékoľvek dodatočné súvisiace informácie. V takomto prípade lehoty stanovené v odseku 1 začínajú plynúť dňom, ktorý nasleduje po dni, keď dožiadaný orgán dostal potrebné dodatočné informácie.

56. Podľa článku 7 ods. 5 smernice č. 2011/16/EÚ, ak dožiadaný orgán nemôže odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, bezodkladne a v každom prípade do troch mesiacov od prijatia žiadosti oznámi dožadujúcemu orgánu dôvody, pre ktoré nedodrжал termín, a dátum, do ktorého bude pravdepodobne môcť odpovedať.

57. Podľa článku 7 ods. 5 smernice č. 2011/16/EÚ, ak dožiadaný orgán nemá požadované informácie a nemôže odpovedať na žiadosť o informácie alebo odmietne odpovedať z dôvodov ustanovených v článku 17, dožadujúcemu orgánu oznámi dôvody bezodkladne a v každom prípade do jedného mesiaca od prijatia žiadosti.

58. Zákon č. 511/1992 Zb. v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne 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. 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 správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán.

59. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda 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.

60. 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 nie tak, aby sa výnos z daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práv účastníkov daňového konania.

61. 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.

62. 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 ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom tejto zásady.

63. V čase vykonávania daňovej kontroly boli limity obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly u žalobcu upravené v § 15 ods. 1 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

64. S ohľadom na zistené skutočnosti má kasačný súd za to, že je potrebné prisvedčiť názoru správneho súdu, ktorý vyslovil záver, že v danom prípade nebola dodržaná maximálna možná dĺžka trvania daňovej kontroly, a to najmä s ohľadom na uvedenú zásadu zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Závery Krajského súdu v Bratislave spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východisko pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto sa s nimi kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

65. Kasačný súd uvádza, že ako nesporne vyplynulo z obsahu administratívneho spisu, daňová kontrola u žalobcu začala v súlade s § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb., keď dňa 22. septembra 2011 bolo žalobcovi (vtedy FERRO ZEDA, a. s.) doručené „Oznámenie o vykonaní daňovej kontroly zo dňa 05.9.2011“.

66. Vo veci bola daňová kontrola rozhodnutím správcu dane dvakrát prerušená. Prvýkrát rozhodnutím č. 601/321/150315/2011/MagI zo dňa 22. októbra 2011 do 22. mája 2012 a druhýkrát rozhodnutím o prerušení kontroly č. 9102404/5/3525194/2012/Kosk zo dňa 28. novembra 2012 do 30. decembra 2014 z dôvodu preverenia obchodov v rámci medzinárodnej výmeny informácií.

67. Správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly až potom ako mu to uložil Krajský súd v Bratislave právoplatným rozhodnutím č. k. 2S/137/2014-27 zo dňa 30. decembra 2014, ktorým mu bola uložená povinnosť konať a rozhodnúť vo veci konania o vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie jún 2011 v lehote 90 dní od nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Daňová kontrola bola ukončená dňa 20. apríla 2015 prerokovaním protokolu č. 9104404/5/246285/2015/Kosk zo dňa 30. januára 2015.

68. Podľa ust. § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

69. Kasačný súd v súlade s citovaným ustanovením § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/18/2018 z 13. februára 2019, ktorý ako súd kasačný, v obdobnej veci týkajúcej sa tých istých účastníkov len iného zdaňovacieho obdobia (júl 2011) už rozhodoval, z odôvodnenia ktorého uvádza nasledovné :

„ 61. Kasačný súd sa rovnako ako krajský súd prioritne zaoberal otázkou, či postup správcu dane v prejednávanej veci zodpovedal zásadám zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu.

62. Primeranosť je totiž vždy limitovaná povahou, účelom a zmyslom tých ustanovení, ktoré sa majú primerane použiť (prerušenie konania), ako aj tých inštitútov, ktorých sa má primeraná aplikácia iných inštitútov týkať (daňová kontrola a lehota na jej ukončenie).

