

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/64/2017  
Identifikačné číslo spisu: 5016200850  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.11.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5016200850.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členiek senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: Lynnfield, s. r. o., Vajanského 13A, Liptovský Mikuláš, IČO: 45 299 561, právne zastúpený: BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s. r. o., Františkánske námestie 4, Prešov, proti sťažovateľovi: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103153414/2016 zo dňa 16.05.2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/62/2016-65 zo dňa 12.09.2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/62/2016-65 zo dňa 12.09.2017 z a m i e t a.

Sťažovateľ j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov kasačného konania na účet právneho zástupcu žalobcu BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s. r. o.

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred prvostupňovým správny súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102449798/2016 zo dňa 28.01.2016 ako aj rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 103153414/2016 zo dňa 16.05.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na náhradu účelne vynaložených trov konania v celom rozsahu.

2. Z odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že správny súd vyhodnotil žalobnú námietku, podľa ktorej napadnuté rozhodnutie aj prvostupňové rozhodnutie je nezákonné z dôvodu, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote a protokol z nej je nezákonne získaným dôkazným prostriedkom, ako

dôvodnú. Medzi účastníkmi nebolo sporné, že protokol z vykonanej daňovej kontroly bol doručený po zákonnej lehote stanovenej v ustanovení § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“), a teda z tohto dôvodu ide o nezákonný dôkazný prostriedok. Žalovaný spolu so správcom dane mali za to, že hoci tento dôkazný prostriedok použiť nemohli (a ani ho nepoužili), mohli vychádzať z dôkazov získaných v časovom úseku jedného roka od začatia daňovej kontroly, že vyrubovacie konanie začalo doručením nezákonného protokolu a pre vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní protokol nebol potrebný. S týmto právnym názorom sa súd nestotožnil.

3. Správny súd poukázal na to, že lehota ustanovená v § 46 ods. 10 daňového poriadku 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. 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. 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 § 46 ods. 10 daňového poriadku, z ktorého vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, že daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon.

4. Krajský súd bol toho názoru, že ak správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen § 46 ods. 10 daňového poriadku, ale aj zásady primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola v danom prípade tak nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Keďže samotná daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, z uvedeného vyplýva, že žiaden dôkaz, ktorý bol vykonaný v rámci daňovej kontroly, nie je možné ako podklad pre vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní použiť. Správny súd sa teda nestotožnil s námietkou, že je možné použiť dôkazy, ktoré boli vykonané v rámci jednoročnej zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

5. Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalovaného, že vyrubovacie konanie môže začať bez toho, aby bol doručený zákonný protokol z daňovej kontroly. Existencia zákonného protokolu z daňovej kontroly je podmienkou začatia vyrubovacieho konania podľa daňového poriadku, keď vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu. Teleologickým výkladom tohto ustanovenia je možné dôjsť k jednoznačnému záveru, že zákonodarca pri doručovaní protokolu mal na mysli len protokol zákonný. Daňový poriadok nepočíta so situáciou, kedy bude vydané rozhodnutie vo vyrubovacom konaní bez existencie platného a zákonného protokolu o daňovej kontrole. Ustanovenie § 68 ods. 2, 3 daňového poriadku explicitne stanovuje jednotlivé situácie, kedy správca dane vydá rozhodnutie vo vyrubovacom konaní, pričom však vždy podmienkou pre vydanie takéhoto rozhodnutia je samotný protokol o daňovej kontrole. To znamená, že pokiaľ v danom prípade nie je splnená podmienka existencie zákonného protokolu o daňovej kontrole, nie je možné vydať rozhodnutie vo vyrubovacom konaní.

6. Čo sa týkalo tvrdenia žalovaného uvedeného vo vyjadrení k žalobe o odmietnutí prevzatia protokolu žalobcom dňa 01.04.2015, z čoho má vyplývať, že nebola dodržaná podmienka poskytnutia potrebnej súčinnosti zo strany daňového subjektu, krajský súd konštatoval, že toto tvrdenie žalovaného nebolo uvedené v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, ale len vo vyjadrení k žalobe. Pokiaľ žalovaný mal za to, že daňová kontrola nebola vykonaná v lehote práve z dôvodu neposkytnutia súčinnosti daňového subjektu, čo by malo vplyv na posúdenie jej prípadnej zákonnosti či nezákonnosti, uvedené mal uviesť žalovaný už v napadnutom rozhodnutí, resp. už správca dane mal tento argument uviesť v prvostupňovom rozhodnutí, aby daňový subjekt mohol na tento argument reagovať v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu.

