

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/65/2017
Identifikačné číslo spisu: 3016200392
Dátum vydania rozhodnutia: 27.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3016200392.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v právnej veci žalobcu: Š. R., bytom E., zast.: JUDr. Annou Žedényiovou, advokátkou, so sídlom advokátskej kancelárie Ul. Palackého č. 85/5, 911 01 Trenčín, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 02. mája 2017 č.k. 11S/122/2016-82, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 02. mája 2017 č.k. 11S/122/2016-82, takto

rozhodol:

I. Senát 1S Najvyššieho súdu Slovenskej republiky p o s t u p u j e vec vedenú na tunajšom súde pod sp.zn. 1Sžfk/65/2017 na prejednanie a rozhodnutie veľkému senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

II. Senát 1S predkladá nasledujúcu otázku, ktorej posúdenie na rozhodnutie veci je rozhodujúce:
S prihliadnutím na zásadu súčinnosti a zásadu povinnej spolupráce zakotvené v § 2 a § 15 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov ako aj § 3 a § 45 a § 46 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov je možné niektoré úkony kontrolovaného daňového subjektu, u ktorých nemožno vylúčiť jeho snahu zmať účel daňovej kontroly vo vzťahu ku skutkovým požiadavkám správcu dane vzneseným podľa § 45 Daňového poriadku s poukazom na zanedbanie zásady zodpovedného podnikania v spojení s jeho dôkaznou nepripravenosťou, považovať zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly za zachovanú, hoci táto bola v skutočnosti prekročená?

Odôvodnenie

I.

Odôvodnenie postúpenia

1. K postúpeniu veci veľkému senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej

len „veľký senát“) podľa § 22 ods. 1 písm. a) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“) pristúpil senát 1S Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „predkladajúci senát“) po tom, čo pri svojom rozhodovaní dospel k právnenému názoru odlišnému od právneho názoru vyjadreného v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/6/2014 zo dňa 03. marca 2015 (ďalej len „odlišné rozhodnutie 3Sžf/6/2014“) s prihliadnutím na podporné právne závery vyslovené v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010 v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/20009 zo dňa 29. januára 2009, ďalej v rozsudku Súdneho dvora Európskej únie sp. zn. C-254/16 zo dňa 06. júla 2017 ako aj v rozsudkoch Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/46/2015 zo dňa 06. októbra 2015, sp. zn. 1Sžf/18/2016 zo dňa 26. septembra 2017 ako aj sp. zn. 5Sžf/32/2016 zo dňa 28. marca 2018 a sp. zn. 5Sžf/41/2016 zo dňa 28. marca 2017, zohľadnil tiež čiastočne odporujúci rozsudok sp. zn. 5Sžf/41/2016 zo dňa 28. marca 2017 ako aj na relevantné názory akademickej obce.

2. Základom odlišnosti obidvoch skupín právnych názorov je právne-výkladové posúdenie § 2 ods. 1, 2 a 8 a § 15 ods. 6 a 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej tiež „zák. č. 511/1992 Zb.“) ako aj súvisiacich ustanovení § 3 ods. 1, 2 a 8 a § 45 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej tiež „Daňový poriadok“) s čl. 2 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky, ako aj so zodpovedaním otázky, či je možné konštatovať, že by nadmernú dĺžku trvania daňovej kontroly spôsobilo

a) správanie kontrolovaného daňového subjektu (najmä vyvolané nedostatočnou pripravenosťou kontrolovaného daňového subjektu v zmysle § 15 ods. 6 písm. c/ až e/ zák. č. 511/1992 Zb. poskytnúť informácie alebo preukázať svoje tvrdenia s prihliadnutím na zásadu zodpovedného podnikania najmä pri početných reťazových zdaniteľných obchodoch) alebo

b) činnosť správcu dane prejavujúca sa napríklad nejasnými a opakovanými výzvami správcu dane na predloženie dôkazov kontrolovaným daňovým subjektom, na obdobnom skutkovom základe s odlišným rozhodnutím 3Sžf/6/2014, čo je v zmysle § 466 ods. 1 S.s.p. odôvodnené nižšie.

3. Zo skutkovo-právneho hodnotenia preskúmvanej veci pre predkladajúci senát vyplýva, že po právnej stránke otázka súčinnosti, resp. povinnej spolupráce kontrolovaného daňového subjektu má byť preverovaná iba prostredníctvom ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. Avšak predkladajúci senát sa domnieva, že rozhodnutie predkladanej veci, nakoľko ide o vec zásadného významu pre daňové kontroly, je nutné zvážiť aj pre aplikáciu súčasne platného právneho predpisu, t.j. zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, nakoľko obsahuje po právnej stránke takmer totožné ustanovenia ako skôr uvedený zákon.

II.

Zdroje práva dotknuté konaním

A) zák. č. 511/1992 Zb.:

4. Podľa § 2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. v znení relevantnom pre preskúmvanú vec 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].

5. Podľa § 2 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení správcu dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi [zásada súčinnosti] a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

6. Podľa § 2 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení právom i povinnosťou všetkých daňových

subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní [zásada práva na spoluprácu a povinnej spolupráce].

