

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/64/2017  
Identifikačné číslo spisu: 6016201101  
Dátum vydania rozhodnutia: 24.10.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6016201101.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členiek senátu JUDr. Sone Langovej a JUDr. Moniky Válašikovej PhD. v právnej veci žalobcu: OSMAN, s.r.o., so sídlom Mestský majer 1442/2, Levice (predtým Banicka č. 33, Veľký Krtíš), IČO: 44 383 924, zastúpeného: JUDr. Ing. Norbert Káša, advokát so sídlom Námestie republiky č. 283/4, Lučenec, proti sťažovateľovi (predtým žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104178139/2016 zo dňa 26.10.2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/193/2016-73 zo dňa 21. júna 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/193/2016-73 zo dňa 21. júna 2017 z a m i e t a.

Žalobcovi voči sťažovateľovi priznáva právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej v texte rozsudku aj krajský alebo správny súd) rozsudkom č. k. 23S/193/2016-73 zo dňa 21. júna 2017 podľa ust. § 191 ods. 1 písm. c) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104178139/2016 zo dňa 26.10.2016, ktorým žalovaný podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 10372/2016 zo dňa 7.1.2016. Zrušil aj rozhodnutie správcu dane, ktorý podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 52.767,40 eur za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2011.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a postup, ktorý ich vydaniu predchádzal, pričom rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v žalobe. Jeho úlohou bolo posúdenie správnosti postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u

žalobcu za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2011.

3. Žalobca v žalobe namietal, že postup správcu dane i žalovaného, výsledkom ktorého bolo napadnuté rozhodnutie, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane vydané na základe dôkazov získaných počas daňovej kontroly, ktorá nebola vykonaná v zákonnej lehote, je v rozpore s ustanoveniami daňového poriadku. Žalovaný v predchádzajúcich zrušovacích rozhodnutiach konštatoval nezákonnosť spočívajúcu v nedodržaní lehoty na vyjadrenie sa k protokolu. Žalobca namietal, že správca dane použil dôkazy z nezákonne vykonanej kontroly a na ich základe vydal nezákonné rozhodnutie, pričom napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

4. Z napadnutého rozhodnutia i z rozhodnutia správcu dane nesporne vyplýva, že orgány verejnej správy vo svojich rozhodnutiach vychádzali zo zistení a dôkazov získaných počas nezákonnej daňovej kontroly a dôkazy získané počas tejto daňovej kontroly tvoria podklad napadnutých rozhodnutí, v dôsledku čoho bolo potrebné považovať napadnuté rozhodnutie žalovaného za nezákonné.

5. Podľa názoru krajského súdu na záver o nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane nemá vplyv skutočnosť, že všetky dôkazy získané počas kontroly, ktoré boli zahrnuté v protokole boli získané v zákonom stanovenej ročnej lehote na výkon daňovej kontroly. Nie je možné súhlasiť so závermi žalovaného, že správca dane takto získané dôkazy mohol použiť ako dôkazy vo vyrubovacom konaní.

6. K názoru žalovaného, že vo vyrubovacom konaní možno použiť dôkazy získané počas daňovej kontroly v zákonom stanovenej ročnej lehote v prípade, ak daňová kontrola prekročila lehotu stanovenú zákonom, považoval správny súd za nesprávny. Poukázal na ustanovenie § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku, podľa ktorého je daňová kontrola ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8. Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu.

7. V preskúvanom prípade protokol z daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nebolo možné použiť v daňovom konaní, a preto nemôže byť právnou skutočnosťou, ktorá by zakladala právne účinky. Predpokladom na začatie vyrubovacieho konania je splnenie zákonom stanovených podmienok, t. j., že daňová kontrola musela prebehnúť zákonne a musela byť ukončená v zákonom stanovenej lehote, inak je nezákonná. Pokiaľ daňová kontrola nebola ukončená zákonným spôsobom nemohol nastať moment, kedy by malo začať vyrubovacie konanie. Dôkazy získané počas nezákonnej daňovej kontroly nadobudli povahu nezákonných dôkazných prostriedkov a pokiaľ boli podkladom pre vydanie rozhodnutia správcu dane, tak takéto rozhodnutie je takisto nezákonné. Z uvedeného vyplýva, že vo vyrubovacom konaní bolo možné pokračovať len na základe dôkazov, ktoré boli zabezpečené v priebehu zákonným spôsobom vykonanej daňovej kontroly.