7. Súd poukázal na ustálenú rozhodovaciu prax správnych súdov Slovenskej republiky, že nedostatok odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je možné nahrádzať vyjadrením žalovaného k žalobe. Tento argument žalovaného teda už nie je relevantný pre posúdenie prípadnej zákonnosti dĺžky daňovej kontroly, keďže nebol správnymi orgánmi vyjadrený už v správnom konaní. Len na margo uvedeného argumentu žalovaného krajský súd konštatoval, že skutočnosť, že splnomocnená zástupkyňa daňového subjektu odmietla prevziať protokol, nie je neposkytnutím potrebnej súčinnosti správcovi dane, pretože toto konanie je jej zákonným právom. Pritom aj takýto úkon mohol mať za následok riadne doručenie protokolu, pokiaľ by správny orgán dodržal podmienky vyplývajúce z ust. § 30 ods. 4 daňového poriadku, ktorý konkrétne stanovuje zákonné podmienky, kedy sa bezdôvodné odmietnutie prijatia písomnosti považuje za doručenie tejto písomnosti.

8. Ak pri tomto jej procesnom úkone pochybil správca dane tým, že splnomocnenú zástupkyňu daňového subjektu o tomto nepoučil v zmysle tohto zákonného ustanovenia, uvedená skutočnosť nemôže byť pripísaná na vrub daňového subjektu ako dôvod neposkytnutia súčinnosti správcovi dane. Pokiaľ by správca dane dodržal zákonné podmienky pri odmietnutí prevzatia protokolu (§ 30 ods. 4 daňového poriadku), samotným odmietnutím prevzatia protokolu by nedošlo k prekročeniu ročnej lehoty daňovej kontroly, t. j. samotné odmietnutie prevzatia písomnosti samo osebe nie je úkonom nesúčinnosti, pretože za dodržania zákonných podmienok by tento procesný úkon nijako nebrzdil priebeh daňovej kontroly.

9. Krajský súd sa nestotožnil ani s právnym názorom uvedeným vo vyjadrení k žalobe, že procesný postup, ktorý zvolil správca dane, je v súlade so zákonom vzhľadom na odlišnú právnu úpravu ukončenia daňovej kontroly podľa zákona č. 511/1992 Zb. a daňového poriadku. Je pravda, že nález Ústavného súdu SR III. ÚS 24/2010 sa vzťahuje na právnu úpravu zákona č. 511/1992 Zb. Jeho závery sú však použiteľné aj na právnu úpravu daňového poriadku, pretože aj podľa daňového poriadku je možné vydať rozhodnutie vo vyrubovacom konaní len v prípade, ak predtým bol vydaný protokol o výsledku daňovej kontroly. V tejto súvislosti je právne bezvýznamné, či k začatiu vyrubovacieho konania dôjde podľa zákona č. 511/1992 Zb. (prerokovaním tohto protokolu) alebo podľa daňového poriadku (doručením tohto protokolu). Podľa názoru správneho súdu sa javí ako obchádzanie zákona vyslovený právny názor žalovaným, že vyrubovacie konanie začína doručením akéhokoľvek, teda i nezákonného protokolu. Pokiaľ by totiž daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote, a preto by bol protokol nezákonný, postačovalo by, keby správca dane vyhotovil akési oboznámenie sa s priebehom a výsledkami dokazovania na daň, ktoré by nahrádzalo samotný protokol, z ktorého by však správca dane vychádzal ako z protokolu, hoci by naň zákonné požiadavky ako na protokol kladené neboli. Týmto spôsobom by dochádzalo k obchádzaniu daňového poriadku, ktorý ako podmienku vydania rozhodnutia vo vyrubovacom konaní (a aj samotného začatia vyrubovacieho konania) vyžaduje vyhotovenie zákonného protokolu o výsledku daňovej kontroly, t. j. protokolu doručeného daňovému subjektu v zákonnej lehote. Preto podľa názoru správneho súdu je doručenie protokolu po zákonom stanovenej lehote v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku právne neúčinné a nemôže mať za následok začatie vyrubovacieho konania.

