

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/58/2020  
Identifikačné číslo spisu: 3019200041  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. mája 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3019200041.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a z členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka, v právnej veci žalobcu: T M G, a.s., so sídlom: Priemyselná 9A, 971 01 Prievidza, IČO: 31 645 909, zast.: Advokátska kancelária OLŠOVSKÝ, spol. s r.o., so sídlom: G. Švéniho 6, 971 01 Prievidza, IČO: 50 595 652, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102135987/2018 zo dňa 02.11.2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/23/2019 - 136 zo dňa 13.08.2019 v znení opravného uznesenia Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/23/2019 - 162 zo dňa 12.05.2020, takto

### r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania.

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 100622971/2018 zo dňa 26.03.2018 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 12.000 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2014 z dôvodu nesplnenia podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou BD STAV s.r.o. za služby v marketingovej, reklamnej a mediálnej oblasti.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane rozhodnutím č. 102135987/2018 zo dňa 02.11.2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutie“).

3. Vyrubeniu dane predchádzala daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobia január až jún 2014, ktorú správca dane začal dňa 08.10.2014. Dňa 13.07.2015 žalobca vo vyjadrení k výzve správcu dane vzniesol námietku zaujatosti zamestnancov správcu dane vykonávajúcich daňovú kontrolu pre pomer k veci. Správca dane ďalej pokračoval v daňovej kontrole, keď dňa 25.08.2015 vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 20725050/2014 a protokol z daňovej kontroly č. 20725054/2015, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam zo dňa 25.08.2015 zaslal žalobcovi. Z protokolov vyplýva, že ich vypracovali namietaní zamestnanci správcu dane - C.. V. E. a C. H., poverení na výkon daňovej kontroly u žalobcu a výzvu podpísala taktiež namietaná zamestnankyňa C.. F. M..

4. Následne dňa 24.02.2016 vydal správca dane rozhodnutie č. 102615355/2016, ktorým žalobcovi vyrubil za zdaňovacie obdobie máj 2014 rozdiel DPH v sume 12.000 Eur (v poradí prvé rozhodnutie správcu dane). Toto rozhodnutie žalovaný zrušil rozhodnutím č. 103293723/2016 zo dňa 07.06.2016. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný okrem iného uviedol, že doposiaľ nebolo o námietke zaujatosti zamestnancov správcu dane rozhodnuté zákonným spôsobom podľa § 60 ods. 6 a 7 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „Daňový poriadok“), t. j. vydaním rozhodnutia o námietke zaujatosti.

5. Správca dane v ďalšom konaní odstránil pochybenia vytýkané mu žalovaným a bolo rozhodnuté o námietke zaujatosti zamestnancov správcu dane tak, že zamestnanci neboli vylúčení (rozhodnutiami zo dňa 12.07.2016, 15.08.2016, 15.08.2016). Správca dane ďalej opätovne vypočul svedkov, na ústnom pojednávaní oboznámil žalobcu s výsledkami daňového konania a dňa 13.02.2017 vydal rozhodnutie č. 100265646/2017, ktorým žalobcovi za zdaňovacie obdobie máj 2014 vyrubil rozdiel DPH v sume 12.000 Eur (v poradí druhé rozhodnutie správcu dane).

6. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101773167/2017 zo dňa 16.08.2017 zrušil aj druhé rozhodnutie správcu dane. Žalovaný sa k námietke žalobcu, týkajúcej sa vydania protokolu z daňovej kontroly zamestnancami správcu dane, voči ktorým vzniesol námietku zaujatosti, o ktorej v čase vydania protokolu nebolo rozhodnuté, nevyjadril.

7. Správca dane po vrátení veci doplnil dokazovanie, o jeho výsledkoch oboznámil žalobcu a po vyjadrení žalobcu vydal rozhodnutie uvedené v bode 1 tohto rozsudku. Žalovaný rozhodnutie potvrdil napadnutým rozhodnutím uvedeným v bode 2 tohto rozsudku.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

8. Žalobca sa podanou žalobou domáhal, aby Krajský súd Trenčína (ďalej aj „krajský súd“) preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného a žiadal rozhodnutie žalovaného, ako i rozhodnutie správcu dane zrušiť z dôvodov uvedených v § 191 ods. 1 písm. g) a c) SSP (podstatné porušenie ustanovení o konaní a nesprávne právne posúdenie veci). Čo sa týka procesných námietok, žalobca namietal nezákonnosť postupu správcu dane, ktorý vydal a doručil žalobcovi protokol o daňovej kontrole zo dňa 28.05.2015 aj napriek tomu, že predtým bola vznesená námietka zaujatosti voči zamestnancovi správcu dane, o ktorej nebolo rozhodnuté. Žalobca sa nestotožnil s názorom žalovaného uvedeným v napadnutom rozhodnutí, že išlo o nevyhnutné úkony, nakoľko do skončenia ročnej lehoty na daňovú kontrolu zostávali ešte dva mesiace. Podľa žalobcu nezákonným postupom správcu dane došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Čo sa týka vecných námietok, žalobca namietal aj závery správnych orgánov, podľa ktorých nebolo preukázané uskutočnené zdaniteľné plnenie.