7. Podľa § 15 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme (6ed) vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

8. Podľa § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení 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.

B) Daňový poriadok:

9. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení 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].

10. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení 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 [zásada súčinnosti]. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

11. Podľa § 3 ods. 8 Daňového poriadku v citovanom znení právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane [zásada práva na spoluprácu a povinnej spolupráce].

12. Podľa § 45 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, 2) a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,

- f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie,
- h) umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov.

13. Podľa § 46 ods. 10 veta prvá Daňového poriadku v citovanom znení lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

C) zákon č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon):

14. Podľa § 29 ods. 2 Živnostenského zákona v citovanom znení podnikateľ je povinný prevádzkovať živnosť riadne, poctivo a odborne [zásada zodpovedného podnikania]. Tejto povinnosti sa nemôže zbaviť ani v prípade, ak podnikateľskú činnosť prevádzkuje prostredníctvom zodpovedného zástupcu.

15. Podľa § 29 ods. 4 písm. a) Živnostenského zákona v citovanom znení riadne a poctivo nevykonáva živnosť podnikateľ, ktorý

a) bez závažných dôvodov neplní svoje daňové, poplatkové a odvodové povinnosti podľa osobitných predpisov, [...]...

D) nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010:

16. [...] Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov). Túto požiadavku v niektorých prípadoch zákonodarca formuloval celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu.

[...] Ústavný súd však v zhode so stabilizovanou judikatúrou najvyššieho súdu neopomína, že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť (rozsudok najvyššieho súdu z 29. januára 2009 v konaní sp.zn. 3 Sžf 1/2009).

[...] Prítom z obsahu sťažnosti, z jej príloh ani z vyjadrenia najvyššieho súdu nevyplýva, že by sťažovateľ v pozícii kontrolovaného daňového subjektu nebol poskytoval daňovému úradu pri daňovej kontrole potrebnú súčinnosť.

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. [...]

III.

Opis preskúmanej veci

17. Žalobou z 12.05.2016 podľa zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok sa žalobca na Krajskom súde v Trenčíne (ďalej aj „správny súd“) domáhal, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 278157/2016 zo 16.03.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica, (ďalej len „správca dane“) č. 1784280/2015 zo 17.12.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osobe (ďalej tiež „daň“) za zdaňovacie obdobie roka 2010 v tam uvedenej sume.

18. Žalobca už počas daňového konania namietal, že dĺžka daňovej kontroly vykonanej od 21.11.2011 do 28.09.2012, presiahla zákonom stanovenú šesť mesačnú lehotu predĺženú o ďalšie tri mesiace. Je

nesporné, že po predĺžení lehoty bol správca dane povinný ukončiť daňovú kontrolu do 21.08.2012. Žalobcom požadované predĺženie daňovej kontroly o ďalších 20 dní z dôvodu doplnenia dôkazov pri prerokovaní protokolu správca dane neakceptoval.

19. Samotný priebeh daňovej kontroly, počas ktorého sa preverovali dodávateľské vzťahy medzi žalobcom a jeho početnými subdodávateľmi, je v časových údajoch opísaný nasledovne:

- a) dňa 07.11.2011 oznámenie o výkone daňovej kontroly,
- b) dňa 21.11.2011 začatie daňovej kontroly spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní,
- c) dňa 09.05.2012 list žalovaného o predĺžení daňovej kontroly,
- d) dňa 31.05.2012 podal svedeckú výpoveď (bývalý) konateľ spoločnosti HEFA-SK s.r.o. (ďalej len „spoločnosť HEFA“) pán A. D.,
- e) dňa 31.05.2012 v dôsledku výpovede pána Róberta Pavloviča požiadany iný správca dane o informácie o subdodávateľovi spoločnosti HEFA - spoločnosť ROYALTY s.r.o., Banská Bystrica,
- f) dňa 21.06.2012 výzva pre žalobcu na predloženie dôkazných prostriedkov preukazujúcich opodstatnenosť úhrad od spoločnosti HEFA do 09.07.2012,
- g) dňa 09.07.2012 predloženie faktúr od spoločnosti HEFA,
- h) dňa 18.07.2012 oboznámenie žalobcu, že dňa 23.07.2012 sa má vykonať pojednávanie s pánom C. D. za jeho účasti; toto žalobca odmietol s poukazom, že odchádza na dovolenku na 2 týždne do zahraničia; žalobcovi uložená povinnosť po návrate zo zahraničia, t.j. dňa 06.08.2012 sa dostaviť k správcovi dane,
- i) medzičasom dňa 24.07.2012 vykonané plánované ústne pojednávanie s pánom C. D. bez účasti žalobcu,
- j) dňa 02.08.2012 vyhotovenie protokolu o daňovej kontrole (ďalej len „protokol“) avšak jeho doručovanie správcom dane bolo na obidve adresy žalobcu (trvalý pobyt a adresa prevádzky) počas miestneho zisťovania neúspešné, doručenie uskutočnené až 07.09.2012,
- k) dňa 06.08.2012 sa žalobca napriek príslubu nedostavil; bezodkladne bol telefonicky kontaktovaný a vyzvaný sa dostaviť dňa 08.08.2012,
- l) dňa 08.08.2012 sa žalobca nedostavil a ani na opakované telefonické kontakty nereagoval; miestne zisťovanie v rovnaký deň na adrese trvalého pobytu, resp. prevádzky žalobcu bolo neúspešné,
- m) dňa 21.08.2012 uplynula zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly,
- n) dňa 07.09.2012 úspešné doručenie výzvy na vyjadrenie sa k protokolu,
- o) dňa 17.09.2012 vyjadrenie žalobcu k protokolu,
- p) dňa 25.09.2012 vyhotovenie dodatku k protokolu,
- q) dňa 28.09.2012 prerokovanie protokolu so žalobcom a ukončenie daňovej kontroly,
- r) dňa 01.10.2012 vydaný dodatočný platobný výmer správcom dane,
- s) dňa 11.03.2013 potvrdzujúce rozhodnutie žalovaného,
- t) dňa 06.11.2013 Krajský súd v Trenčíne zamietol žalobu proti potvrdzujúcemu rozhodnutiu žalovaného,
- u) dňa 03.03.2015 Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) zamietajúci rozsudok Krajského súdu v Trenčíne rozsudkom sp.zn. 3Sžf/6/2014 (viď aj hore zavedené označenie odlišné rozhodnutie 3Sžf/6/2014) zmenil a obidve rozhodnutia daňových orgánov zrušil a vrátil na ďalšie konanie.