63. Keďže počas daňovej kontroly je daňový subjekt viazaný povinnosťami, ktoré mu ukladá zákon o správe daní a poplatkov, správca dane je pri jej výkone povinný dodržať lehoty na jej ukončenie, ktoré nemožno považovať za poriadkové, pretože sú záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly.

64. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal hlavne tú skutočnosť, že z dikcie ustanovenia § 15 ods. 19 zákona o správe daní vyplýva, že v danom prípade neboli daňové orgány pri výkone daňovej kontroly viazané lehotou ustanovenou v § 15 ods. 17 cit. zákona.

65. Kasačný súd si je vedomý znenia predmetného ustanovenia, avšak zároveň je zrejmé, že jazykovo-gramatický výklad v danom prípade celkom nepostačuje, keďže takýto jednoduchý výklad zákona sťažovateľom nie je možné bezvýhradne akceptovať. Znamenal by totiž určitú možnosť obchádzania zákona, jeho zneužitia voči konkrétnemu daňovému subjektu - možnosť, aby daňová kontrola trvala neobmedzenú dobu nad rámec jej zákonom povolennej dĺžky. Podľa názoru kasačného súdu primerané časové limity daňovej kontroly je potrebné citlivo a zodpovedne vnímať aj v prípade, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní, avšak vždy tak, aby bol sledovaný a naplnený účel zákona. Hlavne za situácie, keď daňový subjekt nemá žiadnu procesnú možnosť (okrem žaloby o nečinnosť, čo v tomto prípade aj využil) domáhať sa ochrany svojich práv, resp. domáhať sa pokračovania v konaní.

Právna metodológia a právna teória vyvinuli pravidlá postupu pre uplatňovanie právneho textu. Tieto pravidlá sa nazývajú metódami, kritériami alebo elementmi výkladu a sú obsiahnuté v tzv. výkladovom kanóne... V súčasnosti zahŕňa výkladový kanón 7 výkladových kritérií: 1. jazykovo-gramatický výklad 2. historický výklad 3. systematický výklad 4. teleologický výklad 5. výklad na základe konformity (súlady) s európskym právom 6. výklad na základe konformity s ústavou 7. výklad v zmysle „Hospodárskej analýzy práva“. V právnej vede neexistuje všeobecne prijatá dohoda, či niektorá z metód výkladu má prioritu. Jednotlivé metódy by sa mali navzájom dopĺňať a viesť k zrozumiteľnému a rozumne odôvodniteľnému vysvetleniu textu právnej normy a jej účelu. Jazykový, systematický, teleologický, historický aj porovnávací výklad má spoločného menovateľa vo formách logickej argumentácie. Prvou sledovanou metódou výkladu a uplatnenia všeobecne záväzného právneho predpisu v materiálnom právnom štáte je metóda doslovného výkladu. Až tam, kde doslovným výkladom nemožno jednoznačne identifikovať subjekt, obsah alebo objekt právnej normy, sa v materiálnom právnom štáte možno odkloniť od doslovného výkladu a nejasnosť právnej úpravy odstraňovať prostredníctvom inej metódy výkladu.

K výkladu právnych predpisov a ich inštitútov teda nemožno pristupovať len z hľadiska textu zákona, a to ani v prípade, keď sa text môže javiť ako jednoznačný a určitý, ale predovšetkým podľa zmyslu a účelu zákona. Jazykový výklad môže totiž predstavovať len prvotné priblíženie sa k obsahu právnej normy, ktorej nositeľom je interpretovaný právny predpis; na overenie správnosti či nesprávosti výkladu, resp. na jeho doplnenie či upresnenie potom slúžia ostatné interpretačné prístupy, postavené na roveň gramatickému výkladu, v tomto prípade systematický a teleologický výklad, ktoré sú spôsobilé v kontexte racionálnej argumentácie predstavovať významný konektív pri zistení obsahu a zmyslu aplikovanej právnej normy, a to najmä v prípade, keď existuje určité napätie medzi doslovným a teleologickým či systematickým výkladom.