8. Postupom žalovaného došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia orgánu verejnej správy, pričom rozhodnutia boli vydané na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Pretože správny súd považoval námietku o nezákonnosti získaných dôkazov za dôvodnú, nevyjadroval sa z dôvodu hospodárnosti k ďalším žalobným námietkam týkajúcim sa vykonaného dokazovania. O trovách konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 S. s. p.

9. Proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici podal žalovaný v zákonom určenej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) S. s. p.

10. Uviedol, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2011 začala u žalobcu v roku 2011 a nebola ukončená k 31. 12. 2011. Poukázal na § 165 ods. 4 daňového poriadku a uviedol, že správny súd tým, že na prípad predmetnej daňovej kontroly aplikoval ustanovenia Daňového poriadku, nepoužil správny právny predpis, v

dôsledku čoho vec nesprávne právne posúdil a aj jeho právne závery sú nesprávne.

11. Podľa názoru žalovaného použiteľnosť dôkazov získaných počas daňovej kontroly je daná momentom ich vykonania v súlade so zákonom a túto použiteľnosť nestrácajú tým, že sa stanú súčasťou protokolu z daňovej kontroly, ktorý je z dôvodu prekročenia zákonnej lehoty na vykonanie kontroly nepoužiteľným dôkazom. Tento záver podľa neho podporuje aj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. 6. 2010, podľa ktorého právnym následkom nerešpektovania maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly je skutočnosť, že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Daňové konanie teda zaťažuje vadou nezákonnosti použitie takého protokolu, nie jednotlivých dôkazov. Keďže v predmetnej veci protokol z daňovej kontroly nebol použitý v daňovom konaní, nebolo daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a nezákonné nemohlo byť ani rozhodnutie žalovaného. Pochybenie ohľadom nepreukázania doručenia protokolu o výsledku kontroly bolo v ďalšom konaní v správcom dane napravené na pokyn žalovaného, pričom správca dane použil dôkazy vykonané počas zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly a tiež dôkazy vykonané vo vyrubovacom konaní. O všetkých použitých dôkazoch správca dane žalobcu oboznámil.

12. V súvislosti s názorom správneho súdu, že nebolo možné v rámci daňového konania pokračovať vo vyrubovacom konaní a na základe dôkazov zabezpečených v priebehu nezákonne vykonanej daňovej kontroly a nezákonne začatom vyrubovacom konaní vydať napadnuté rozhodnutia sťažovateľ uviedol, že v zmysle stanoviska Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozhodnutí č. 4Sž/98-102/02, podľa ktorého sa rozhodnutie nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces, a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu prívodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka konania.

13. Sťažovateľ vyčítal správnomu súdu porušenie § 139 ods. 2 S. s. p., pretože sa v odôvodnení rozsudku nezaoberal otázkou ďalšieho postupu správcu dane, spôsob, akým sa s danou otázkou súd vysporiadal je nedostatočný, v rozpore s citovaným ustanovením, keď výslovne neuviedol, ako má vo veci ďalej správca dane postupovať. Navyše Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Lučenec vzhľadom na zmenu sídla žalobcu, ku ktorej došlo v priebehu konania už nie je miestne príslušným správcom dane žalobcu.

14. Správny súd neposúdil všetky podstatné skutkové tvrdenia a právne argumenty, nezaoberal sa tým, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z tovaru, ktorý mu mala dodať spoločnosť SALUBRIS s.r.o., pričom z vykonaného dokazovania vyplynulo, že právnym vzťahom, na podklade ktorých došlo k prevodu majetku absentoval základný atribút systému DPH, ktorým je odplatosť, teda dodanie tovaru za protihodnotu. Skutočným účelom posudzovaných právnych úkonov bol prevod aktív s neoprávneným získaním daňovej výhody v podobe uplatnenia nároku na odpočítanie dane, resp. nadmerného odpočtu DPH.

15. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd podľa § 462 ods. 1 v S s.p. zrušil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici a vec mu vrátil na ďalšie konanie s tým, že žalobcovi neprizná nárok na náhradu trov konania.

16. Žalobca vo svojom vyjadrení ku sankčnej sťažnosti doručenej správnomu súdu dňa 11. 9. 2017 uviedol, že žalobca si nedovoľuje hodnotiť postup krajského súdu, pretože je presvedčený o správnosti jeho rozhodnutia.

17. Zotrval na názore, že ak dôkazný prostriedok nadobudol nezákonnú povahu, nie je ho možné v rámci vyrubovacieho konania použiť. Možnosť použitia dôkazných prostriedkov získaných v rámci zákonnej lehoty kontroly presahujúcej zákonom určenú lehotu zákon neupravuje, pričom vychádzajúc z čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Z uvedeného dôvodu je právny názor o nepoužiteľnosti samostatných dôkazných prostriedkov v prípade, ak daňová kontrola nebola ukončená v zákonom

stanovenej lehote, správny.

18. Je nepochybné, že právna argumentácia žalovaného smeruje k absurdnému záveru, ktorým sa obchádzajú zákonné limity stanovené štátom vlastným orgánom pri výkone daňovej kontroly. Upriamením na skutočnosť, či žalobcovi protokol bol doručený alebo nie, žalovaný zámerne odvádza pozornosť od znenia zákona.

19. Poukázal na ustanovenie § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. a na skutočnosť, že k prerokovaniu protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom došlo až dňa 30. 10. 2014, pričom všetky konania uskutočnené do okamihu prerokovania protokolu boli v rozpore s právnymi predpismi a sú poznačené vadou nezákonnosti a úkony a dôkazy v nich vykonané a získané, nie je možné použiť v rámci iných konaní.

20. Žalobca sa vyjadril aj k argumentácii sťažovateľa, ktorý poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 6Sžf/24/2011, pretože v danom rozsudku nebol vyslovený právny názor, že ak by sa nezákonnosť odstraňovala nezákonným spôsobom, spôsobil by takýto postup zákonnosť. Nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že zrušením napadnutého rozhodnutia by sa iba zopakoval proces a odstránili formálne vady. Odstraňovanie nezákonnosti nemožno považovať za opakovanie procesu a odstraňovanie formálnych vád.

21. Podľa názoru žalobcu žalovaný si je sám vedomý pochybení a nezákonnosti spôsobených vydanými rozhodnutiami, nie je schopný sám prísť na spôsob ich odstránenia a z tohto dôvodu sa domáha, aby mu krajský súd definoval postup, podľa ktorého by bol schopný vzniknuté nezákonnosti odstrániť.

22. Žalobca navrhol, aby kasačný súd podľa § 461 S. s. p. kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol a žalobcovi priznal úplnú náhradu vynaložených trov konania.

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší súd") ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 2 písm. a) S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

24. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

25. Podľa § 2 ods. 1 a 2 S.s.p., v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

26. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

27. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že dňa 2.11.2011 začal správca dane u žalobcu s výkonom daňovej kontroly, predmetom ktorej bola kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2011. Rozhodnutím zo dňa 8. 10. 2012 došlo podľa § 25 a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. k prerušeniu kontroly z dôvodu začatia konania o inej skutočnosti - medzinárodná výmena informácií. Dôvody prekážky pre výkon kontroly pominuli dňa 26. 2. 2013, o čom bol žalobca informovaný. Dňa 26. 2. 2013 bol vypracovaný protokol o zisteniach z daňovej kontroly č. 9611401/5/828141/2013. Dňa 26. 2. 2013 mala byť splnomocnenej zástupkyňi žalobcu doručená výzva na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie dňa 6. 3. 2013. Prílohu k výzve mal predstavovať predmetný protokol zo dňa 26. 2. 2013. V spise sa nachádza úradný záznam, v zmysle ktorého sa daňový subjekt na prerokovanie protokolu nedostavil a ani sa k protokolu v určenej lehote nevyjadril. Dňa 16. 3. 2013 vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 9611401/5/874351/2013. Daňový subjekt sa k zisteniam uvedeným v protokole vyjadril podaním doručeným správcovi dane dňa 21. 3. 2013, v ktorom konštatoval, že mu bol protokol oznámený a uviedol svoje námietky. Následne bolo správcovi dane doručené odvolanie žalobcu k protokolu zo dňa 16. 3. 2013, o ktorom žalovaný rozhodol dňa 12. 6. 2013 tak, že predmetné rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane následne doplnil dokazovanie a dňa 25. 11. 2013 vydal dodatočný platobný výmer, ktorým žalobcovi určil rozdiel dane v sume 52 767, 40 eur za kontrolované zdaňovacie o obdobie. V následne podanom odvolaní žalobca poukázal na skutočnosť, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonom určenej lehote, popieral správnosť a pravosť dokladov preukazujúcich dátum obdržania protokolu o výsledku kontroly a výzvy na vyjadrenie sa k protokolu s poukazom na okolnosť, že dátumy prevzatia predmetných písomností správcu dane boli prepisované (vybielené), pričom správca dane doručoval protokol zo dňa 26. 2. 2013 až dňa 20. 3. 2013 prostredníctvom pošty, čo je 14 dní po dni určenom správcom podanie na prerokovanie protokolu. Uvedeným spôsobom mu bola v odobratá možnosť brániť sa proti tvrdeniam správcu dane a správca dane teda neukončil kontrolu v zákonom stanovenej lehote a nezákonne zadržáva uplatnený nadmerný odpočet. Žalovaný rozhodnutím zo dňa 7. 4. 2014 opätovne zrušil rozhodnutie správcu dane zo dňa 25. 11. 2013 a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. V predmetnom rozhodnutí žalovaný konštatoval, že nebola dodržaná lehota 8 pracovných dní na vyjadrenie sa daňového subjektu k protokolu a nebol rešpektovaný jeho právny názor vyslovený v rozhodnutí zo dňa 12. 6. 2013. Konštatoval tiež, že doručenie protokolu o výsledku kontroly preukázal daňový subjekt obálkou, na ktorej je dátum prevzatia podania v deň 21. 3. 2013. K námietke daňového subjektu, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonom stanovenej lehote sa žalovaný nevyjadril, pretože v spise sa nenachádzajú dôkazy o doručení výzvy na prerokovanie protokolu, na základe ktorých by bolo možné zaujať relevantný názor k uvedenej námietke. Uložil správcovi dane, aby uvedenú skutočnosť objasnil, doriešil a procesne správne postupoval v ďalšom konaní. Na základe pokynu nadriadeného daňového orgánu správca dane podaním zo dňa 17. 7. 2014 vyzval žalobcu na prerokovanie protokolu z daňovej kontroly dňa 4. 9. 2014. Na predmetnom prejednaní daňový subjekt uviedol, že protokol bol prejednaný dňa 4. 9. 2014 a uvedeným dňom je ukončená daňová kontrola. Správca dane sa s námietkami daňového subjektu podanými dňa 21. 3. 2013 nevysporiadal. Dňa 30. 10. 2014 sa uskutočnilo prerokovanie pripomienok k protokolu. Dňa 13. 11. 2014 bolo vydané v poradí tretie rozhodnutie správcu dane, ktorým vyrubil daňovému subjektu rozdiel v sume nadmerného odpočtu za zdaňovacie o obdobie 2. štvrtrok 2011 vo výške 52 767,40 eur. Dňa 14. 7. 2015 bolo rozhodnutie správcu dane zo dňa 13. 11. 2014 žalovaným opätovne zrušené a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie. Vo vzťahu k dĺžke daňovej kontroly a dátumu doručenia protokolu o daňovej kontrole daňovému subjektu žalovaný uviedol, že zostala spornou otázka, či bola doručka dodatočne upravovaná, či je jej obsah autentický, či dátum prevzatia a podpis uviedol adresát (splnomocnená zástupkyňa žalobcu), pričom správca dane nevykonal žiaden dôkaz vypočutím adresáta, ktorý preukázal doručenie protokolu dňa 21. 3. 2013, prostredníctvom poštovej prepravy. Rozhodné bolo podľa názoru odvolacieho orgánu to, že správca dane pristúpil k odstraňovaniu chýb konania ešte predtým, ako si ujasnil otázku doručenia výzvy na prerokovanie protokolu zo dňa 26. 2. 2013. V dôsledku toho zostala nevyriešená otázka určenia dňa ukončenia daňovej kontroly, ktorú správca dane identifikuje rôzne, a to 6. 3. 2013, 4. 9. 2015, 30. 10. 2014, čo možno vyvodit' zo spísaných zápisníc. Z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu nebolo možné prijať jednoznačný záver o termíne ukončenia daňovej kontroly. Dňa 23. 11. 2015 vykonal správca dane výsluch splnomocnenej zástupkyne žalobcu, ktorá uviedla, že po