9. Krajský súd rozsudkom č. k. 11S/23/2019 - 136 zo dňa 13.08.2019 v znení opravného uznesenia č. k. 11S/23/2019 - 162 zo dňa 12.05.2020 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“ alebo „napadnutý rozsudok“) žalobe vyhovel a rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Dôvodom zrušenia správnych rozhodnutí bolo, že došlo k

podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP).

10. Z administratívneho spisu krajský súd zistil, že žalobca dňa 13.07.2015, t. j. počas daňovej kontroly, vzniesol námietku zaujatosti voči zamestnancom správcu dane vykonávajúcim daňovú kontrolu. Zamestnanci správcu dane bez toho, aby vec predložili na rozhodnutie o podanej námietke svojmu nadriadenému, vykonávali ďalšie úkony a dňa 25.08.2015 vypracovali protokol z daňovej kontroly a spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu tento doručili žalobcovi. Uvedený postup krajský súd považoval za rozporný s ustanovením § 60 Daňového poriadku, keď bolo potrebné najskôr rozhodnúť o námietke zaujatosti a až po právoplatnosti rozhodnutí o nej mohli namietaní zamestnanci ďalej vykonávať úkony vo veci, pokiaľ neboli vylúčení. Vypracovanie protokolu a výzvy, obe zo dňa 25.08.2015, krajský súd nepovažoval za nevyhnutný úkon v zmysle § 60 ods. 5 Daňového poriadku, ktorí by namietaní zamestnanci mohli uskutočniť. Nevyhnutným úkonom je taký úkon, ktorý neznesie odklad, avšak v čase podania námietky zaujatosti do zákonom stanovenej 1-ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly ostávali ešte takmer 3 mesiace. Krajský súd bol toho názoru, že správca dane mal dostatok času na rozhodnutie o námietke zaujatosti a dodržanie zákonnej lehoty na daňovú kontrolu, keďže proti takémuto rozhodnutiu nie sú prípustné opravné prostriedky.

11. Krajský súd uzavrel, že tým, že správca dane nepostupoval zákonom prepísaným spôsobom a o námietke zaujatosti pred vypracovaním a doručením protokolu žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa nerozhodol, dopustil sa nezákonného postupu v daňovej kontrole a porušil základnú zásadu daňového konania, vyplývajúcu z § 3 ods. 1 Daňového poriadku.

12. Podľa krajského súdu žalobca, ako daňový subjekt má právo na to, aby daňovú kontrolu vykonávali nezaujatí zamestnanci správcu dane, pričom až z rozhodnutia o námietke zaujatosti je možné zistiť, či daňová kontrola bola vykonávaná nezaujatými zamestnancami a teda, či výsledky získané počas daňovej kontroly súd zákonné. Protokol z daňovej kontroly je podkladom pre vyrubovacie konanie a pokiaľ bol vydaný v čase, keď nebolo rozhodnuté o námietke zaujatosti pracovníkov, ktorí ho vypracovali, nemožno dospieť k záveru, že výsledky z daňovej kontroly sú zákonné a daňová kontrola bola skončená zákonným postupom. Uvedeným nezákonným postupom správca dane zaťažil daňové konanie vadou, ktorá mohla mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Bez rozhodnutia o námietke zaujatosti pred vypracovaním protokolu z daňovej kontroly namietanými zamestnancami správcu dane, a to či už kladne alebo záporne, nemohol správca dane, žalovaný a ani správny súd vychádzať z predpokladu, že daňová kontrola bola vykonaná zákonne a teda, že skutkové zistenia z nej vyplývajúce, boli zákonným podkladom pre vydanie rozhodnutí správnych orgánov. Krajský súd dal do pozornosti, že na uvedený nezákonný postup správcu dane upozornil i žalovaný vo svojom prvom zrušujúcom rozhodnutí zo dňa 07.06.2016 a až po tomto rozhodnutí bolo o námietke zaujatosti rozhodnuté zákonným spôsobom. Uvedené však neznamená, že protokol z daňovej kontroly vydaný namietanými zamestnancami bol vydaný v súlade s Daňovým poriadkom, nakoľko nešlo o nevyhnutný úkon.

