

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8SŽk/7/2021  
Identifikačné číslo spisu: 8019200618  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8019200618.1

## UZNESENIE

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej PhD. a sudcov prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Trenčana v právnej veci žalobcu: BEST MEAT, s. r. o., IČO: 46 645 217, so sídlom: Jenisejská 45A, 040 12 Košice - mestská časť Nad jazerom, právne zastúpeného: KVAŠŇOVSKÝ & PARTNERS/ADVOKÁTI s. r.o., IČO: 51 003 848, so sídlom: Dunajská 2317/32, 811 08 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, proti žalovanému: Daňový úrad Prešov, Hviezdoslavova 7, 080 01 Prešov, v konaní o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti uzneseniu Krajského súdu v Prešove, č. k. 7Sa/23/2019-19, zo dňa 31. marca 2020, ECLI:SK:KSPO:2020:8019200618.1, v spojení s opravným uznesením, č. k. 7Sa/23/2019-119, zo dňa 26. novembra 2020, ECLI:SK:KSPO:2020: 8019200618.2, takto

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

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky žiadnemu z účastníkov konania náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

### **O d ô v o d n e n i e**

I. Priebeh konania na správnom súde

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) napadnutým uznesením, č. k. 8SŽk//7/2021 - 19, zo dňa 31. marca 2020, zamietol ako nedôvodnú správnu žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania iného zásahu žalovaného, spočívajúceho vo výkone daňovej kontroly vykonávanej správcom dane na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október 2013 (ďalej aj „daňová kontrola“). Žalobca sa správnu žalobou podľa § 252 ods. 1 zák. č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v účinnom znení (ďalej len „SSP“) konkrétne domáhal, aby správny súd žalovanému správcovi dane - Daňový úrad Prešov, uložil zákaz pokračovať v daňovom konaní vedenom voči žalobcovi na základe daňovej kontroly, začatej dňa 21. januára 2014 na základe Oznámenia o daňovej kontrole na zistenie

oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 9701401/5/82621/2014/Dra zo dňa 09. januára 2014. Ďalším výrokom rozhodnutia správny súd účastníkom konania nepriznal náhradu trov konania.

2. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že žalobca si v zdaňovacom období október 2013 v daňovom priznaní uplatnil nárok na odpočet v sume 99.433,36 eura. Správca dane v protokole o daňovej kontrole vyčíslil rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 93.373,48 eura. Nadmerný odpočet zistený správcom dane po kontrole v sume 6.059,88 eura bol daňovému subjektu poukázaný v zmysle § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Pri preskúmaní správnej žaloby sa v prvom rade zaoberal posúdením otázky, či je možné výkon daňovej kontroly považovať za iný zásah orgánu verejnej správy, spadajúci pod právny režim v zmysle § 252 SSP. Poukázal na závery uznesenia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, sp. zn. 2Afs/144/2004-110, podľa ktorého je neudržateľný právny názor, v zmysle ktorého by sa daňový subjekt mohol brániť proti výkonu daňovej kontroly až v žalobe smerujúcej proti rozhodnutiu o samotnej daňovej povinnosti. Daňová kontrola sama o sebe, pokiaľ ide o výber typu žaloby v konaní pred správnym súdom, predstavuje zásah správneho orgánu definovaný v Správnom súdnom poriadku. Či ide o zásah nezákonný, porušujúci subjektívne právo žalobcu alebo o zásah, ktorý je v súlade s právom, je už záverom o vecnej legitímácii. Nevyhnutná je súdna ochrana pred nezákonnou daňovou kontrolou v tom smere, že zahájenie i vedenie daňovej kontroly môže byť podľa okolností prípadu nezákonným zásahom, proti ktorému je možné podať žalobu v zmysle Správneho súdneho poriadku o ochrane pred nezákonným zásahom.

4. Ďalej sa zaoberal žalobnými námietkami spochybňujúcimi zákonosť dôkazov a informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií (ďalej len „MVI“), realizovanej spôsobom podľa osobitného predpisu - zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH (ďalej len „Nariadenie č. 904/2010“), založených na tvrdení žalobcu o nemožnosti realizovať svoje procesné práva, najmä právo vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam. Správny súd v tejto súvislosti zdôraznil závery rozsudku Súdneho dvora Európskej únie č. 276/12, v právnej veci Jiří Sabou proti Finančnému riaditeľstvu pro hlavní město Prahu, zo dňa 22. októbra 2013. Súdny dvor EÚ v predmetnom rozsudku v bode 44 vyjadril názor, že dodržanie práv daňovníka na obhajobu nevyžaduje, aby sa daňovník podieľal na žiadosti o informácie, ktorú adresuje dožadujúci členský štát dožiadanému členskému štátu. Nevyžaduje ani to, aby bol daňovník vypočutý v čase, keď sa v dožiadanom členskom štáte uskutočňujú vyšetrovania, ktoré by mohli zahŕňať výsluch svedkov ani predtým, ako tento členský štát poskytne informácie dožadujúcemu členskému štátu.