66. Podľa kasačného súdu otrocké nasledovanie doslovného znenia zákona nemá v modernom práve opodstatnenie. Pokiaľ vezmeme do úvahy jednu zo základných charakteristík právnej normy (tenzia medzi ich všeobecnou a širokou variabilitou spoločenských vzťahov, na ktoré dopadá) a nadprodukciou právnych predpisov posledných rokov, ako aj ich vzájomné prekrývanie, mohlo by trvanie na doslovnom znení zákona bez možnosti použitia ďalších výkladových metód (popri metóde jazykovej) viesť v konkrétnych prípadoch k absurdným dôsledkom. Teleologický výklad je takmer nevyhnutnou súčasťou aplikácie práva, je akousi „korunou“ výkladu, zatiaľ čo výklad logicko-jazykový je jeho základom. Tento spôsob výkladu nemožno ignorovať a podceňovať. Kasačný súd poukazuje na to, že

každá právna norma má svoj zmysel a účel, ktorý možno vyvodit' predovšetkým z autentických dokumentov, hovoriacich o vôli a zámeroch zákonodarcu (napr. dôvodová správa k zákonu, priebeh rozpravy v parlamente pri prijímaní návrhu zákona). Správne pochopenie zmyslu právnej normy je základom jej správnej aplikácie. Interpretáciou právnej normy sa vo všeobecnosti rozumie objasnenie zmyslu a obsahu platných právnych noriem, vyjadrených v normatívnych právnych aktoch, za účelom ich správneho pochopenia a používania. Výklad právneho predpisu možno chápať aj ako logický postup smerujúci k poznaniu skutočnej vôle zákonodarcu.

Teleologický výklad je výklad účelový, ktorý má zabezpečiť nájdenie účelu a zmyslu právnej normy. Teleologický výklad skúma, aký bol úmysel zákonodarcu a aký je účel rozoberanej právnej normy. Jedná sa o významný výklad, ktorý „kráča s duchom doby“, v ktorej je realizovaný. Výklad začína pri slovách zákona, pokračuje systematickými súvislosťami, všima si genézu zákona a jeho zavŕšením je poznanie účelu zákonného ustanovenia. Teleologický výklad nachádza svoje uplatnenie v prípadoch, kde sa jedná o výklad do istej miery nekonkrétnych a rôzne interpretovaných právnych predpisov.

67. Účelom a zmyslom § 15 ods. 19 zákona o správe daní (toto ustanovenie bolo začlenené do zákona o správe daní 41. novelou, a to zákonom č. 215/2007 Z. z. účinnou od 01.09.2007, pričom ani v dôvodovej správe k tejto novele, ani vo vládnom návrhu zákona nie je zmienka o tomto ustanovení), je pri absencii dôvodovej správy podľa kasačného súdu vznik kvalitatívne inej situácie (odlišnej od „bežnej“ daňovej kontroly), k vzniku ktorej však nepostačuje v každom prípade len samotná existencia takejto žiadosti orgánov činných v trestnom konaní. Kvalitatívne iná situácia predstavuje pri možnej previazanosti daňového a trestného konania a možnosti využitia jeho výsledkov v daňovom konaní a tým aj naplnenie účelu súvisiaceho so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane, napríklad začaté trestné stíhanie vo veci súvisiacej so žalobcom ako daňovým subjektom. Z administratívneho spisu nebolo preukázané, že by v danom prípade bolo začaté takéto trestné stíhanie, ktorého výsledky by mohli prispieť k správne zisteniu dane a zabezpečeniu úhrady dane. V ďalšom konaní je nevyhnutné túto skutočnosť zistiť. Treba totiž odlišovať daňovú kontrolu, ktorá sa vykonáva na žiadosť orgánu činného v trestnom konaní v súvislosti s operatívnym preverovaním iného subjektu, od daňovej kontroly, ktorá má priamy súvis s prebiehajúcim trestným konaním. Z listu Prezídia Policajného zboru v Banskej Bystrici z 31. mája 2011 len vyplýva, že v danom prípade išlo o podozrenie z trestného činu krátenia dane podľa § 257 Trestného zákona u spoločnosti Smart invest, spol. s r. o., Trenčín, ktorej konateľ je osobou viackrát trestne stíhanou za ekonomickú trestnú činnosť, pričom v účtovníctve tejto spoločnosti sa našli faktúry o. i. vystavené žalobcom.

