

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/71/2017  
Identifikačné číslo spisu: 6015201016  
Dátum vydania rozhodnutia: 29.01.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6015201016.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: Martin Kancko, s miestom podnikania Lipová 279/29, 985 26 Málíneec, IČO: 32 623 992, právne zastúpený: JUDr. Jozef Brázdil, advokát so sídlom Trhová 992/1, 960 01 Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/216217/2015/5098 zo dňa 22. mája 2015, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/148/2015-51 z 24. júna 2016 v spojení s opravným uznesením č.k. 24S/148/2015-80 z 24. októbra 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/148/2015-51 zo dňa 24. júna 2016 v spojení s opravným uznesením č.k. 24S/148/2015-80 z 24. októbra 2017 p o t v r d z u j e .

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

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 24S/148/2015-51 z 24. júna 2016 postupom podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a e/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/216217/2015/5098 zo 22. mája 2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/262211/2015/StrM zo dňa 3. februára 2015 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi priznal ich náhradu vo výške 70,- € z titulu zaplateného súdneho poplatku za podanú žalobu.

2. Rozhodnutím č. 1100301/1/216217/2015/5098 z 22. mája 2015 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/264433/2015/StrM z 3. februára 2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo výške 2 010,08 € za zdaňovacie obdobie marec 2011 z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods.

1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), keď žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného obchodu deklarovaného faktúrou č. 03032011 z 29. marca 2011 od dodávateľa REK s.r.o., predmetom ktorej bolo dubové rezivo 25,126 m<sup>3</sup> v celkovej sume 12 060,48 € (z toho DPH 2.010,08 EUR).

3. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že žalobca namietal nezákonnosť rozhodnutia žalovaného ako aj postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu. Žalovanému vytýkal predovšetkým nedostatočné zistenie skutkového stavu, nezrozumiteľnosť a nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia ako aj porušenie zásady zákonnosti upravenej v ustanovení § 3 ods. 1 Daňového poriadku. V tejto súvislosti poukázal najmä na prekročenie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ktorú správca dane nezachoval, ale aj na nesplnenie podmienok na prerušenie daňovej kontroly podľa § 61 Daňového poriadku. Poukazujúc na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010 mal za to, že prekročením dĺžky zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nadobudol protokol z tejto kontroly povahu nezákonne získaného dôkazu, ktorý podľa ustanovenia § 24 ods. 4 Daňového poriadku nemožno použiť ako dôkaz v daňovom konaní. Vzhľadom na to, že protokol o daňovej kontrole nespĺňal požiadavku zákonnosti, nemohol byť ani podkladom na začatie vyrubovacieho konania a vydanie rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane. Žalobca taktiež namietal, že postupom správcu dane mu bolo vo vyrubovacom konaní znemožnené vyjadriť sa k svojim pripomienkam uvedeným v odvolaní, keďže nebol predvolaný na prerokovanie týchto pripomienok. Správca dane mu odoprel právo byť prítomný na vyhodnotení dôkazov, ktoré predložil a ktoré správca dane získal počas dokazovania a miestneho zisťovania, keď žalobcu namiesto spisovania zápisnice podľa § 19 Daňového poriadku len písomne oboznámil s výsledkom vyrubovacieho konania a navyše k tomuto oboznámeniu došlo až po vydaní rozhodnutia o vyrubení dane. Okrem uvedeného namietal aj to, že protokol z daňovej kontroly nemá zákonom stanovené náležitosti.