20. Najvyšší súd v odlišnom rozhodnutí 3Sžf/6/2014 uviedol ako zrušujúci dôvod porušenie ust. § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb., nakoľko nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ktorá je správcu dane záväzným limitom, zapríčiňuje, že protokol nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť.

21. Nakoľko správca dane pokračoval po vrátení spisu vo vyrubovacom konaní, následne žalobca s poukazom na odlišné rozhodnutie 3Sžf/6/2014 namietal, že správca dane už nie oprávnený pokračovať v daňovom konaní a musí ho zastaviť.

22. Krajský súd v Trenčíne rozsudkom z 02. mája 2017 č. k. 11S/122/2016-82 (ďalej tiež „napadnutý rozsudok“) preskúmané rozhodnutie podľa § 191 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 3 písm. a) a

odsekom 4 S.s.p. zrušil (bod č. 31 napadnutého rozsudku), pričom odkázal na odlišné rozhodnutie sp. zn. 3Sžf/6/2014.

23. V odôvodnení (najmä bod č. 25 napadnutého rozsudku) správny súd postup, ktorým konali orgány verejnej správy, označil za rozporný s ustanoveniami § 15 ods. 13 a 17 zák. č. 511/1992 Zb. s poukazom na čl. 2 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky. Následne citoval z odlišného rozhodnutia sp. zn. 3Sžf/6/2014, že pôvodné rozhodnutia boli zrušené z dôvodu nezákonne vykonanej daňovej kontroly, ktorá nebola realizovaná v zákonnej lehote, čím sa nezákonnosť procesu preniesla aj na rozhodnutia, ktorými sa daňové konanie skončilo.

IV.

Kasačná sťažnosť žalobcu

24. Kasačná sťažnosť v preskúmvanej veci sa opiera o nasledovný dôvod:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. správny súd nesprávne právne posúdil zásadu súčinnosti obsiahnutú ako v zák. č. 511/1992 Zb. ako aj v Daňovom poriadku bez prihliadnutia na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd“) sp.zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010 (ďalej len „nález III. ÚS 24/2010“) ako aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3 Sžf/76/2013 zo dňa 06. novembra 2013.

25. Ako je uvedené, sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť spísanú zamestnancom žalovaného s požadovaným vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa, v ktorej zdôraznil nasledujúce sťažnostné body:

k § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.:

- správny súd popri tom, že prijal rovnaký záver ako je uvedený v náleze III. ÚS 24/2010, neprihliadol ale na skutočnosť, že

o žalobca potrebnú súčinnosť neposkytoval,

§ na ústnom pojednávaní dňa 19.07.2012 okrem iného uviedol, že odchádza na dva týždne na dovolenku do zahraničia,

§ a ústneho pojednávania so svedkom sa preto nemôže zúčastniť,

§ ako aj vyššie opísané konanie žalobcu (bod č. 18) pre sťažovateľa naznačuje, že jeho konanie sa javí ako účelové s cieľom zmať účel daňovej kontroly, ktorý spočíva v riadnom zistení daňovej povinnosti, o sťažovateľ poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf/76/2013 zo dňa 06. novembra 2013,

o preskúmvané rozhodnutie nijako nestanovuje spôsob vykonávania povolených činností.

26. Záverom sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnuté uznesenie zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie.

V.