68. Podľa výpisu z obchodného registra žalobcu a spoločnosti Smart invest, spol. s r. o. je zrejmé, že nejde o spoločnosti personálne prepojené a len samotný fakt, že v účtovníctve tejto spoločnosti sa nachádzali faktúry žalobcu, nemôže viesť bez ďalšieho podľa názoru kasačného súdu k situácii, že správca dane bude daňovú kontrolu u žalobcu vykonávať bez časového obmedzenia, odvolávajúc sa pritom len na žiadosť orgánu činného v trestnom konaní o vykonanie kontroly.

69. Podľa čl. 1 ods. 1 Ústavy SR Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Neoddeliteľnou súčasťou právneho štátu je aj princíp právnej istoty. Princíp právnej istoty spočíva okrem iného aj v tom, že všetky subjekty práva môžu odôvodnene očakávať, že príslušné štátne orgány budú konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, že ich budú správne vykladať a aplikovať (II. ÚS 48/97). Tento ústavný príkaz zaväzuje aj daňové orgány, aby pri aplikácii všeobecne záväzných právnych predpisov a pri zasahovaní do súkromnoprávnej sféry daňových subjektov rešpektovali základné ústavné princípy ako základné interpretačné pravidlo všetkých hmotno-právnych, ako aj daňovo-právnych noriem.

70. Štát je povinný prihliadať na práva a právom chránené záujmy daňových subjektov a pri presadzovaní svojich záujmov má zabezpečiť, aby už prvý zásah do súkromnoprávnej sféry subjektu v podobe daňovej kontroly, resp. daňových kontrol bol uskutočnený tak, aby bol legitímny záujem štátu na výbere daní dosiahnutý.

71. Z uvedeného pre daňové orgány vyplýva požiadavka profesionality a patričnej odbornej starostlivosti, s ktorými sú povinné každé konanie viesť; tieto orgány sú teda povinné v týchto konaniach vynaložiť patričné úsilie, podložené odbornosťou a profesionalitou k tomu, aby zistili všetky pre rozhodnutie vo veci podstatné skutočnosti v rozsahu, v akom im to zákon ukladá. Ak tak nepostupujú a ak vyjdú najavo skutočnosti o neodbornom a neprofesionálnom postupe, nemôže byť toto zistenie na ťarchu účastníka konania, ale len na ťarchu štátu, ktorého orgán konanie viedol. Inak

povedané, ak štát v tomto smere z dôvodov nezavinených daňovým subjektom zlyhá, nemôže toto zlyhanie riešiť na ťarchu a na úkor subjektívnych práv daňového subjektu.

72. Z nálezu ústavného súdu I. ÚS 241/07 z 18. septembra 2008 k uplatňovaniu vyššie uvedenej základnej zásady daňového konania o. i. vyplýva: „priorizovanie záujmov oprávnených príjemcov daní nemôže ísť na úkor rešpektovania práv a právom chránených záujmov tých osôb, ktoré dane platia. Za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje. Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. Inak povedané, v prípade pochybností sú povinné postupovať miernejšie - in dubio mitius“.

73. Kasačný súd sa ďalej zaoberal otázkou, či postup správcu dane v prejednávanej veci zodpovedal zásadám zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Túto otázku posudzoval z pohľadu účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, ako aj primeranosti samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly. V tomto smere poukazuje na zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementuje smernicu Rady č. 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a o zrušení smernice č. 77/799/EHS. Tieto právne predpisy boli prijaté s cieľom zefektívniť a zrýchliť spoluprácu pri výmene informácií medzi členskými štátmi Európskej únie v daňových záležitostiach. Z tohto dôvodu sú v smernici stanovené konkrétne lehoty na poskytnutie informácie na základe žiadosti cudzieho štátu. Podľa čl. 7 smernice a ustanovenia § 6 ods. 5 uvedeného zákona je príslušný orgán daného štátu povinný poskytnúť požadovanú informáciu čo najrýchlejšie, najneskoršie však do 6 mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa.