4. Krajský súd z obsahu spisového materiálu zistil, že správca dane na základe poverenia z 18. septembra 2012 vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až november 2011. Daňová kontrola začala v zmysle § 46 ods. 2 Daňového poriadku dňom uvedeným v oznámení o začatí daňovej kontroly, t.j. 24. októbra 2012, (správca dane zároveň 24. októbra 2012 spísal so žalobcom zápisnicu o ústnom pojednávaní, predmetom ktorej bolo začatie daňovej kontroly). V súvislosti s preverovaním zdaniteľného plnenia deklarovaného faktúrou č. 03032011 zo dňa 29. marca 2011 od dodávateľa REK s.r.o. z fotokópie faktúry vyplýva, že faktúra zároveň slúži ako dodací list, na faktúre nie je potvrdené prevzatie tovaru žalobcom, je opatrené jeho pečiatkou avšak bez podpisu, na pripojenom dodacom liste sa nenachádza evidenčné číslo motorového vozidla, ani meno a priezvisko vodiča, ktorý mal tovar prepraviť. Dňa 26. marca 2013 vykonal správca dane miestne zisťovanie v prevádzke žalobcu - Píla Málinec, Urbárskej lesnej spoločnosti - pozemkové spoločenstvo Málinec, s.r.o. a v spoločnosti Bučina DDD, s.r.o. Zvolen a u Urbárskej spoločnosti - pozemkové spoločenstvo Ozdín. Správca dane vypočul svedka F. Q. - bývalého konateľa spoločnosti KEVOLA, s.r.o., výsluch sa však netýkal predmetnej faktúry. Správca dane taktiež vypočul P. D. - konateľa spoločnosti REK, s.r.o., ktorý obchodoval so žalobcom, a ktorý potvrdil vystavenie predmetnej faktúry. Nedisponoval žiadnymi dokladmi, tie totiž odovzdal novému konateľovi, p. Y. Y. z A.. Spoločnosť REK s.r.o. nedisponovala žiadnymi motorovými vozidlami, prepravu vždy vykonával niekto iný, pôvod tovaru uviesť nevedel. Meno a identifikačné údaje vodiča nevedel uviesť. Zmluvy neuzatvoril žiadne, obchody a ceny za tovar boli uzatvárané na základe ústnej dohody. Následne správca dane podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku vydal 23. augusta 2013 rozhodnutie č. 9601403/5/3918304/2013/StrM, ktorým daňovú kontrolu prerušil z dôvodu zaslania žiadosti o MVI za účelom preverenia zdaniteľných plnení uskutočnených žalobcom v kontrolovanom zdaňovacom období, keďže výsledky tohto preverenia mohli ovplyvniť správne určenie dane. Správcovi dane bola 15. novembra 2013 doručená odpoveď týkajúca sa MVI vo vzťahu k maďarskému daňovému subjektu STORM SUN Kft., ktorú skutočnosť, t.j. odpadnutie dôvodu prerušenia daňovej kontroly oznámil žalobcovi podaním doručeným jeho zástupcovi 26. novembra 2013. Žalobca bol na ústnom pojednávaní 13. januára 2014 oboznámený s obsahom výpovede P. D., konateľa spoločnosti REK s.r.o. (v kontrolovanom zdaňovacom období), ktorý bol vypočutý ako svedok, pričom predmetného výsluchu sa žalobca zúčastnil, svedkovi nepoložil žiadne otázky a do zápisnice uviedol, že s jej obsahom nesúhlasí. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č.