Argumentácia predkladacieho senátu

A) Všeobecné vymedzenie predkladacej právomoci

27. Ustanovenie § 22 ods. 1 písm. a) S.s.p. zakotvuje nasledujúci text:

„(1) Najvyšší súd koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach vo veľkom senáte zloženom z predsedu senátu a šiestich sudcov, ak

a) senát najvyššieho súdu dospel pri svojom rozhodovaní k právne názoru, ktorý je odlišný od právneho názoru, ktorý už bol vyjadrený v rozhodnutí najvyššieho súdu, a vec uznesením postúpil na rozhodnutie veľkému senátu, [...].....“

28. Ustanovenie § 466 ods. 1 veta prvá S.s.p. s nadpisom „Veľký senát“ vymedzuje obsah postupujúceho uznesenia takto:

„(1) Ak má byť vec postúpená na rozhodnutie veľkému senátu podľa § 22 ods. 1 písm. a) a b), v

uznesení o postúpení musí byť uvedený dôvod takéhoto postupu, a to prípadne aj s otázkou, ktorej posúdenie je na rozhodnutie veci rozhodujúce.“

29. Predkladajúci senát konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po preverení splnenia procesných podmienok na konanie o predloženej kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, zaobstaral si podklady pre posúdenie doterajšej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu a po neverejnej porade jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver o postúpení veci veľkému senátu na základe nižšie uvedených názorov.

B) Opis odlišného rozhodnutia 3Sžf/6/2014

30. Ako už bolo vyššie uvedené, v predchádzajúcom súdnom prieskume Najvyšší súd odlišným rozhodnutím 3Sžk/6/2014 zrušil pôvodné rozhodnutia obidvoch daňových orgánov so zásadným právnym názorom opierajúcim sa o nález III. ÚS 24/2010.

31. Na tomto mieste musí predkladajúci senát vyzdvihnúť významný záver odlišného rozhodnutia 3Sžf/6/2014 v nasledujúcom znení:

„Vzhľadom na uvedené dôvody nie je možné akceptovať ani obranu, resp. argumentáciu daňového úradu, že žalobca mu neposkytoval príslušnú súčinnosť a týmto zhojiť nezákonné predĺženie daňovej kontroly. Takáto argumentácia správcu dane nemá oporu v obsahu administratívneho spisu a jeho z listinných dôkazoch. Takáto nesúčinnosť daňového subjektu zjavne z administratívneho spisu nevyplýva.“

32. V ďalších častiach odlišného rozhodnutia 3Sžk/6/2014 sa nachádzajú právne názory Najvyššieho súdu, ktoré nie sú pre vymedzenie odlišnosti obidvoch právnych názorov relevantné.

C) Opis iného nesúhlasného rozsudku sp.zn. 5Sžf/41/2016

33. Najvyšší súd prostredníctvom iného rozsudku sp.zn. 5Sžf/41/2015 vyhodnotil nasledujúcu činnosť žalobcu pri využívaní úpravy náhradného doručovania v zmysle ustanovenia § 31 ods. 3 Daňového poriadku v inom konaní ako súladnú so zásadou súčinnosti tak, že je v čiastočnom rozpore s právnym názorom vysloveným nižšie predkladajúcim senátom:

„Práve úpravou náhradného doručenia zákonodarca sledoval cieľ predísť prípadom právnej neistoty, spôsobenej bezdôvodným nepreberaním zásielok zo strany daňových subjektov a zabrániť snahám spôsobovať prietahy v daňovom konaní Preto vyzdvihnutie písomnosti, uloženej na pošte, kontrolovaným daňovým subjektom kedykoľvek, počas plynutia odbernej lehoty podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku, nemožno považovať za prietahy v daňovom konaní ním zavinené. Kontrolovanému daňovému subjektu totiž nemôže byť na ťarchu, ak v daňovom konaní postupoval tak ako mu to daňový poriadok umožňuje.“

Odvolačný súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že lehota jeden rok poskytuje konajúcemu správcovi dane dostatočný priestor na vykonanie a ukončenie daňovej kontroly. Preto by správca dane mal daňovú kontrolu vykonať a protokol z nej vyhotoviť v dostatočnom časovom predstihu tak, aby zohľadnil možnosť kontrolovaného daňového subjektu, vyzdvihnúť si tento protokol na pošte v odbernej lehote resp. by mal počítať s možnosťou náhradného doručenia tohto protokolu kontrolovanému daňovému subjektu.“

D) Nesúhlasný právny názor predkladajúceho senátu

34. Podľa mienky predkladajúceho senátu na posúdenie potrebnej miery neposkytnutia súčinnosti, resp. nesplnenia povinnej spolupráce žalobcu ako daňového subjektu so správcom dane je nutné zohľadniť

niektoré konania (komisívne úkony), resp. nekonania (omisívne úkony) žalobcu, ktoré zapríčinia nezákonné prekročenie lehoty na výkon daňovej kontroly.