74. Pri procese medzinárodnej výmeny informácií by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácií príslušnému orgánu cudzieho štátu a pokračovať dňom doručenia odpovede.

75. Aj v takýchto prípadoch je potrebné postupovať účelne a efektívne, t. j. požadovať taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou, nezisťovať informácie opakovane, resp. zisťovať totožné informácie opakovaným dožiadáním, či žiadať informácie po častiach (tzv. kúskovanie žiadosti).

76. Daňovú kontrolu je potrebné vykonávať v súlade so zákonom a v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu, čiže rozsah kontroly musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti.

77. V prejednávanej veci súd ustálil, že daňová kontrola bola začatá dňa 24. októbra 2011. Dňa 12. februára 2015 bola daňová kontrola ukončená (žalobcovi bol doručený protokol) po opakovanom (2-krát) prerušení z totožných dôvodov. Za postup správcu dane, ktorý bol v rozpore so zásadou proporcionality, najvyšší súd jednoznačne považoval skutočnosť, že správca dane požadoval od príslušných orgánov cudzieho štátu (Českej republiky a Maďarskej republiky) informácie po častiach, kedy v záujme efektívnosti bolo možné (a aj potrebné) ich kumulovať. Zároveň poukazuje na skutočnosť, že druhé prerušenie daňovej kontroly trvalo viac než 2 roky (od 28. novembra 2012 do 12. januára 2015), pričom v daňovej kontrole bolo pokračované celkom zjavne len v dôsledku rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave, ktorý svojim uznesením č. k. 1S/130/2014-24 zo dňa 16. októbra 2014 nariadil správcovi dane pokračovať v kontrole a ukončiť ju vydaním rozhodnutia v lehote 60 dní od právoplatnosti jeho rozhodnutia. Aj potom však správca dane rozhodol preskúmaným rozhodnutím vydaným až po takmer 2 rokoch od rozhodnutia súdu - uznesenia č. k. 1S/130/2014-24 (medzitým jeho dve rozhodnutia - dodatočné platobné výmery boli zrušené žalovaným). Preto je treba konštatovať, že takýto postup správneho orgánu bol neefektívny a nadbytočný a jeho dôsledkom bolo neúmerne predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt (žalobcu). Podľa kasačného súdu (vyplýva to z administratívneho spisu) neexistoval žiadny zákonný dôvod na viac než 2 roky trvajúce prerušenie daňovej kontroly (správca dane v nej pokračoval až po tom, čo mu to prikázal správny súd) a potom takéto prerušenie objektívne nie je možné pokladať za súladné so zákonom.

78. V tejto súvislosti dáva kasačný súd do pozornosti aj rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 7Afs/22/2003 zo dňa 09. decembra 2004, v ktorom tento vyslovil, že „Zo základných zásad daňového konania, najmä z ustanovenia § 2 ods. 1 a 2 v spojení s § 16 ods. 1 vetou druhou

zákona č. 337/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, v znení zákona č. 255/1994 Zb. vyplýva, že správca dane musí pri daňovej kontrole postupovať účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil v primeranej lehote; výkon daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie na neskoršiu dobu a jednotlivé kroky daňovej kontroly musia po sebe nasledovať v primeraných časových intervaloch.“

79. S ohľadom na konštatované závery preto nemohol kasačný súd prisvedčiť námietkam sťažovateľa, ktorý tvrdil, že všetky dôkazy obstarané do vydania protokolu sú zákonné dôkazy, nakoľko daňová kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom o správe daní, lehota nebola prekročená, nedošlo k porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré by malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Rovnako neopodstatnenou je preto námietka sťažovateľa, že slovenský správca dane nemá žiadne prostriedky na to, aby donútil žiadaného českého alebo maďarského správcu dane na zaslanie odpovede v zmysle nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010.