10. Krajský súd konštatoval, že je bezpredmetné, či protokol z kontroly označil ako nezákonný dôkaz už odvolací správny orgán, t. j. Finančné riaditeľstvo SR (ako v danom prípade), alebo sa tak stalo až v konaní pred súdom (či už všeobecnými súdmi alebo Ústavným súdom SR). Podstatná je skutočnosť, že protokol bol označený ako nezákonný dôkaz, a preto treba konštatovať, že chýba výsledok daňovej kontroly vrátane hodnotenia dôkazov, ktorý nie je možné nahradiť iným dôkazom vyhotoveným správcom dane.

11. Vzhľadom na vyššie uvedené sa správny súd ďalšími žalobnými námietkami týkajúcimi sa meritórneho posúdenia uznania či neuznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty nezaoberal, tak ako sa nezaoberal ani vyjadrením žalovaného, ktoré reaguje na tieto žalobné námietky, a to vzhľadom na dôvodnosť prvej žalobnej námietky, ktorá je zásadného charakteru. V ďalšom konaní budú správne orgány viazané právnym názorom správneho súdu, že daňová kontrola a protokol z nej sú nezákonné a

opätovne posúdia podmienky na vedenie vyrubovacieho konania.

12. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a priznal žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, pretože žalobca mal vo veci úspech.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

13. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalovaný v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle ust. § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok Krajského súdu v Žiline a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania.

14. V dôvodoch kasačnej sťažnosti uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za predmetné zdaňovacie obdobie, z ktorého vyhotovil protokol a následne vydal rozhodnutie, ktoré v rámci odvolacieho konania odvolací orgán zrušil a vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. Predmetná daňová kontrola bola začatá v súlade s § 46 daňového poriadku v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly. O začatí daňovej kontroly za predmetné zdaňovacie obdobia správca dane so žalobcom spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní. Správca dane na základe rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR vydal rozhodnutie č. 102449798/2016 zo dňa 28.01.2016 podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku v ktorom určil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 3 968,- eur za zdaňovacie obdobie september 2013, pričom daňový úrad v zmysle § 74 ods. 4 daňového poriadku postupoval podľa právneho názoru odvolacieho orgánu a opravil pochybenia zistené odvolacím orgánom. Uvedené rozhodnutie správcu dane odvolací orgán potvrdil rozhodnutím č. 103153414/2016 zo dňa 16.05.2016.

15. Ďalej uviedol, že správca dane sa vo vyrubovacom konaní riadil nálezom Ústavného súdu SR ÚS III. 24/2010-57 a z dôvodu prekročenia maximálnej dĺžky trvania kontroly v daňovom konaní nepoužil protokol z daňovej kontroly ako zákonne získaný dôkazný prostriedok vo vyrubovacom konaní. Odvolací orgán uviedol, že aj keď nebola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly, neznamená to, že kontrola nebola začatá. Keďže daňová kontrola bola začatá v súlade so zákonom, nemožno vysloviť názor, že kontrola nebola začatá a vykonaná. Daňová kontrola začala spôsobom podľa daňového poriadku, t. j. v súlade so zákonom, preto správca dane daňovú kontrolu musel ukončiť, a to aj napriek tomu, že nebola dodržaná lehota na jej vykonanie. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu. Zamestnanci správcu dane, poverení výkonom daňovej kontroly, boli preto povinní vyhotoviť protokol z kontroly. Uviedol, že z dôvodu, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote, protokol z tejto kontroly nebol podkladom pre vydanie nového rozhodnutia. Vo vyrubovacom konaní sa správca dane o tento protokol nijako neopiera a v rozhodnutí sa naň neodvoláva. Správca dane vo vyrubovacom konaní doplnil existujúce dôkazy a vydal rozhodnutie. Všetky dôkazy získané počas kontroly, ktoré boli zhrnuté v protokole, boli získané v zákonom stanovenej ročnej lehote na výkon daňovej kontroly, a preto ich správca dane mohol použiť ako dôkazy vo vyrubovacom konaní, nakoľko nimi bolo možné zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a nie sú získané v rozpore so zákonom. Žalovaný mal za to, že tieto dôkazy z dôvodu nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly nemožno považovať za nezákonné a uvedený postup správcu dane a žalovaného je v súlade s daňovým poriadkom.