35. V uvedenej súvislosti predkladajúci senát odkazuje na časť dôvodovej správy k návrhu § 3 Daňového poriadku, v zmysle ktorej sú ciele zásad Daňového poriadku charakterizované nasledovne:

„Navrhované základné zásady platia pre celú správu daní, teda aj pre úkony, ktoré nie sú daňovým konaním. Zásady, ako základné pravidlá sú dôležitým prostriedkom pri správnej interpretácii ustanovení zákona o správe daní i ostatných daňových zákonov. Zásady sú nielen deklaráciou všeobecných princípov vyplývajúcich z ústavy alebo právnej teórie, ale obsahujú aj zásady typické pre daňové právo (napr. zásada neverejnosti konania).“

36. Práve uplatňovanie zásady súčinnosti, ktorá je v tomto svetle začlenená ako princíp spoluúčasti [principle of participation] do Kódexu dobrej verejnej správy prostredníctvom Odporúčania CM/rec (2007) Výboru ministrov Rady Európy o dobrej verejnej správe, nepochybne zaručuje naplnenie ústavného práva zúčastňovať sa na správe vecí verejných, ktoré je obsahovo zamerané v článku 30 ústavy Slovenskej republiky najmä na výkon volebného práva.

37. Podľa predkladajúceho senátu zásada súčinnosti vychádza

a) nielen z materiálnej požiadavky aktuálnej pripravenosti kontrolovaného daňového subjektu po vykonaní hospodárskej činnosti ex post plniť požiadavky zákona, t.j. poskytovať informácie (§ 15 ods. 6 písm. c/ zák. č. 511/1992 Zb., popri prípade § 45 ods. 2 písm. c/ Daňového poriadku), predkladať účtovné a iné doklady preukazujúce hospodárske operácie (§ 15 ods. 6 písm. d/ zák. č. 511/1992 Zb., obdobne § 45 ods. 2 písm. d/ Daňového poriadku) alebo na podporu svojich tvrdení predkladať všetky prípustné dôkazné prostriedky (§ 15 ods. 6 písm. e/ zák. č. 511/1992 Zb., popri prípade § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku), pričom nedodržanie postupu v zmysle tejto požiadavky zákonodarca sankcionuje, t.j. správca dane môže určiť v zmysle § 48 Daňového poriadku daň podľa pomôcok; tiež

b) z požiadavky začlenenia aj zásady zodpovedného podnikania, podľa ktorej je celkom prirodzene predpokladané, že podnikateľ si ex ante zaobstará všetky potrebné informácie, ktoré sú pre výkon podnikania v danom odvetví bežne užívané na posúdenie rizík a relevantnosti podnikateľského zámeru (napríklad § 264 ods. 1 Obchodného zákonníka a formulácia „obchodné zvyklosti zachovávané všeobecne v príslušnom obchodnom odvetví“); ide najmä o podklady pre posúdenie možných dokumentárnych, kvalitatívnych alebo kvantitatívnych nedostatkov a právnych väd poskytnutého plnenia, ale aj

c) z formálnej požiadavky, aby kontrolovaný daňový subjekt v období výkonu daňovej kontroly bol časovo pripravený (resp. inak formulované „byť k dispozícii“) na ústretovú spoluprácu so správcom dane (zásada povinnej spolupráce).

38. Zákonodarca pre oblasť uplatňovania procesných práv kvalitatívne vymedzil pojem spolupráca slovom „úzka“. Z tohto vymedzenia spolupráce pre predkladajúci senát vyplýva, že na jednej strane je správca dane povinný zabezpečiť, aby kontrolovaný daňový subjekt byť podrobne informovaný o celom priebehu daňovej kontroly a o zisteniach, z nej pre správcu dane vyplývajúcich, a tým mal zabezpečenú možnosť (príležitosť) brániť svoje subjektívne práva a individuálne záujmy účinne, a ďalej

a) na strane druhej na kontrolovaný daňový subjekt zákonodarca kladie zvýšené požiadavky si svoj bežný životný režim po stránke budúcich časových harmonogramov zosúladiť s touto skutočnosťou.

39. Hore opísané úkony žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu (viď bod č. 19) pod písmenami h) až l) v zachytenom časovom rozmedzí od 18.07.2012 do 07.09.2012 a opisujúce výzvy adresované žalobcovi v dostatočnom časovom predstihu pri relevantnom dátume ukončenia plynutia jednoročnej lehoty ku dňu 21.08.2012, a to všetko v konfrontácii s údajom 2 týždňovej zahraničnej dovolenky žalobcu, sa predkladajúcemu senátu zatiaľ javia ako nesúladne s požiadavkou so zásadou povinnej spolupráce kontrolovaného daňového subjektu, čo v konečnom dôsledku s prihliadnutím na zásadu súčinnosti uvedenú v náleze III. ÚS 24/2010 môže tvoriť prekážku pre posúdenie viac ako 10 mesačnej lehoty plynúcej od 21.11.2011 do 28.09.2012 ako prekročenie zákonom stanovenej maximálnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly s dôsledkami tam uvedenými.