80. V nadväznosti na uvedené kasačný súd zdôrazňuje, že lehoty ustanovené v § 15 zákona o správe daní sú zákonné procesné lehoty, ktoré zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly. Keďže sú stanovené priamo zákonom, nie je možné, aby ich správca dane nerešpektoval, resp. aby mu boli prolongované jeho nadriadeným orgánom nad zákonom stanovenú hranicu. Ide o lehoty, počas plynutia ktorých je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane ustanovené daňovému subjektu v § 15 ods. 6 zákona o správe daní. Daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR). 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.

81. Uvedenou otázkou sa kasačný súd zaoberal aj v rozhodnutí sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo 17. decembra 2013, v ktorom vyslovil, že „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 povinnosti 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“.

82. S ohľadom na dobu, po ktorú trvala daňová kontrola u žalobcu v prejednávanej veci, dospel kasačný súd k záveru, že správca dane nepostupoval v súlade s uvedenými zásadami daňového konania, teda výkon daňovej kontroly v danom prípade nezodpovedal zásade zákonnosti, ani požiadavke primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu.

83. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.“

70. V prejednávanej veci mal kasačný súd za preukázané, že daňová kontrola bola začatá dňa 22. septembra 2011 a ukončená dňa 20. apríla 2015, po jej opakovanom (2-krát) prerušení z totožných dôvodov. Za postup správcu dane, ktorý bol v rozpore so zásadou proporcionality, najvyšší súd jednoznačne považoval skutočnosť, že správca dane požadoval od príslušných orgánov cudzieho štátu (Českej republiky a Maďarskej republiky) informácie po častiach, kedy v záujme efektívnosti bolo možné (a aj potrebné) ich kumulovať. Zároveň poukazuje na skutočnosť, že druhé prerušenie daňovej kontroly trvalo viac než 2 roky (od 28. novembra 2012 do 30. decembra 2014), pričom v daňovej kontrole bolo pokračované celkom zjavne len v dôsledku rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave, ktorý svojím uznesením č. k. 2S/137/2014-27 zo dňa 03. decembra 2014 (právoplatným dňa 30. decembra 2014), nariadil správcovi dane pokračovať v kontrole a ukončiť ju vydaním rozhodnutia v lehote 90 dní od právoplatnosti jeho rozhodnutia. V odôvodnení predmetného rozhodnutia zároveň správny súd konštatoval, že „Takýmto postupom správcu dane dochádza k porušovaniu jednej zo základných zásad daňového konania, a to v zmysle § 3 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého je správca dane 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 určaniu a vyrubeniu dane. V tejto súvislosti súd poukázal aj na konštantnú judikatúru Ústavného súdu SR (napríklad III. ÚS 282/08 alebo I. ÚS 225/08), v zmysle ktorej je za pasivitu nutné považovať aj stav, keď správny orgán vo veci nekoná

a nerozhoduje, hoci mu v tom nebráni žiadna prekážka. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti súd konštatoval, že v danom prípade trvanie kontroly začatej dňa 22. septembra 2011 bez možnosti odhadu reálneho ukončenia veci (žiadna urgencia z administratívneho spisu nevyplýva) nie je možné chápať ako aktívnu činnosť odporcu, keďže túto nerealizuje v súlade so zákonom.“

71. Z administratívneho spisu nevyplýva, že by správca dane kontinuálne vykonal akýkoľvek ďalší úkon smerujúci k prekonaniu nejakej prekážky brániacej rozhodnutiu vo veci vrátenia nadmerného odpočtu DPH. Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia, resp. že dožiadaný orgán poskytne informácie čo najrýchlejšie, najneskôr však do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Takýmto postupom správcu dane dochádza aj k porušovaniu jednej zo základných zásad daňového konania a to v zmysle § 3 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého je správca dane povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných priťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. Oznámením doručeným žalobcovi dňa 26. januára 2015 správca dane pokračoval v daňovej kontrole, ktorá bola ukončená dňa 20. apríla 2015 prerokovaním protokolu č. 9104404/5/246285/2015/Kosk zo dňa 30. januára 2015.