16. V kasačnej sťažnosti ďalej uviedol, že správca dane po doručení protokolu spolu s výzvou a po uplynutí lehoty na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole vydal rozhodnutie podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za predmetné zdaňovacie obdobie. Následne v odvolacom konaní uvedené rozhodnutie správcu dane žalovaný rozhodnutím o odvolaní zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly. Právnym názorom žalovaného bol správca dane zaviazaný ďalej postupovať vo vyrubovacom konaní podľa § 68 daňového poriadku. Takýto postup

je podľa názoru žalovaného správny a vychádza z ustanovení daňového poriadku. Žalovaný trval na svojom názore, že napriek tomu, že nebola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly, neznamená to, že daňová kontrola nebola začatá. Predmetná daňová kontrola bola začatá v súlade s § 46 ods. 2 daňového poriadku (deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly), pričom o začatí predmetnej daňovej kontroly spísal správca dane so žalobcom zápisnicu o ústnom pojednávaní. To znamená, že predmetná daňová kontrola bola zákonne začatá, a preto nemožno tvrdiť, že nebola začatá a vykonaná. Podľa žalovaného kontrola bola začatá, správca dane ju musel ukončiť vyhotovením a doručením protokolu, a to aj napriek tomu, že nebola dodržaná lehota na jej vykonanie. Zrušujúcim rozhodnutím žalovaného bol správca dane vrátený do vyrubovacieho konania (ktoré je ukončené dňom doručenia rozhodnutia), preto bol povinný konať a rozhodnúť vo veci, pričom protokol z predmetnej daňovej kontroly vo vyrubovacom konaní nebol použitý ako dôkaz. Preto nesúhlasí s právnym názorom správneho súdu, podľa ktorého, 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.

17. Sťažovateľ ďalej poukázal na nález Ústavného súdu SR III. ÚS 24/2010-57, z ktorého vyplýva, že ak daňový úrad nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, 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. Podľa jeho názoru však nemožno tvrdiť, že všetky dôkazy získané počas kontroly, ktoré boli zhrnuté aj v protokole, sú z dôvodu nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly nezákonné. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktoré boli získané v lehote na výkon daňovej kontroly a ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane a nie sú získané v rozpore so zákonom.

18. Správca dane postupoval tak, že po zrušení prvého rozhodnutia a vo vyrubovacom konaní doplnil existujúce dôkazy - vykonal všetky preverenia a výpovede svedkov, ktorými bolo možné zistiť a objasniť skutočnosť pre správne určenie dane. Protokol z predmetnej daňovej kontroly nebol použitý ako dôkaz vo vyrubovacom konaní a nebol ani podkladom pre vydanie nového rozhodnutia a správca dane sa o tento nijako neopiera a v rozhodnutí sa naň neodvoláva.

19. Podkladom pre vydanie nového rozhodnutia, podľa sťažovateľa, boli zákonne získané dôkazy o daňovej kontrole, ako aj dôkazy získané vo vyrubovacom konaní. Podľa názoru žalovaného všetky dôkazy uvedené v protokole 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 skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane a neboli získané v rozpore so zákonom. Záverom zdôraznil, že rozsudok je nevykonateľný, pretože žalovaný ani správca dane nemá zákonnú možnosť ako naplniť predmetný rozsudok a zrušiť výsledky celej daňovej kontroly, po ktorej zo zákona začína vyrubovacie konanie.

20. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (ďalej aj „kasačný súd“) v zmysle § 438 ods. 2 SSP po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s § 449 ods. 2 písm. a) SSP, preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP).

22. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/62/2016-65 zo dňa 12.09.2017, ktorým tento podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP zrušil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102449798/2016 zo dňa 28.01.2016 ako aj rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č.

103153414/2016 zo dňa 16.05.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na náhradu účelne vynaložených trov konania v celom rozsahu.

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky z predloženého spisového materiálu krajského súdu zistil, že žalobca sa žalobou, doručenu Krajskému súdu v Žiline dňa 19.07.2016, domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 103152335/2016 zo dňa 16.05.2016, č. 103152624/2016 zo dňa 16.05.2016, č. 103152840/2016 zo dňa 16.05.2016, č. 103153046/2016 zo dňa 16.05.2016, č. 103153249/2016 zo dňa 16.05.2016, č. 103153414/2016 zo dňa 16.05.2016, č. 103153562/2016 zo dňa 16.05.2016, č. 103153710/2016 zo dňa 16.05.2016, č. 103153836/2016 zo dňa 16.05.2016. Krajský súd uznesením zo dňa 03.10.2016 vylúčil preskúmanie rozhodnutí žalovaného na samostatné konanie.