5. Následne sa vysporiadal s argumentáciou žalobcu o porušení zásady proporcionality zo strany žalovaného postupom, v rámci ktorého správca dane prekročil zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly. Účelom prerušenia daňovej kontroly bolo získanie odpovede na MVI. Z obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola začala 21. januára 2014. Správca dane daňovú kontrolu prerušil dňom 25. novembra 2014 rozhodnutím č. 9701401/5/5122927/2014/Dra zo dňa 20. novembra 2014, z dôvodu podania žiadosti o MVI. Oznámením, č. 101247161/2017, zo dňa 07. júna 2017, správca dane žalobcovi oznámil pokračovanie v daňovej kontrole, pretože pominuli dôvody, pre ktoré bola kontrola prerušená. Krajský súd poukázal na úpravu bodu 25 Nariadenia č. 904/2010, v zmysle ktorého sa lehoty ustanovené v nariadení na poskytovanie informácií majú chápať ako maximálne lehoty, ktoré sa nemajú prekračovať. Podľa čl. 10 odd. 2 Nariadenia žiadaný orgán poskytne informácie uvedené v čl. 7 a 9 tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote podľa čl. 12 odd. 2 nariadenia, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil. Podľa názoru správneho súdu pokiaľ žalobca tvrdil, že zo strany správcu dane nebol zachovaný postup a lehoty na vybavenie žiadosti o MVI, v dôsledku čoho daňová kontrola vrátane prerušenia trvala dlhšie ako jeden rok, mohol sa svojich práv a právom chránených záujmov domáhať v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy.

6. Krajský súd dĺžku vykonanej daňovej kontroly u žalobcu považoval za súladnú so zákonom, pretože dobu prerušenia kontroly podľa § 61 ods. 1, ods. 5 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní v účinnom znení (ďalej len „Daňový poriadok“) nemožno zarátat' do doby jej trvania. Daňová kontrola preto nepresiahla zákonom maximálne vymedzenú dĺžku trvania daňovej kontroly v rozsahu jedného roka (§

46 ods. 10 Daňového poriadku). Pokiaľ ide o lehotu na poskytnutie informácií v dĺžke 3 mesiacov, ide o lehotu určenú pre cudzozemský daňový orgán, ktorej nesplnenie nemožno ako procesnú vadu pričítať žalovanému.

7. Správny súd zistenia a závery správcu dane vo vzťahu k obchodným spoločnostiam HYDINA SK s. r. o., Mírbes, s. r. o. a nesplnením zákonných predpokladov pre intrakomunitárne dodania tovarov od poľských spoločností („CEDROB“, BESKID, SPOLKA JAWNA MIKULEC a ďalších) a použitia dôkazu, najmä výpovede svedkyne M. S. považoval za dostatočne preukázané a zákonným spôsobom vyhodnotené dôkazy, s ktorými sa správca dane presvedčivým spôsobom vysporiadal.

8. K žalobnej námietke týkajúcej sa pochybenia správcu dane pri spôsobe doručovania písomností zo strany žalovaného žalobcovi uviedol, že na písomnosti správcu dane doručované elektronickými prostriedkami sa vzťahujú ustanovenia zákona a osobitného predpisu (zákon č. 305/2013 Z. z. o elektronickej podobe výkonu pôsobnosti orgánov verejnej moci v účinnom znení (ďalej len „zákon o e - Governmente“). V zmysle § 165b ods. 3 prechodných a záverečných ustanovení Daňového poriadku, podľa § 32, § 33 ods. 1, ods. 3 a § 56 sa postupuje najskôr od 01. januára 2016 vo vzťahu k jednotlivým druhom daní podľa oznámenia finančného riaditeľstva, uverejneného na jeho webovom sídle. Žalovaný tak doručoval písomnosť o daňovej kontrole podľa zákonom stanoveného postupu. Správny súd tak nezistil porušenie zákona v preskúmvanej veci a preto správnu žalobu proti inému zásahu orgánu verejnej správy ako nedôvodnú zamietol.