nahliadnutí do fotokópie výzvy na vyjadrenie sa k protokolu a k nej pripojenej doručenky s istotou potvrdila, že dátum, kedy mala prevziať výzvu s protokolom, nie je určite písaný jej rukou. Potvrdila, že asi 2 krát preberala písomnosti pre žalobcu aj osobne. Pre odstup času sa s istotou nevedela vyjadriť k ďalším veciam. Dňa 7. 1. 2016 správca dane vydal rozhodnutie, ktorým na základe doplného dokazovania opätovne určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 52 767,40 eur. Vo svojom rozhodnutí uviedol, že svedkom nebol potvrdený dátum prevzatia výzvy s protokolom dňa 26. 2.2013, svedok uviedol, že dátum nie je písaný jeho rukou, a preto správca dane nepoužil ako dôkaz na vydanie rozhodnutia protokol z daňovej kontroly, použil len dôkazy získané v rámci zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, a to dôkazy získané vo vyrubovacom konaní. Žalovaný následne rozhodnutie správcu za dane zo dňa 7. 1. 2016 potvrdil.

28. Podľa § 165 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, v znení účinnom od 1.1.2012, právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona zostávajú zachované. 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.

29. Podľa § 165b ods. 1 a 2 Daňového poriadku, v znení účinnom od 30. decembra 2012, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o 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. § 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužijú.

30. Z uvedených prechodných ustanovení z daňového poriadku vyplýva, že predmetná daňová kontrola začala podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov. Z obsahu spisu vyplýva, že nebola ukončená do 30. decembra 2012, a preto boli daňové orgány od 30. decembra 2012 povinné postupovať podľa ustanovení zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

31. V danom prípade došlo k prerušeniu daňovej kontroly za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., pričom po dátume 30. decembra 2012 bolo potrebné postupovať v zmysle príslušných ustanovení zákona č. 563/2009 Z.z. Krajský súd preto postupoval správne, ak všetky úkony správcu dane a žalovaného, uskutočnené po uvedenom dátume posudzoval podľa Daňového poriadku.

32. Podľa § 46 ods. 1 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z. daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

33. Podľa § 46 ods. 8 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z. 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/.

34. Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

35. Podľa § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z. lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

36. Podľa § 61 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto

zákona neplynú.

37. Podľa ust. § 68 ods. 1 až 3 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane. Ak je vec vrátená na ďalšie vyrubovacie konanie, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorého rozhodnutie bolo zrušené.

Správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, ak

a) sa daňový subjekt vzdá práva na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole,

b) daňový subjekt nemá pripomienky k zisteniam v protokole,

c) sa daňový subjekt nevyjadrí k protokolu v lehote určenej správcom dane vo výzve; v tom prípade správca dane o tejto skutočnosti spíše úradný záznam.

Ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spisania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spisania úradného záznamu, najneskôr však do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej správcom dane podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán.

38. Účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov (§ 44 ods. 1 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z.). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní, ktorý slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu, pri súčasnom zachovaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Daňová kontrola predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

39. Zákon č. 563/2009 Z.z. v § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z nich je zásada zákonnosti. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán.