24. Z administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že Daňový úrad Žilina, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 102449798/2016 zo dňa 28.01.2016 vyrubil daňovému subjektu - žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 3 968,- eur. V odôvodnení uviedol, že u daňového subjektu vykonal daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2013, apríl až december 2013 a vyhotovil protokol č. 20053062/2015 zo dňa 30.03.2015. Následne odvolací orgán na základe odvolania podaného daňovým subjektom zrušil pôvodné prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, pretože protokol z daňovej kontroly zo dňa 30.03.2015 nebol žalobcovi doručený v súlade s § 30 ods. 4 daňového poriadku, v dôsledku čoho daňová kontrola nebola zákonným spôsobom ukončená. Správca dane tento protokol zákonným spôsobom doručil splnomocnenej zástupkyňi daňového subjektu dňa 20.10.2015. Dňa 04.11.2015 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie splnomocnenej zástupkyne daňového subjektu k protokolu z daňovej kontroly DPH na obdobie apríl až december 2013. Dňa 26.11.2015 jej správca dane zaslal oboznámenie s priebehom a výsledkom dokazovania na DPH za zdaňovacie obdobie roku 2013, ku ktorému sa vyjadrila písomne dňa 22.12.2015. Následne správca dane stanovil termín prerokovania pripomienok k priebehu a výsledkom dokazovania na deň 22.01.2016, kedy bolo uskutočnené ústne pojednávanie. Dňa 28.01.2016 vydal prvostupňové rozhodnutie, ktorým daňovému subjektu vyrubil rozdiel dane. Správca dane neuznal daňovému subjektu nárok na odpočítanie dane z faktúry č. 130045A zo dňa 30.09.2013 od dodávateľa List-Liptovská stavebná, s. r. o., so sídlom Liptovský Mikuláš. V priebehu daňovej kontroly bola preverovaná realizácia prác deklarovanych na uvedenej faktúre, pričom zistené skutočnosti nepreukázali uskutočnenie zdaniteľných plnení za zdaňovacie obdobie 2013 tak, ako boli deklarované na predloženej faktúre. Daňový subjekt si v rozpore s § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších prepisov uplatnil odpočítanie dane z tejto faktúry vo výške 3 968,- eur. Správca dane tiež uviedol stanovisko k námietkam daňového subjektu ohľadne použitia protokolu z daňovej kontroly a nedodržania zákonnej lehoty na daňovú kontrolu. Uviedol, že protokol je nezákonným dôkazom, ktorý nepoužil. Všetky skutočnosti a dôkazy získané v súlade so zákonom, ako aj ďalšie už existujúce dôkazy doplnené vo vyrubovacom konaní zhrnul a vyhodnotil v oboznámení s priebehom a výsledkami dokazovania na DPH za zdaňovacie obdobie roka 2013 zo dňa 26.11.2015 a umožnil daňovému subjektu sa k týmto zisteniam vyjadriť. Jeho pripomienky boli prerokované na ústnom pojednávaní. Použil dôkazy, ktoré získal v rámci zákonnej ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly a v období od uplynutia lehoty na výkon kontroly do riadneho doručenia protokolu nevykonával žiadne dokazovanie; správca dane za nezákonne získaný dôkaz považoval len protokol, ktorý nebol podkladom pre vydanie rozhodnutia.

25. Na základe odvolania daňového subjektu vo veci rozhodoval žalovaný, ktorý rozhodnutím číslo 103153414/2016 zo dňa 16.05.2016 prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Stotožnil sa so záverom správcu dane, podľa ktorého kontrolou nebolo preukázané, že došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení tak, ako boli deklarované na predložených faktúrach. Správca dane oprávnene neuznal nárok na odpočet DPH z kontrolovaných faktúr. Samotná existencia faktúr, na ktorých je uvedená daň, však nezakladá právo na odpočítanie dane. K námietkam odvolávajúceho sa ohľadne nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly uviedol, že protokol z daňovej kontroly vzhľadom na to, že nebol doručený v zákonnej jednoročnej lehote na výkon daňovej kontroly, nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Správca dane však protokol nepoužil ako dôkaz; dôkazy, ktoré správca dane použil boli dôkazmi zistenými v rámci zákonnej lehoty na výkon daňovej