9601403/5/105892/2014/StrM zo 13. januára 2014, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole prevzal splnomocnený zástupca žalobcu 13. januára 2014. Správca dane vydal 10. februára 2014 rozhodnutie č. 9601403/5/520489/2014/StrM, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 2 010,08 € za zdaňovacie obdobie marec 2011. Na odvolanie žalobcu rozhodnutím č. 1100301/1/225331/2014/4989 zo dňa 14. mája 2014 žalovaný rozhodnutie správcu dane z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Správca dane následne oznámil žalobcovi, že sa začalo vyrubovacie konanie a vyzval žalobcu na predloženie dôkazov k faktúre za mesiac marec 2011. Zástupca žalobcu predložil správcovi dane dôkazy k spornej faktúre za mesiac marec 2011. Správca dane predvolal na výsluch svedkov: Ing. F. L., J. X., I. B., U. L., L. L. a P. D.. Zo zápisnice vyplýva, že zástupca žalobcu predložil správcovi dane dôkazy na USB a okrem iného čestné prehlásenie F. Q., že v zdaňovacom období 2011 vykonával obchodnú činnosť so žalobcom, ako aj mailovú komunikáciu žalobcu so spoločnosťou KEVOLA s.r.o. z marca 2012 ohľadne dodávok káleného dreva a pryziem. Výpovede týchto svedkov nemali vo vzťahu k spornej faktúre žiadnu výpovednú hodnotu. Zo zápisnice o výsluchu svedka P. D. z 22. decembra 2014 vyplýva, že potvrdil, že faktúru za marec 2011 vystavil, podpísal a tovar bol dodaný. Uviedol, že okrem spoločnosti KALIPO s.ro. a KEVOLA s.r.o. mala spoločnosť REK s.ro. aj iných dodávateľov dreva a drevnej hmoty. Z výpovede svedka Y. Y. vyplýva, že na neho bola prepísaná spoločnosť REK s.r.o. Doklady, ktoré mu odovzdal P. D. zhoreli a nevedel aký majetok nadobudol kúpou spoločnosti. Správca dane tak dňa 3. februára 2015 vydal rozhodnutie č. 9601403/5/262211/2015/StrM, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 2 010,08 € na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2011. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom žalovaný rozhodol rozhodnutím č. 1100301/1/216217/2015/5098 z 22. mája 2015 tak, že napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5. Vychádzajúc zo žalobných dôvodov dospel krajský súd k záveru, že námietka žalobcu týkajúca sa nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie je dôvodná. V tejto súvislosti uviedol, že daňová kontrola začala v súlade s § 46 ods. 2 Daňového poriadku 24. októbra 2012. Rozhodnutím zo dňa 23. augusta 2013 bola daňová kontrola v zmysle § 61 Daňového poriadku prerušená dňom uvedeným v tomto rozhodnutí, t.j. od 2. septembra 2013 do 15. novembra 2013, pričom aj po zohľadnení doby prerušenia daňovej kontroly mala byť daňová kontrola ukončená do 7. januára 2014. Vzhľadom na to, že Protokol z daňovej kontroly bol zástupcovi žalobcu doručený 13. januára 2014, je nepochybné, že daňová kontrola trvala 371 dní, t.j. bola ukončená po uplynutí 1 ročnej zákonnej lehoty. Protokol z daňovej kontroly tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku a teda ani rozhodnutie vychádzajúce zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly nemožno považovať za zákonné, čoho dôsledkom je zaťaženie celého daňového konania vadou nezákonnosti. Krajský súd sa nestotožnil s argumentáciou daňových orgánov, že napriek nezákonnosti daňovej kontroly je možné pokračovať vo vyrubovacom konaní, v tomto vykonať dokazovanie resp. použiť dôkazy z nezákonne vykonanej daňovej kontroly a vydať rozhodnutie. V tejto súvislosti uviedol, že Protokol z daňovej kontroly vykonanej po uplynutí zákonom stanovenej lehoty nemôže byť právnou skutočnosťou, ktorá by zakladala právny účinok ukončenia daňovej kontroly a rovnako nemôže byť ani predpokladom začatia vyrubovacieho konania. Pokiaľ boli dôkazy získané v rámci daňovej kontroly vykonanej v rozpore so zákonom podkladom pre vydanie rozhodnutia, tak správcu dane ako aj žalovaného, je nutné takéto rozhodnutia považovať taktiež za nezákonné. Poukazujúc na uvedené krajský súd dospel k záveru, že daňové orgány vec nesprávne právne posúdili a zároveň zaťažili konanie vadou, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Nakoľko už samotná vada prekročenia dĺžky daňovej kontroly a nezákonnosti vyrubovacieho konania boli spôsobilé ovplyvniť zákonnosť napadnutého rozhodnutia ako aj rozhodnutia správcu dane, krajský súd ďalšie žalobné námietky (nemožnosť žalobcu vo vyrubovacom konaní vyjadriť sa k svojim pripomienkam uvedeným v odvolaní, nepredvolanie žalobcu na prerokovanie jeho pripomienok, absencia zákonom stanovených náležitostí Protokolu z daňovej kontroly, nedostatočné zistenie skutkového stavu a nepreskúmateľnosť rozhodnutí daňových orgánov) nepovažoval za právne významné.

6. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol. V dôvodoch odvolania uviedol, že závery krajského súdu o nezákonnosti daňovej kontroly a naň nadväzujúceho vyrubovacieho konania nemožno považovať za