40. Z dikcie ustanovenia zákona č. 563/2009 Z.z. upravujúceho zásadu zákonnosti vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne

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

41. V daňovom konaní sa uplatňuje aj požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval exaktne určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom zásady proporcionality.

42. Keďže v prípade daňovej kontroly ide o závažný zásah a nadmernú záťaž pre kontrolovaný daňový subjekt, je ohraničená dĺžka jej trvania zákonnou lehotou. V čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu boli limity, obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly, upravené v § 44 ods. 1 veta druhá zákona č. 563/2009 Z.z., podľa ktorého daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, ale aj v § 46 ods. 10 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z., podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

43. Je nesporné, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2011 u žalobcu začala dňa 2. 11. 2011 a bola prerušená v období od 8. 10. 2012 do 26. 2. 2013. Do prerušenia daňovej kontroly, táto trvala 341 dní (od 2.11.2011 do 8.10.2012). Počas prerušenia výkonu kontroly neplynuli lehoty (§ 61 ods. 5 Daňového poriadku) a jej vykonanie malo byť ukončené do jedného roka (365 dní) od jej začatia, nerátajúc obdobie prerušenia, t. j. do 22. 3.2013.

44. V danom prípade, vzhľadom na spochybnenie prevzatia protokolu o výsledku kontroly dňa 26. 2. 2013 a neexistencie relevantného dokladu o jeho doručení v administratívnom spise správcu dane nebolo možné ustáliť, kedy došlo k reálnemu ukončeniu daňovej kontroly, čo skonštatoval aj žalovaný. Bolo preto potrebné skonštatovať, že daňová kontrola nebola riadne ukončená v zákonom určenej lehote, pričom nebolo zistené, že by žalobca v priebehu daňovej kontroly neposkytol správcovi dane potrebnú súčinnosť.

45. Kasačný súd vychádzal pri právnom posúdení veci z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, podľa ktorého, ak správca dane nerešpektoval zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z., je v dôsledku toho 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 prejednávanej veci obstarané a vykonané v zákonnej lehote, t. j. v lehote jeden rok od začatia daňovej kontroly, kasačný súd uvádza, že zákonnosť daňovej kontroly zásadným spôsobom ovplyvňuje zákonnosť dôkazov v rámci nej obstaraných a vykonaných. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že v našom práve sa uplatňuje zásada „*ius ex iniuria non oritur*“, 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 kasačného súdu, dôjsť ku konvalidácii nedostatku, spočívajúceho v nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie, keďže účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane obstarávať a vykonávať dôkazy, ktoré už boli obstarané a vykonané v rámci daňovej kontroly, ktorá tomuto účelu slúži (§ 44

ods. 1 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z.). Za stavu, keď správca dane napriek prekročeniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly pokračoval vo vyrubovacom konaní a vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, dopustil sa závažného procesného pochybenia, majúceho za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného.

46. Žalovaný v kasačnej sťažnosti namietal zákonnosť rozhodnutia Krajského súdu v Banskej Bystrici tým, že vo svojom odôvodnení nepostupoval podľa § 139 v ods. 2 S. s. p., keď neuviedol, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať.

47. V danom prípade kasačný súd zistil, že absencia poučenia orgánu verejnej správy krajským súdom o tom, ako má vo veci ďalej postupovať nepredstavuje zákonný dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 S. s. p., a preto sa touto námietkou najvyšší súd nezaoberal. Žalovaný je povinný postupovať v zmysle ustanovení Daňového poriadku, ktorý obsahuje úpravu ďalšieho postupu daňových orgánov v prípade, ak nie je daný zákonný dôvod pre daňové konanie.

48. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalovaného vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S. s. p. zamietol.

49. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 S. s. p. v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 S. s. p. a contrario tak, že sťažovateľovi/žalovanému nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a nárok na náhradu trov konania mu zo zákona ani nevyplýva. Žalobca bol v kasačnom konaní úspešný, a preto mu vznikol nárok na náhradu trov kasačného konania. O výške náhrady rozhodne krajský súd po právoplatnosti tohto rozsudku (175 ods. 2 S.s.p.).

50. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.