kontroly. V období od uplynutia lehoty na výkon daňovej kontroly, t. j. od 08.04.2015 do zákonného doručenia protokolu dňa 20.10.2015, správca dane nevykonával žiadne dokazovanie. Zároveň správca dane odvolávajúceho sa riadne oboznámil s dôkazmi získanými v rámci zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, odvolávajúci sa k týmto zisteniam vyjadril, na základe čoho bolo uskutočnené ústne pojednávanie vo veci prerokovania pripomienok, priebehu a výsledku dokazovania na DPH, o čom bola spísaná zápisnica. Odvolací orgán nesúhlasil s tvrdením odvolávajúceho sa, že dôkazy, ktoré boli získané počas zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, ktorá však nebola ukončená v zákonnej lehote, nie je možné použiť. Z nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 vyplýva, že povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku nadobudol len protokol, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V danom prípade správca dane však protokol nepoužil. Správca dane všetky dôkazy získané v rámci zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly opätovne zhrnul, vyhodnotil a oboznámil s nimi odvolávajúceho sa, pričom mu dal možnosť sa k nim vyjadriť a jeho námietky s ním prerokoval. Poukázal na § 68 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po doručení protokolu s výzvou. Z uvedeného vyplýva, že vyrubovacie konanie začalo bez ohľadu na to, že nebola dodržaná zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly. Vzhľadom na uvedené, námietky vznesené odvolávajúcim považoval za neopodstatnené.

26. V zákonnej lehote proti rozhodnutiam žalovaného č. 103152840/2016 zo dňa 16.05.2016, 103153710/2016 zo dňa 16.05.2016, 103153562/2016 zo dňa 16.05.2016, 103153414/2016 zo dňa 16.05.2016, 103153249/2016 zo dňa 16.05.2016, 103153046/2016 zo dňa 16.05.2016, 103153836/2016 zo dňa 16.05.2016, 103152624/2016 zo dňa 16.05.2016, 103152840/2016 zo dňa 16.05.2016, týkajúcich sa zdaňovacích období apríl až december 2013, podal žalobca jednu správnu žalobu. Ako základnú žalobnú námietku uviedol, že daňová kontrola bola začatá dňa 08.04.2014, protokol z nej zo dňa 30.03.2015 bol doručený daňovému subjektu v rozpore so zákonom, následne bolo vydaných 9 samostatných rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4 - 12/2013. Odvolací orgán týchto 9 rozhodnutí zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie, pričom dôvodom bola skutočnosť, že protokol nebol doručený v súlade s § 30 ods. 4 daňového poriadku, v dôsledku čoho daňová kontrola nebola zákonným spôsobom ukončená. Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac 1 rok odo dňa jej začatia. Správca dane bol povinný expedovať protokol z daňovej kontroly tak, aby bol žalobcovi doručený najneskôr v lehote do 07.04.2015. Správca dane doručil protokol z daňovej kontroly žalobcovi dňa 20.10.2015, t. j. po uplynutí jednoročnej zákonnej lehoty. Nemôže byť teda podkladom pre vydanie rozhodnutia a správca dane naň vo vyrubovacom konaní neprihliada. Zároveň sa žalobca nestotožnil s právnou argumentáciou žalovaného, že správca dane použil len dôkazy, ktoré boli zistené v rámci zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, pretože dôvodom nezákonnosti rozhodnutia je porušenie § 46 ods. 10 daňového poriadku. Zmeškanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly nemôže žalovaný zastrieť tým, že vyrubovacie konanie zaháji oneskoreným doručením nezákonného protokolu a ukončí ho prerokovaním oboznámenia s priebehom a výsledkami dokazovania na DPH, ktoré zistenia a skutočnosti v oboznámení sú totožné so zisteniami uvedenými v protokole a následne na tomto podklade vydá napadnuté rozhodnutie. Nie je akceptovateľné, aby žalovaný konvalidoval nezákonnú daňovú kontrolu a nezákonné daňové konanie tým, že uvedie, že protokol z daňovej kontroly nepoužil ako dôkaz. Ak došlo k ukončeniu daňovej kontroly po uplynutí zákonnej lehoty, vznikla tým nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly. Zákonosť daňovej kontroly po uplynutí maximálnej lehoty na jej vykonanie možno konvalidovať výlučne súhlasom daňového subjektu, ktorý v danom prípade nedal. Ostatné námietky uvedené v žalobe sa týkali hmotnoprávneho posúdenia prípadu. Žiadal všetky napadnuté rozhodnutia zrušiť a veci vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

27. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu

verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

28. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánu verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

29. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

30. Podľa § 178 ods. 1 SSP žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

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

32. Podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

33. Podľa § 46 ods. 8 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). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

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

35. Podľa § 46 ods. 10 veta prvá a druhá daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

36. Podľa § 68 ods. 1 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 nezasieľa. 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.