správne a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalovaný mal za to, že nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly ešte neznamená, že daňová kontrola nebola začatá. Predmetná daňová kontrola bola začatá v súlade s ustanovením § 46 ods. 2 Daňového poriadku a preto ju správca dane musel ukončiť vyhotovením a doručením protokolu a to aj napriek tomu, že nebola dodržaná lehota na jej vykonanie. Zrušujúcim rozhodnutím žalovaného bola vec vrátená do vyrubovacieho konania a preto bol správca dane povinný konať a rozhodnúť vo veci, pričom Protokol z daňovej kontroly vo vyrubovacom konaní nebol použitý ako dôkaz. Žalovaný sa nestotožnil s argumentáciou krajského súdu, ktorý poukazujúc na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010 mal za to, že ak daňová kontrola nebola ukončená zákonným spôsobom, nebolo možné pokračovať vo vyrubovacom konaní, a že všetky dôkazy zabezpečené v priebehu nezákonne vykonanej daňovej kontroly nadobudli povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Podľa názoru žalovaného však nemožno tvrdiť, že všetky dôkazy získané počas daňovej kontroly, ktoré boli zahrnuté aj v protokole sú z dôvodu nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly nezákonné. V tejto súvislosti uviedol, že napr. dôkazy získané v rámci MVI nemožno považovať za získané v rozpore so zákonom. Správca dane vo vyrubovacom konaní vykoná potrebné dôkazy. To znamená, že správca dane doplní existujúce dôkazy, resp. získa nové dôkazy. Novozískané resp. zhromaždené dôkazy, t.j. aj tie, ktoré správca dane získal už počas daňovej kontroly by mali byť vo vyrubovacom konaní procesne vykonané tak, že daňový subjekt bude s nimi oboznámený a bude mať možnosť sa k nim vyjadriť. Správca dane postupoval v zmysle uvedeného právneho názoru a vo vyrubovacom konaní doplnil existujúce dôkazy, keď vykonal všetky preverenia a výpovede svedkov, ktorými bolo možné zistiť a objasniť skutočnosti pre správne určenie dane. Správca dane vyhodnotil všetky dôkazy v súlade so základnými zásadami daňového konania a o výsledku vyrubovacieho konania písomne oboznámil zástupcu žalobcu. Protokol z daňovej kontroly nebol použitý ako dôkaz vo vyrubovacom konaní, nebol ani podkladom pre vydanie rozhodnutia správcu dane, ktorý sa o tento protokol nijako neopiera a v rozhodnutí sa naň neodvoláva. Podkladom pre vydanie rozhodnutia boli zákonne získané dôkazy v daňovej kontrole, ako aj dôkazy získané vo vyrubovacom konaní. Všetky dôkazy uvedené v protokole o daňovej kontrole boli získané v zákonnej ročnej lehote a preto ich správca dane mohol použiť ako dôkazy vo vyrubovacom konaní, pretože nimi bolo možné zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a neboli získané v rozpore so zákonom.

7. Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného uviedol, že žalobca ani krajský súd nevyslovili záver, že daňová kontrola nebola začatá. Namietaná bola skutočnosť, že daňová kontrola bola vykonaná nezákonným spôsobom z dôvodu nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly. Argumentáciu žalovaného, ktorý tvrdil, že nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly neznamená, že daňová kontrola nebola začatá preto nepovažuje za správnu. V danom prípade napriek tomu, že žalobca neodpiera povinnú súčinnosť správcovi dane, lehota na vykonanie daňovej kontroly nebola zachovaná. Žalovaný pritom sám uznal, že prekročenie lehoty nebolo spôsobené nedostatočnou súčinnosťou žalobcu a preto zavinenie muselo nastať na strane správcu dane. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti, predstavuje závažný a intenzívny zásah do právnej sféry daňového subjektu, čo vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly nemožno dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov, pričom aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti a zákonnosti zásahov správcu dane voči daňovým subjektom. Daňovú kontrolu tak nemožno vykonávať dlhšie než stanovuje zákon. Správca dane tak začal vyrubovacie konanie v rozpore s ustanovením § 68 ods. 1 Daňového poriadku, pretože protokol nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku a nemôže byť v ďalšom konaní použitý ako dôkaz. Žalobca opätovne poukázal na skutočnosť, že s ukončením dokazovania vo vyrubovacom konaní bol oboznámený až po vydaní rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane, z čoho vyplýva, že tento úkon bol vykonaný iba formálne. Žalovanému vytkol taktiež nezrozumiteľnosť a arbitrárnosť napadnutého rozhodnutia. Na základe uvedeného žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

8. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ustanovenie § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v

odvolaní žalovaného (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ustanovením § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

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

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

11. Predmetom odvolacieho konania je preskúmanie odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorým podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a e/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/216217/2015/5098 z 22. mája 2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/264433/2015/StrM z 3. februára 2015 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel DPH vo výške 2 010,08 € za zdaňovacie obdobie marec 2011 z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

12. Odvolací súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania žalovaného, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto sa s ním odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby odvolací súd nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku krajského súdu doplnia nasledovné dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

13. V preskúmanej veci považoval odvolací súd za kľúčovú predovšetkým otázku posúdenia zákonnosti dĺžky daňovej kontroly, protokolu resp. dôkazov obstaraných v rámci daňovej kontroly a ich vplyvu na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného.