E) Opis podpornej argumentácie v rozsudku sp.zn. 4Sžf/46/2015

40. Najvyšší súd prostredníctvom rozsudku sp.zn. 4Sžf/46/2015 vyslovil nasledujúce právne názory, ktoré podporujú právny názor vyslovený vyššie predkladajúcim senátom:

„Vychádzajúc z vyššie citovaných ustanovení zákona o správe daní a poplatkov, lehota ustanovená v § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. 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 povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). 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 (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov). Túto požiadavku formuloval zákonodarca celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu. Pri daňovej kontrole bol v čase jej vykonávania u žalobcu uvedený limit ustanovený v § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov, z ktorého vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, že daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon.

Z vyššie uvedeného právneho názoru teda možno v stručnosti vyvodíť, že zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly nemožno prekročiť, avšak nie bezvýnimočne, čo vyplýva aj z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010, [...]... Ústavný súd však v zhode so stabilizovanou judikatúrou najvyššieho súdu neopomína, že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimočne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčasnosť.“

F) Opis podpornej argumentácie v rozsudku sp.zn. 1Sžf/18/2016

41. Ďalej Najvyšší súd prostredníctvom rozsudku sp.zn. 1Sžf/18/2016 vyslovil nasledujúce právne názory, ktoré rovnako podporujú právny názor vyslovený vyššie predkladajúcim senátom:

„V súvislosti s prekročením stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly začatej u žalobcu dňa 20.08.2008 Najvyšší súd poukazuje na to, že správca dane v dostatočnom časovom predstihu pred uplynutím tejto lehoty zaslal daňovému zástupcovi žalobcu protokol z daňovej kontroly zo dňa 15.07.2009 na vyjadrenie, s určeným termínom jeho prerokovania na deň 18.08.2009. Daňovému zástupcovi žalobcu bola zásielka po dvoch neúspešných pokusoch o doručenie uložená na pošte dňa 27.07.2009. Daňový zástupca žalobcu si zásielku s protokolom a výzvou na vyjadrenie na pošte v úložnej dobe nevyzdvihol a táto sa vrátila správcov dane dňa 18.08.2009.

V prípade, že by sa použili relevantné ustanovenia o tzv. náhradnom doručení (§ 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), Najvyšší súd konštatuje, že zásielka by sa považovala za doručení uplynutím 15. dňa od jej uloženia na pošte, teda dňom 11.08.2009. Stanovená lehota 8 dní na vyjadrenie k protokolu by v takom prípade uplynula dňa 19.08.2009. Je jednoznačné, že správca dane opätovne doručoval daňovému zástupcovi žalobcu protokol a výzvu na vyjadrenie sa k nemu a dohodol s ním termín prerokovania protokolu na deň 29.09.2009, kedy bola daňová kontrola ukončená.

Najvyšší súd poukazuje na to, že nakoľko bol daňovým zástupcom žalobcu v daňovom konaní advokát, bolo v zmysle § 17 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. možné doručiť zásielku s protokolom a výzvou na vyjadrenie aj jeho zamestnancom povereným na prijímanie písomností. Z úradného záznamu z telefonického hovoru s pracovníčkou advokátskej kancelárie zo dňa 17.08.2009 vyplýva, že advokátska kancelária zástupcu žalobcu písomnosti počas neprítomnosti advokáta v letnom období bez bližšieho odôvodnenia neprijímala.

Najvyšší súd konštatuje, že správca dane je v zmysle zákona oprávnený ukončiť daňovú kontrolu kedykoľvek počas kalendárneho roka, teda bez ohľadu na charakter ročných období aj v letných mesiacoch. Pokiaľ daňový subjekt alebo jeho daňový zástupca v tom čase čerpá dovolenku alebo je mimo obvyklého miesta doručovania z podobných dôvodov, možno dobu takejto neprítomnosti adresáta, po ktorú správca dane nemôže voči nemu vykonávať úkony v rámci daňovej kontroly, vyhodnotiť ako dôvod pre spočívanie (neplynutie) lehoty na vykonanie daňovej kontroly z dôvodu

nedostatku súčinnosti zo strany kontrolovaného daňového subjektu.

Postup daňového zástupcu žalobcu, ktorý v období mesiacov júl a august 2009 nepreberal zásielky správcu dane a neurobil žiadne opatrenie pre zabezpečenie prijímania úradných zásielok po dobu jeho neprítomnosti v advokátskej kancelárii, bol podľa názoru Najvyššieho súdu celkom oprávnene vyhodnotený daňovými orgánmi ako nedostatok súčinnosti pri ukončení daňovej kontroly v nadväznosti na nález Ústavného súdu.

G) Opis podpornej argumentácie v rozsudku sp.zn. 5Sžf/32/2016

42. Najvyšší súd tiež prostredníctvom rozsudku sp.zn. 5Sžf/32/2016 vyslovil obdobné nasledujúce právne názory, ktoré podporujú právny názor vyslovený vyššie predkladajúcim senátom:

„28. V súvislosti s prekročením stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly začatej u žalobcu dňa 20.08.2008 Najvyšší súd poukazuje na to, že správca dane v dostatočnom časovom predstihu pred uplynutím tejto lehoty zaslal daňovému zástupcovi žalobcu protokol z daňovej kontroly zo dňa 13.07.2009 na vyjadrenie, s určeným termínom jeho prerokovania na deň 18.08.2009. Daňovému zástupcovi žalobcu bola zásielka po neúspešnom pokuse o doručenie uložená na pošte s tým, že zásielku s protokolom a výzvou na vyjadrenie na pošte si v úložnej dobe nevyzdvihol a táto sa vrátila správcovi dane dňa 18.08.2009.