37. Podľa § 68 ods. 2 daňového poriadku 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.

38. Podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku 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 spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

39. Účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie osobitných predpisov. Daňová kontrola je z tohto pohľadu jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní, ktorá slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu, pri súčasnom zachovávaní 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.

40. Inak povedané daňová kontrola predstavuje tzv. „prípravné konanie“, ktoré slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane, vydané vo vyrubovacom konaní. Nakoľko ide o závažný zásah a nadmernú záťaž pre kontrolovaný daňový subjekt, je toto obdobie ohraničené dĺžkou jej trvania. Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

41. Pre posúdenie, či bola dodržaná maximálna dĺžka trvania daňovej kontroly je dôležité vymedziť deň jej začatia a deň jej skončenia. Daňová kontrola môže byť začatá dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole alebo dňom spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly. Daňová kontrola je ukončená spravidla dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly, alebo dorúčením oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok, prípadne zánikom nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu. Jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly sa končí uplynutím toho dňa, ktorý sa svojím označením zhoduje s dňom, keď došlo ku skutočnosti určujúcej začiatok lehoty.

42. Daňový poriadok v § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. 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. Zásada zákonnosti daňového konania predstavuje garanciu právnej istoty daňových subjektov. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je 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. 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.

43. Kasačný súd z obsahu súdneho spisu v preskúmvanej veci zistil, že daňová kontrola bola začatá dňa 08.04.2014, protokol z nej bol zo dňa 30.03.2015 a bol doručený daňovému subjektu dňa 20.10.2015, následne bolo vydaných 9 samostatných rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4 - 12/2013.

44. Odvolací správny orgán týchto 9 rozhodnutí zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie, pričom dôvodom bola skutočnosť, že protokol nebol doručený v súlade s § 30 ods. 4 daňového poriadku, v dôsledku čoho daňová kontrola nebola zákonným spôsobom ukončená. Podľa vyššie citovaného ust. § 46 ods. 10 daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia, čo znamená, že správca dane bol povinný expedovať protokol z daňovej kontroly tak, aby bol žalobcovi doručený najneskôr v lehote do 07.04.2015. Keďže správca dane doručil protokol z daňovej kontroly až dňa 20.10.2015, možno konštatovať, že ho doručil po uplynutí jednoročnej zákonnej lehoty. Nemôže byť teda podkladom pre vydanie rozhodnutia a správca dane naň vo vyrubovacom konaní nemôže prihliadať.

45. 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 a správca dane použil len dôkazy, ktoré boli zistené v rámci zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, pretože dôvodom nezákonnosti rozhodnutia je porušenie § 46 ods. 10 daňového poriadku, tak kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje aj na zásadu „ius ex iniuria non oritur“, t. j. právo nevzniká z bezprávia. Pokiaľ je daňová kontrola nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonávané v rámci nej. Ani vykonaním dokazovania vo vyrubovacom konaní nemôže podľa kasačného súdu dôjsť ku konvalidácii nedostatku spočívajúceho v nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu nedodržania zákonnom 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 toho 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.

46. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy SR daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromno-právnej sféry subjektu, preto môže byť vykonaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom.

47. Lehota jedného roka pre vykonanie daňovej kontroly je lehotou zákonnou a je pre správcu dane, vykonávajúceho daňovú kontrolu, záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly.

48. Ak teda správca dane nerešpektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, poruší tým nielen ustanovenie o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní. Daňová kontrola v takom prípade nie je vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V prípade, že použitý je, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho završením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly, a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné.

49. Najvyšší súd SR v súvislosti s uplynutím lehoty na vykonanie daňovej kontroly poukazuje na nález Ústavného súdu SR III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 24.03.2010, z ktorého vyplýva, cit.: „...Ak dĺžka daňovej

kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý“.