72. K námietke žalovaného, že zo spisu predloženého k vyjadreniu k žalobe žalobcu sp. zn. 1S/161/2016 vyplynulo, že súčinnosť zo strany žalobcu bola za všetky kontrolované obdobia vo forme podávania sťažností smerujúcich voči nečinnosti správcu dane a neoprávneného zadržovania nadmerného odpočtu, podávania žalôb na krajský súd, nahliadania do spisov a odvolaní proti rozhodnutiam správcu dane kasačný súd uvádza, že z obsahu administratívneho spisu nemal za preukázané, že by žalobca so správcom dane nespolupracoval, resp. že by mu nebol poskytoval primeranú súčinnosť, resp. že by jeho sťažnosť pre nečinnosť a žaloba o pokračovanie v konaní boli nedôvodné. Na každú výzvu správcu dane uskutočnenú voči žalobcovi tento v primeranej lehote reagoval a sám navrhoval správcovi dane vykonať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Ak teda správca dane nerešpektoval zákonom stanovenú maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým Daňový poriadok.

73. Zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytne správcovi dane potrebnú súčinnosť. Ak teda správca dane nerešpektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, poruší tým nielen ustanovenie o maximálnej dĺžke jej trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní. Potom je treba konštatovať, že daňová kontrola v takom prípade nie je vykonaná v súlade so zákonom, t. j. v rámci zákonom maximálne povolenej dĺžky trvania daňovej kontroly a protokol z nej tak nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť.

74. Na základe horeuvedeného treba konštatovať, že postup správneho orgánu v posudzovanej veci bol neefektívny a nadbytočný a jeho dôsledkom bolo neúmerne predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt (žalobcu). Podľa kasačného súdu (vyplyva to z administratívneho spisu) neexistoval žiadny zákonný dôvod na viac než 2 roky trvajúce prerušenie daňovej kontroly (správca dane v nej pokračoval až po tom, čo mu to prikázal správny súd) a potom takéto prerušenie objektívne nie je možné pokladať za súladné so zákonom.

75. S ohľadom na konštatované závery preto nemohol kasačný súd prisvedčiť námietkam sťažovateľa, ktorý tvrdil, že všetky dôkazy obstarané do vydania protokolu sú zákonné dôkazy, nakoľko daňová kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom o správe daní, lehota nebola prekročená, nedošlo k porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré by malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Rovnako neopodstatnenou je preto námietka sťažovateľa, že slovenský správca dane nemá žiadne prostriedky na to, aby donútil žiadaného českého alebo maďarského správcu dane na zaslanie odpovede v zmysle nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010.

76. V nadväznosti na uvedené kasačný súd zdôrazňuje, že lehoty ustanovené v § 15 zákona o správe daní sú zákonné procesné lehoty, ktoré zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly. Keďže sú stanovené priamo zákonom, nie je možné, aby ich správca dane nerešpektoval, resp. aby mu boli

prolongované jeho nadriadeným orgánom nad zákonom stanovenú hranicu. Ide o lehoty, počas plynutia ktorých je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane ustanovené daňovému subjektu v § 15 ods. 6 zákona o správe daní. Daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR). 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.

77. S ohľadom na dobu, po ktorú trvala daňová kontrola u žalobcu v prejednávanej veci, dospel kasačný súd k záveru, že správca dane nepostupoval v súlade s uvedenými zásadami daňového konania, teda výkon daňovej kontroly v danom prípade nezodpovedal zásade zákonnosti, ani požiadavke primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu.

78. Kasačný súd s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalovaného vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

79. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že žalovanému, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 168 SSP). Úspešnému žalobcovi voči žalovanému priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania (§ 167 ods. 1 SSP).

80. O výške náhrady trov konania rozhodne krajský súd samostatným uznesením v súlade s § 175 ods. 2 a nasledujúce SSP.

81. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3 : 0 (§ 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 opravný prostriedok nie je prípustný.