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

15. 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.

16. Podľa § 3 ods. 1 a 2 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určaniu a vyrubeniu dane.

17. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké

výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

18. Podľa § 44 ods. 1 veta druhá daňového poriadku daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

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

20. Podľa § 46 ods. 8 veta prvá daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/.

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

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

23. Účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo dodržiavanie osobitných predpisov. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správny daní, ktorá slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu, pri súčasnom zachovaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Daňová kontrola totiž predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií. Zároveň slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následne rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Nakoľko ide o závažný zásah a nadmernú záťaž pre kontrolovaný daňový subjekt je ohraničená dĺžka jej trvania zákonnou lehotou.

24. Daňový poriadok v ustanovení § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcu dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán.

25. 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. 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 zachovávaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa §1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

26. 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 zásady proporcionality.

27. V čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu boli limity, obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly, upravené v ustanovení § 44 ods. 1 veta druhá daňového poriadku, podľa ktorého daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, ale aj v ustanovení § 46 ods. 10 veta prvá daňového poriadku, podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

28. Odvolací súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola u žalobcu začala podľa § 46 ods. 2 daňového poriadku dňa 24. októbra 2012. Rozhodnutím zo dňa 23.08.2013 bola daňová kontrola podľa § 61 daňového poriadku odo dňa 2 septembra 2013 do dňa 15. novembra 2013 prerušená. Pri zohľadnení prerušenia daňovej kontroly, kedy lehoty podľa daňového poriadku neplynú (§ 61 ods. 5 daňového poriadku), mala byť daňová kontrola ukončená do dňa 7. januára 2014. Protokol z daňovej kontroly bol zástupcovi žalobcu doručený dňa 13. januára 2014, ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená [§ 46 ods. 9 písm. a/ daňového poriadku]. Daňová kontrola tak trvala 372 dní a teda bola ukončená po uplynutí zákonnej lehoty jeden rok (§ 46 ods. 10 daňového poriadku), pričom v konaní nebolo preukázané, že by žalobca neposkytol správcovi dane potrebnú súčinnosť.

29. Z vyššie uvedeného vyplýva, že správca dane nerešpektoval zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 veta prvá daňového poriadku, v dôsledku čoho je daňová kontrola nezákonná a rovnako protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý z uvedeného dôvodu nemôže byť podkladom pre vyrubovacie konanie. Pokiaľ žalovaný argumentoval tým, že v rozhodnutí o vyrubení dane správca dane nevychádzal z protokolu z daňovej kontroly, ako aj tým, že všetky dôkazy boli v prejednávacom prípade obstarané a vykonané v zákonnej lehote, t.j. v lehote jedného roka od začatia daňovej kontroly, odvolací súd uvádza, že zákonnosť daňovej kontroly zásadným spôsobom ovplyvňuje zákonnosť dôkazov v rámci nej obstaraných a vykonaných. Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje aj na zásadu „Ius ex iniuria non orfitur“, t.j. právo nevzniká z bezprávia, a teda keď je daňová kontrola nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonané v rámci nej. Ani vykonaním dokazovania vo vyrubovacom konaní nemôže podľa názoru odvolacieho súdu dôjsť ku konvalidácii nedostatku, spočívajúceho v nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie, keďže účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane obstarávať a vykonávať dôkazy, ktoré už boli obstarané a vykonané v rámci daňovej kontroly. Za tohto stavu, t.j. keď správca dane napriek prekročeniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly pokračoval vo vyrubovacom konaní a vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, dopustil sa závažného procesného pochybenia, majúceho za následok nezákonnosť rozhodnutia správcu dane ako aj napadnutého rozhodnutia žalovaného.

30. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnuté rozhodnutie krajského súdu v spojení s opravným uznesením ako vecne správne v zmysle § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. potvrdil.

31. O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. s použitím § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p. a v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní úspešnému žalobcovi nepriznal ich náhradu, keďže trovy právneho zastúpenia v lehote podľa § 151 ods. 1 O.s.p. nevyčísľil a ďalšie trovy konania ku dňu vyhlásenia rozhodnutia zo spisu nevyplývali (§ 151 ods. 2 O.s.p.). Žalovanému v tomto konaní náhrada trov neprináleží.

32. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.