13. Po zrušení rozhodnutí vydal krajský súd pokyn, aby správca dane v ďalšom konaní ukončil daňovú kontrolu zákonným spôsobom, t. j. vypracoval protokol z daňovej kontroly a opätovne ho spolu s výzvou na vyjadrenie sa doručil žalobcovi, pričom sa musí vysporiadať i s tým, či bola daňová kontrola ukončená v zákonom stanovenej lehote a postupovať bude v súlade s Daňovým poriadkom.

14. Pokiaľ ide o žalobnú námietku nesprávneho právneho posúdenia veci, jej dôvodnosťou za už krajský súd nezaoberal, nakoľko konštatoval dôvodnosť nezákonnosti postupu správcu dane v daňovej kontrole.

### III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

15. Žalovaný voči rozsudku krajského súdu podal kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“), konkrétne že krajský súd nesprávne právne posúdil ustanovenie § 60 Daňového poriadku vo vzťahu k vznesenej námietke

zaujatosti pracovníkov správcu dane. Navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

16. Sťažovateľ svoj právny názor, že krajský súd nesprávne právne posúdil ustanovenie § 60 Daňového poriadku vo vzťahu k vznesenej námietke zaujatosti pracovníkov správcu dane, odôvodnil nasledovne:

- rozhodnutím sťažovateľa zo dňa 07.06.2016 bolo o žalobcom podanej námietke zaujatosti zamestnancov správcu dane príslušnými nadriadenými rozhodnuté (rozhodnutia sú uvedené na str. 21 a 22 rozhodnutia žalovaného),
- konštatovalo sa ich nevytlúčenie z príslušných konaní v danej veci,
- žalobcom podaná námietka zaujatosti nebola dôvodná a namietaná zaujatosť zamestnancov správcu dane vykonávajúcich daňovú kontrolu nebola žalobcom namietaná opodstatnená.

17. Sťažovateľ okrem toho argumentoval tým, že vyhotovenie protokolu žalobcom namietanými zamestnancami správcu dane bolo nevyhnutným úkonom v danej veci, nakoľko výkon daňovej kontroly je obmedzený najviac na jeden rok odo dňa začatia daňovej kontroly v zmysle ustanovenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

18. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na rozpor medzi argumentáciou sťažovateľa, že napadnutý rozsudok má nedostatky zhrnuté v jeho záveroch, ktoré predstavujú podstatnú vadu konania, ale následne uvádza ako jediný dôvod svojej kasačnej sťažnosti nesprávne právne posúdenie (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Takýto spôsob obrany je pre žalobcu nielen nejasný ale aj právna úprava ho neumožňuje.

19. Ďalej žalobca odmietol argument sťažovateľa, že na vyhotovenie protokolu a na jeho zaslanie spolu s výzvou je nutné nazerať ako na neodkladné úkony z dôvodu z plynutia jednoročnej zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

20. Tiež sa žalobca vyjadril k napadnutému rozsudku, ktorý označil za zákonný a v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou. Ak by však mal pripustiť opak, tak by zamestnanec správcu dane, voči ktorému bola vznesená námietka zaujatosti, mohol robiť úkony v konaní aj za situácie, že existuje pomerne dlhá lehota (v preskúmvanej veci 3 mesiace) na skončenie kontroly, pričom napríklad lehota na podanie odvolania v daňovom konaní je pätnásťdňová. potom by rozhodnutie o jeho zaujatosti nasledovalo až po skončení kontroly.

21. Záverom žalobca navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil trovy kasačného konania bez špecifikácie ich výšky.

#### IV.

##### Právny názor kasačného súdu

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“), na ktorý prešiel odo dňa 01.08.2021 výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v spojení s § 11 písm. h) SSP), preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 ods. 1, ods. 2, ods. 3 SSP).

23. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

24. Podľa § 60 ods. 1 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2016: „Zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený, ak so zreteľom na jeho pomer k veci alebo k účastníkovi konania možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti.“

25. Podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2016: „Zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený aj vtedy, ak sa v tej istej veci zúčastnil daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa.“

26. Podľa § 60 ods. 4 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2016: „Ak sa účastník daňového konania dozvie skutočnosti preukazujúce vylúčenie zamestnanca podľa odsekov 1 a 2, môže podať príslušnému orgánu námietku zaujatosti.“

27. Podľa § 60 ods. 5 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2016: „Zamestnanec príslušného orgánu, o ktorého nezaujatosti sú pochybnosti, môže do doby, keď bude rozhodnuté o tom, či je zaujatý, vykonať vo veci len nevyhnutné úkony.“

28. Podľa § 60 ods. 5 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2016: „O námietke zaujatosti rozhodne jeho najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec, ktorý môže rozhodnúť o vylúčení zamestnanca aj z vlastného podnetu. Pri zaujatosti nadriadeného zamestnanca príslušného orgánu, ktorý nemá nadriadeného zamestnanca, rozhodne druhostupňový orgán. Námietku zaujatosti nemožno podať voči prezidentovi finančnej správy.“

29. Podľa § 60 ods. 5 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2016: „Proti rozhodnutiu o námietke zaujatosti podľa odseku 6 nie sú prípustné opravné prostriedky.“

30. Podľa § 60 ods. 5 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2016: „Ustanovenia odsekov 1 až 7 sa vzťahujú aj na daňovú kontrolu.“

31. Kasačný súd pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti zistil, že skutkovo a právne obdobná vec medzi totožnými účastníkmi konania už bola predmetom rozhodovania Najvyšším súdom SR, z ktorého prešiel výkon správneho súdnictva na Najvyšší správny súd SR. Konkrétne ide o rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/74/2019 zo dňa 26.01.2021, ktorým kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť podanú žalovaným (s obdobným obsahom) proti rozsudku krajského súdu (s obdobným odôvodnením), pričom žalobcom namietaným dôvodom nezákonnosti rozhodnutí finančných orgánov bolo takisto nerozhodnutie o zaujatosti zamestnancov správcu dane vykonávajúcich rovnakú daňovú kontrolu. Rozdiel spočíval len v zdaňovacom období, ku ktorému sa vzťahujú žalobou napadnuté rozhodnutia finančných orgánov (vo veci sp. zn. 1Sžfk/74/2019 išlo o zdaňovacie obdobie marec 2014 a v prejednávanej veci máj 2014). S uvedeným rozsudkom sa senát Najvyššieho správneho súdu SR stotožňuje a v súlade s § 464 ods. 1 SSP ho v príslušnom rozsahu uvádza.

32. „Sťažovateľ prostredníctvom jediného dôvodu namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmanú vec, t.j. meritum sporu [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.]. Uvedený dôvod kasačnej sťažnosti v medziach sťažnostných bodov nepovažuje kasačný súd za naplnený a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov odmietol.

33. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje v zmysle svojej ustálenej rozhodovacej praxe (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2018 zo dňa 13. septembra 2019) na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, v medziach a vo väzbe na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/ citovaného odseku 1).

34. Sťažovateľ na podporu svojho dôvodu najmä brojí proti jednotlivým skutkovým záverom správneho súdu, ktoré podporuje žalobca. Najmä pri argumentácii o neodkladnosti úkonov daňovej kontroly vykonaných zamestnancami namietanými žalobcom, t.j. vyhotovenie protokolu a následné jeho zaslanie spolu s výzvou na vyjadrenie sa k nemu, vychádza sťažovateľ z existencie limitnej

zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly ako aj z charakteru daňovej kontroly. Navyše poukazuje na výsledok následného rozhodovania o námietke zaujatosti a z toho ex tunc odvodzuje zákonnosť svojho postupu.

35. Kasačný súd nemôže s takouto argumentáciou vysloviť súhlas. Správny súd jasne a prehľadne vo svojich záveroch odôvodnil procesné pochybenie správcu dane, keď po vznesení námietky zaujatosti bezodkladne nerozhodol o jej dôvodnosti. Tým, že svojou nečinnosťou správca dane umožnil ďalej konať takto namietaným zamestnancom, zaťažil svoju rozhodovaciu činnosť podstatnou procesnou vadou.

36. Vo svojej doterajšej judikatúre Najvyšší súd (napríklad rozsudok sp. zn. 1Sžf/91/2015 zo dňa 24. januára 2017) k danej problematike uvádza :

„Daňová kontrola je zákonom ustanovený prípravný (t.j. zisťovací alebo preverovací) proces správcu dane (viď systematický výklad vychádzajúci zo zaradenia daňovej kontroly do Tretieho dielu [Postup pri daňovej kontrole] Prvej hlavy [Príprava daňového konania] Druhej časti [Činnosti správcu dane] Daňového poriadku) smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) so zachytením skutkových „de facto“ zistení, ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu.