50. Ďalej poukazuje na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR, napríklad rozsudok sp. zn. 5Sžf/68/2008 z 29.09.2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/2/2009 z 29.01.2009, sp. zn. 3Sžf/1/2009 z 29.01.2009, sp. zn. 3Sžf/107/2009 z 08.10.2009, sp. zn. 3Sžf/9/2007 z 18.04.2007, sp. zn. 2Sžf/35/2010 z 21.09.2011, sp. zn. 4Sžfk/69/2017 z 05.11.2018, sp. zn. 4Sžfk/70/2017 z 05.11.2018, z ktorých záverov vyplýva, že lehotu na vykonanie daňovej kontroly je potrebné považovať za lehotu zákonnú, ktorá je pre správcu dane, vykonávajúceho daňovú kontrolu, záväzným limitom. Túto lehotu nie je možné považovať za lehotu poriadkovú, ale za zákonnú procesnú lehotu, ktorú zákon určil na vykonanie daňovej kontroly, počas ktorej je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane.

51. Daňovú kontrolu tak nemožno vykonávať dlhšie, ako to ustanovuje citovaný zákon, a preto ani druhostupňový správny orgán nie je oprávnený túto lehotu nad zákonom stanovenú hranicu predlžovať. Ak daňový úrad nerešpektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušuje tým zásadu zákonnosti a primeranosti v daňovom konaní.

52. Kasačný súd sa nestotožnil ani s právnym názorom žalovaného, že procesný postup, ktorý zvolil správca dane vzhľadom na odlišnú právnu úpravu ukončenia daňovej kontroly (podľa zákona č. 511/1992 Zb. a daňového poriadku) je zákonný. Je pravda, že nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 sa vzťahuje na právnu úpravu zákona č. 511/1992 Zb., jeho závery sú však použiteľné aj na právnu úpravu daňového poriadku, pretože podľa daňového poriadku je možné vydať rozhodnutie vo vyrubovacom konaní len v prípade, ak predtým bol vydaný protokol o výsledku daňovej kontroly. V tejto súvislosti je právne bezvýznamné, či k začatiu vyrubovacieho konania dôjde podľa zákona č. 511/1992 Zb. (prerokovaním tohto protokolu) alebo podľa daňového poriadku (doručením tohto protokolu). Aj podľa názoru kasačného súdu sa javí ako obchádzanie zákona vyslovený právny názor žalovaného, že vyrubovacie konanie začína doručením akéhokoľvek, teda i nezákonného protokolu. Pokiaľ by totiž daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote, a preto by bol protokol nezákonný, postačovalo by, keby správca dane vyhotovil oboznámenie sa s priebehom a výsledkami dokazovania na deň, ktoré by nahrádzalo samotný protokol, z ktorého by však správca dane vychádzal ako z protokolu, hoci by naň zákonné požiadavky ako na protokol kladené neboli. Kasačný súd súhlasí s názorom správneho súdu, že týmto spôsobom by dochádzalo k obchádzaniu daňového poriadku, ktorý ako podmienku vydania rozhodnutia vo vyrubovacom konaní (aj samotného začatia vyrubovacieho konania) vyžaduje vyhotovenie zákonného protokolu o výsledku daňovej kontroly, t. j. protokolu doručeného daňovému subjektu v zákonnej lehote. Doručenie protokolu po zákonom stanovenej lehote v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku je právne neúčinné a nemôže mať za následok začatie vyrubovacieho konania. Ak je raz protokol z kontroly označený ako nezákonný dôkaz, je treba konštatovať, že chýba výsledok daňovej kontroly vrátane hodnotenia dôkazov, ktorý nie je možné nahradiť iným dôkazom vyhotoveným správcom dane.

53. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline 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 správneho súdu, s ktorými súhlasí.

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

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

56. Námietky sťažovateľa, uvedené v kasačnej sťažnosti, tak vyhodnotil Najvyšší súd Slovenskej republiky ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správneho preskúmaného rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

57. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd SR tak, že úspešnému žalobcovi priznal úplnú náhradu trov kasačného konania (§ 167 ods. 1 SSP). Neúspešnému sťažovateľovi kasačný súd náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s ust. § 168 SSP).

58. O výške trov kasačného konania rozhodne v zmysle § 175 ods. 2 SSP Krajský súd v Žiline po právoplatnosti tohto rozhodnutia samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

59. 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 opravný prostriedok nie je prípustný.