29. V prípade, že by sa použili relevantné ustanovenia o tzv. náhradnom doručení (§ 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), Najvyšší súd konštatuje, že zásielka by sa považovala za doručení uplynutím 15. dňa od jej uloženia na pošte, teda dňom 11.08.2009. Stanovená lehota 8 dní na vyjadrenie k protokolu by v takom prípade uplynula dňa 19.08.2009. Je jednoznačné, že správca dane opätovne doručoval daňovému zástupcovi žalobcu protokol a výzvu na vyjadrenie sa k nemu a dohodol s ním termín prerokovania protokolu na deň 29.09.2009, kedy bola daňová kontrola ukončená.

30. Najvyšší súd poukazuje na to, že nakoľko bol daňovým zástupcom žalobcu v daňovom konaní advokát, bolo v zmysle § 17 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. možné doručiť zásielku s protokolom a výzvou na vyjadrenie aj jeho zamestnancom povereným na prijímanie písomností. Z úradného záznamu z telefonického hovoru s pracovníčkou advokátskej kancelárie zo dňa 17.08.2009 skutočne vyplýva, že advokátska kancelária zástupcu žalobcu písomnosti počas neprítomnosti advokáta v letnom období bez bližšieho odôvodnenia neprijímala.

31. Najvyšší súd konštatuje, že správca dane je v zmysle zákona oprávnený ukončiť daňovú kontrolu kedykoľvek počas kalendárneho roka, teda bez ohľadu na charakter ročných období aj v letných mesiacoch. Pokiaľ daňový subjekt alebo jeho daňový zástupca v tom čase čerpá dovolenku alebo je mimo obvyklého miesta doručovania z podobných dôvodov, možno dobu takejto neprítomnosti adresáta, po ktorú správca dane nemôže voči nemu vykonávať úkony v rámci daňovej kontroly, vyhodnotiť ako dôvod pre spočívanie (neplynutie) lehoty na vykonanie daňovej kontroly z dôvodu nedostatku súčinnosti zo strany kontrolovaného daňového subjektu.

32. Postup daňového zástupcu žalobcu, ktorý v období mesiacov júl a august 2009 nepreberal zásielky správcu dane a neurobil žiadne opatrenie pre zabezpečenie prijímania úradných zásielok po dobu jeho neprítomnosti v advokátskej kancelárii, bol podľa názoru Najvyššieho súdu celkom oprávnene vyhodnotený daňovými orgánmi ako nedostatok súčinnosti pri ukončení daňovej kontroly v nadväznosti na nález Ústavného súdu.

H) Opis sťažovateľom citovaného rozsudku sp.zn. 3Sžf/76/2013

43. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti upozornil kasačný súd na relevantné závery vyslovené Najvyšším súdom prostredníctvom rozsudku sp. zn. 3Sžf/76/2013 zo dňa 06. novembra 2013 (opakovane potvrdzované v rozsudkoch tohto alebo iného senátu sp.zn. 3Sžf 74/2008 zo dňa 04. decembra 2008, sp.zn. 3Sžf/2/2009 zo dňa 29. januára 2009, sp.zn. 3Sžf/107/2009 zo dňa 08. októbra 2009 alebo sp.zn. 2Sžf/35/2010 zo dňa 21. septembra 2011) v tomto duchu:

„... ak sa pripustí, žeby mal protokol z daňovej kontroly trvajúcej dlhšie ako jeden rok povahu nezákonne použitého dôkazného prostriedku, existujú jednotlivé dôkazy, ktoré keď boli vykonané v zákonom stanovenej lehote, nemožno považovať za nezákonne získané. Opačný prípad by bol, ak by bol správca dane pri výkone daňovej kontroly nečinný, nevykonával by jednotlivé úkony súvisle a bez zbytočných

prieťahov.“

I) Názor prezentovaný akademickou obcou

44. V spolupráci s vnútornými zložkami Najvyššieho súdu (ODAK) predkladajúci senát zisťoval aj relevantné názory prezentované akademickou obcou v publikačnej činnosti (KUBINCOVÁ, Soňa. §46. In: KUBINCOVÁ, Soňa. Daňový poriadok. 1. vydanie. Bratislava: Nakladateľství C. H. Beck, 2015, ISBN 978-80-89603-28-2.):