Správca dane na jednej strane počas výkonu daňovej kontroly je oprávnený na ukladanie množstva procesných daňových povinností, čo predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy.

Na druhej strane proces zisťovania, resp. preverovania správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo pravdivosti údajov v nich uvedených na základe dôkazných prostriedkov prostredníctvom vlastnej úvahy je predovšetkým duševným postupom správcu dane, počas ktorého správca dane musí vzhľadom na rôznorodosť preverovaných príjmových činností daňového subjektu prihliadať nielen na vnútroštátne ale aj na dôkazy zadovážené z iných štátov, čo predpokladá aj Smernica 2011/16“

37. Práve hodnotiaci činnosť zamestnancov správcu dane počas výkonu daňovej kontroly odlišuje tento dôkazný prostriedok od skupiny zvyšných dôkazných prostriedkov (§ 46 ods. 8 v spojení s § 47 písm. h/ Daňového poriadku). V súlade s českou judikatúrou (napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 3Afs 21/2003) aj kasačný súd konštatuje, že hodnotenie dôkazných prostriedkov predložených či získaných počas daňovej kontroly a z nich vyplývajúcich dôkazov na základe vlastnej úvahy správcu dane je jeho myšlienkovou úvahou, počas ktorej usudzujúci subjekt prijíma jedno tvrdenie a odmieta protikladné iné, pričom sa opiera o logické, systematické, historické, pravdepodobnostné, vierohodné a iné úsudky.

38. Nie je možné vylúčiť, že práve uvedená hodnotiaci činnosť môže byť u namietaného zamestnanca správcu dane zdrojom nezákonnosti nasledujúceho daňového konania, ibaže je bezodkladne (viď „mutatis mutandis“ usmernenie o bezodkladnosti zakotvené v § 60 ods. 3 Daňového poriadku) vyslovené jeho nadriadeným orgánom, že nie je vylúčený z príslušného konania (kontroly). Navyše tento okamih umocňuje oprávnenie zamestnanca správcu dane, že iba jeho záver o existencii rozdielu v sume splatnej, vykázanej alebo nárokovanej je v zmysle § 46 v spojení s § 68 Daňového poriadku právnou podmienkou na začatie vyrubovacieho konania.

39. Podľa § 46 ods. 8 vety druhá až šiesta Daňového poriadku v citovanom znení platí, že ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať 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 nezasla.

40. Podľa § 68 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku v citovanom znení platí, že 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 nezasla.

41. Navyše argumentáciu sťažovateľa, že vzhľadom na zákonné časové obmedzenie vykonávania daňovej kontroly a na zvyšný čas predstavujúci cca 3 mesiace na završenie daňovej kontroly vyhotovením predmetného protokolu bol nútený označiť vyhotovenie protokolu za neodkladný úkon v zmysle § 60 od. 5 Daňového poriadku, nemá oporu v citovanom predpise. Rovnako nezáujem správcu dane riešiť uvedenú námietku (resp. uvedené námietky) včas (t.j. po dni 13.07.2015), je v rozpore s jeho snahou konvalidovať svoju procesnú pasivitu nečinnosť úkonmi v druhej polovici roku 2016 (viď body č. 8 ž č. 11 tohto rozsudku) [bod 5 tohto rozsudku]. Preto nie je možné označiť vyhotovenie protokolu a na nej nadväzujúci úkony za neodkladné úkony v zmysle § 60 Daňového poriadku.

42. Na základe uvedeného musel kasačný súd vyhodnotiť dôvod kasačnej sťažnosti ako aj samotnú kasačnú sťažnosť, že nie je dôvodná (§ 461 S.s.p.), a preto ju v zmysle svojho oprávnenia zamietol.“

43. Kasačný súd záverom konštatuje, že kasačná sťažnosť žalovaného neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Kasačný súd sa stotožňuje s krajským súdom v tom, že postup predchádzajúci vydaniu napadnutého rozhodnutia je zaťažovaný závažnou procesnou vadou, čím nespĺňa požiadavku na riadne zistený skutkový stav v zmysle § 63 Daňového poriadku s tým dôsledkom, že následne rovnako žalovaný nesprávne právne posúdil preskúmanú vec. Kasačný súd sa preto na základe vyššie uvedeného nemohol stotožniť ani so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v daňovom konaní. Preto kasačný súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

44. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi voči žalovanému priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania, pričom o výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

45. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku riadny opravný prostriedok n i e j e prípustný.