„Komentár daňového poriadku je v súvislosti s interpretáciou zachovania lehoty na výkon daňovej kontroly ešte prísnejší. Podľa názoru autora komentáru nie je možné túto lehotu v žiadnom prípade predĺžiť nad rámec zákonného rozsahu: „ Daňový poriadok aj z dôvodu zabezpečenia právnej istoty daňových subjektov stanovil ročnú lehotu, v ktorej sa musí daňová kontrola ukončiť. V žiadnom prípade nejde len o poriadkovú lehotu, ktorú môže správca dane kedykoľvek predĺžiť. Ide o zákonnú lehotu, ktorej predĺženie je možné len v súlade s daňovým poriadkom. Lehota na vykonanie daňovej kontroly začína plynúť dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole, resp. dohodnutým dňom (46 ods. 1) alebo dňom spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly (§ 46 ods. 2, 3) a končí doručením protokolu, doručením oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok, resp. zánikom nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Ak by správca dane nerešpektoval zákonom stanovenú maximálnu dĺžku daňovej kontroly, porušil by svojim konaním základnú zásadu zákonnosti a prípadný protokol by nebolo možné použiť ako dôkazný prostriedok v daňovom konaní. Najvyšší súd SR v rozsudku ohľadne lehoty na vykonanie daňovej kontroly uviedol že ak by daňová kontrola trvala dlhšie, ako ju zákon povoľuje, potom môže konanie správcu dane vytvoriť protiprávny stav v podobe nezákonného zásahu orgánu verejnej správy. Daňovú kontrolu môže správca dane prerušiť a počas prerušenia daňovej kontroly lehota na vykonanie daňovej kontroly neplynie. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije ustanovenie týkajúce sa prerušenia daňového konania (§ 61), z čoho vyplýva, že o prerušení daňovej kontroly by mal správca dane vydať rozhodnutie (daňová kontrola je prerušená dňom v ňom uvedenom, ak nie je stanovené inak) a následné pokračovanie v daňovej kontrole by mal správca dane daňovému subjektu písomne oznámiť. Daňový poriadok umožňuje druhostupňovému orgánu [§ 4 ods. 2 písm. b)] lehotu na vykonanie daňovej kontroly pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť (najviac o 12 kalendárnych mesiacov), ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa ZDP. Daňový poriadok už výslovne neuvádza, či druhostupňový orgán o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly vydáva rozhodnutie alebo nie. resp. či druhostupňový orgán alebo správca dane je povinný o predĺžení lehoty daňový subjekt informovať. Vzhľadom na zachovanie právnej istoty kontrolovaného daňového subjektu a na zásadu súčinnosti pri správe daní sa domnievam, že druhostupňový orgán, ktorý lehotu predĺži, alebo správca dane, ktorý kontrolu vykonáva, musí daňový subjekt písomne informovať o predĺžení tejto lehoty, a to aj s odôvodnením predĺženia lehoty.

Vo viacerých rozhodnutiach Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (3Sžf/107/2009, 3Sžf//2/2009, 3Sžf//1/2009, 2 Sžf/35/2010) sa uvádza, že zákonnosť daňovej kontroly po uplynutí lehoty na jej vykonanie možno konvalidovať súhlasom daňového subjektu. Domnievam sa, že v súčasnosti by uvedený záver bol v rozpore s povinnosťou štátnych orgánov (podľa extenzívneho výkladu aj samospráv) konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Verejné právo je založené na kogentných ustanoveniach, od ktorých sa subjekty právneho vzťahu nemôžu odchyliť (ak to príslušná norma výslovne neprípúšťa), dispozitívnosť je ojedinelá. Z tohto dôvodu zmeniť lehotu na vykonanie daňovej kontroly (§ 46 ods. 10), podľa môjho názoru, nemožno ani na základe dohody medzi štátnym, resp. samosprávnym orgánom na jednej strane (správcom dane) a fyzickými osobami a právnickými osobami (daňovými subjektmi) na strane druhej. Ak by daňový subjekt aj súhlasil s predĺžením lehoty, je takýto súhlas irelevantný, keďže takú dohodu daňový poriadok výslovne neumožňuje. A ak by došlo k vydaniu protokolu po zákonnej lehote na vykonanie daňovej kontroly, domnievam sa, že protokol by bol vyhotovený v rozpore so zásadou zákonnosti.“

45. Za týchto okolností predkladajúci senát hľadajúc odpoveď na otázku, aká je potrebná miera odopretia (neposkytnutia) súčinnosti kontrolovaného daňového subjektu pri výkone daňovej kontroly, aby bolo možné považovať lehotu na vykonanie daňovej kontroly, hoc bola v realite prekročená, za zachovanú, sa

predovšetkým nestotožnil s právnym názorom odlišného rozhodnutia senátu 3S (viď bod č. 30), že argumentáciu správcu dane, že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt mu neposkytoval príslušnú súčinnosť, nemôže vo svojich dôsledkoch zhojiť nezákonné predĺženie daňovej kontroly.

46. Takto vzniknuté výkladové nejasnosti hore citovaných zdrojov práva dotknutých preskúvaným rozhodnutím viedli predkladajúci senát k položeniu vyššie uvedenej otázky, ktorej posúdenie je na rozhodnutie veci rozhodujúce.

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu n i e j e prípustný opravný prostriedok.