9. O nepriznaní náhrady trov konania rozhodol podľa § 175 ods. 1 SSP v spojení s § 167 a § 168 SSP.

## II. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

10. Žalobca (ďalej len „kasačný sťažovateľ“) podal proti uzneseniu krajského súdu kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci správnym súdom. Kasačnú sťažnosť odôvodnil v prvom rade tým, že bol vylúčený z účasti na získavaní informácií, čím došlo k porušeniu jeho procesných práv. Odpovede na žiadosť správcu o MVI nemožno podľa sťažovateľa považovať za konkrétny vykonávaný dôkaz, pretože ide o informáciu o výsledkoch dokazovania vykonaného správcou dane, ktorý bol v rámci prejednávanej zásady podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku povinný umožniť kontrolovanému daňovému subjektu vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom a k spôsobu ich zistenia (viď. 8Sžf/13/2013). Správca dane pochybil, pretože informácie získané prostredníctvom dožiadania MVI žalobcovi iba oznámil, ale neumožnil mu zasiahnuť do procesu ich získavania. Nedodržanie tohto procesného postupu je nielen ohrozením účelu daňového konania, ale predovšetkým porušením práv daňového subjektu. Ďalšie pochybenie vzhladol v tom, že správca dane na preverenie pravdivosti informácií získaných v rámci MVI nevykonal žiadne dokazovanie a tieto nepotvrdil vykonaním dokazovania.

11. Prekročenie lehôt podľa čl. 10 a 12 Nariadenia č. 904/2010, stanovujúcich podmienky pre osobitné kategórie prípadov, predovšetkým pri výnimočne zložitých prípadoch na strane dožiadaného orgánu alebo žiadajúceho správcu dane, nemôže zostať na svojvôli správnych orgánov. Dožiadané informácie majú (musia) byť poskytnuté najneskôr v lehote troch mesiacov od prijatia žiadosti. Žalovaný a správca dane pravidelne pri výkone daňových kontrol prekračujú zákonné lehoty na vykonanie dožiadaní, čím dochádza k výraznému zásahu do práv žalobcu. Ďalej sa zaoberal zmenou vo výpovedi svedkyne, ktorá v prvotných výpovediach výslovne potvrdila ekonomickú činnosť spoločnosti Mírbes, s. r. o. a to aj po prevode obchodného podielu v spoločnosti s tým, že sama rozhodovala o jednotlivých obchodoch, v rámci výsluchu menovite označila hlavných obchodných partnerov a dodávateľov spoločnosti. Na podklade konštatovaných skutočností dospel sťažovateľ k názoru o nesprávnom právnom posúdení veci krajským súdom. Kasačnému súdu navrhol, aby napadnuté rozhodnutie krajského súdu zrušil a vec vrátil tomuto súdu na ďalšie konanie.

12. Sťažovateľ v doplnení kasačnej sťažnosti zdôraznil, že cieľom súdnej ochrany podľa § 252 SSP a nasl. je ukončenie nezákonného zásahu správneho orgánu, proti ktorému sa fyzická alebo právnická osoba nemôže brániť inými prostriedkami. Zásah orgánu verejnej správy súd nemôže zrušiť, môže však správne orgánu zakázať, aby v porušovaní dotknutého práva pokračoval a ak je to možné, správne orgánu prikázať, aby obnovil stav pred zásahom. Trvanie zásahu do svojich práv žalobca vzhladol v tom, že nezákonný zásah postup žalovaného v rámci daňovej kontroly vytvára podmienky pre žalovaného, ktorých výsledkom bude ich následné uplatňovanie v ďalšom štádiu daňového konania, ktoré prinesie negatívne následky v podobe očakávaného rozhodnutia vydaného žalovaným v

rámci vyrubovacieho konania, čím sú alebo môžu byť jeho práva, právom chránené záujmy priamo dotknuté. Prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom a nariadením, účelné a nevyhnutné na preukázanie skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Daňová kontrola má predstavovať prípravné konanie, slúžiace na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane, vydané vo vyrubovacom konaní. Za účelom posúdenia, či bola dodržaná maximálna dĺžka trvania daňovej kontroly je dôležité vymedziť deň jej začatia a následne aj deň jej skončenia, nakoľko táto je limitom determinujúcom zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt v smernici pre poskytovanie informácií. Správca dane má pri výkone daňovej kontroly dodržiavať zásadu proporcionality a účelnosti a primeranú rýchlosť konania.

13. Sťažovateľ ďalej v doplnení kasačnej sťažnosti poukázal na prejudiciálne otázky predložené Súdnemu dvoru podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v konaní, vedenom na Najvyššom súde Slovenskej republiky, uznesením, sp. zn. 5Sžfk/34/2018, zo dňa 05. marca 2020.

14. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti a jej doplneniu v stanovenej lehote nevyjadril.

### III. Relevantné zákonné ustanovenia

Podľa § 3 ods. 1 písm. e) SSP na účely tohto zákona sa rozumie iným zásahom orgánu verejnej správy faktický postup vykonaný pri plnení úloh v oblasti verejnej správy, ktorým sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté; iným zásahom je aj postup orgánu verejnej správy pri výkone kontroly alebo inšpekcie podľa osobitného predpisu, ak ním sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté.

Podľa § 252 ods. 1 SSP žalobca sa môže žalobou domáhať ochrany pred iným zásahom orgánu verejnej správy, ak takýto zásah alebo jeho následky trvajú alebo ak hrozí jeho opakovanie.

Podľa § 252 ods. 2 SSP žalobca sa môže žalobou domáhať aj určenia nezákonnosti už skončeného iného zásahu orgánu verejnej správy, ak počas jeho trvania nebolo možné podať žalobu podľa odseku 1 a rozhodnutie správneho súdu je dôležité na náhradu škody alebo inú ochranu práv žalobcu.

Podľa § 46 ods. 9 Daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom a) doručenia protokolu podľa odseku 8, b) doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20220101?ucinost=09.06.2017>>, alebo c) zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.36a) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20220101?ucinost=09.06.2017>>

Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20220101?ucinost=09.02.2014>>. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu,36b) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20220101?ucinost=09.02.2014>>

druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

Podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

### IV. Právne závery kasačného súdu

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“), na ktorý prešiel odo dňa 1. augusta 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 podľa § 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). Po neverejnej porade senátu bez nariadenia

pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

16. Kasačný súd ďalej považuje v prvom rade za potrebné uviesť, že iným zásahom v zmysle § 3 ods. 1 písm. e) SSP je aj postup orgánu verejnej správy pri výkone kontroly alebo inšpekcie podľa osobitného predpisu, ak ním sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté. Postupom pri výkone kontroly alebo inšpekcie sa rozumie vrchnostenské uplatňovanie kontrolných a inšpekčných oprávnení orgánmi verejnej správy, ktoré majú rôzny dopad na subjektívne práva tých osôb, voči ktorým sú tieto smerované, napríklad iné majetkové následky, nevyplatenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

17. Procesná úprava rozoznáva dva typy žalôb uplatniteľných proti inému zásahu, a to jednak negatívnu žalobu (§ 252 ods. 1 SSP) a určovaciu (§252 ods. 2 SSP). Podstatou negatívnej zásahovej žaloby je domáhanie sa ochrany pred trvajúcim alebo hroziacim, opakujúcim sa iným zásahom. Negatívny charakter tejto ochrany vyplýva z úpravy rozhodnutia správneho súdu v § 262 ods. 1 SSP, v zmysle ktorého takáto žaloba smeruje k uloženiu zákazu orgánu verejnej správy pokračovať v napadnutom inom zásahu. Negatívna zásahová žaloba môže mať aj čiastočnú reštitučnú povahu spočívajúcu v tom, že ak je to možné, má žalovaný obnoviť stav pred iným zásahom. Z ust. § 252 ods. 1 SSP a contrario súčasne vyplýva, že musí ísť o neskončený zásah, za ktorý sa považuje trvajúci (prebiehajúci) iný zásah a iný zásah, ktorého následky trvajú a vykonaný iný zásah, u ktorého hrozí jeho opakovanie.

18. Zákon pre podanie určovacej zásahovej žaloby proti už skončenému (odznelému) inému zásahu zákon ustanovuje dva predpoklady, a to jej subsidiaritu k negatívnej zásahovej žalobe a reparačnú alebo inú ochrannú povahu. Určovaciu zásahovú žalobu tak možno podať len vtedy, ak sa iný zásah už skončil a počas jeho trvania nebolo možné podať negatívnu zásahovú žalobu. Pod nemožnosťou podania žaloby počas trvania iného zásahu treba v zmysle dôvodovej správy rozumieť najmä objektívnu nemožnosť spočívajúcu v dĺžke a okolnostiach zásahu. Takouto prekážkou nebude možné rozumieť pasivitu alebo nezáujem žalobcu chrániť svoje subjektívne práva. Druhým predpokladom uplatnenia určovacej zásahovej žaloby je preukázanie, že rozhodnutie správneho súdu o jej vyhovení je dôležité pre náhradu škody alebo inú ochranu práv žalobcu (viď. Baricová, J., Fečík, M., Števček, M., Filová, A. a kol. Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018, s. ....).

19. Z administratívneho spisu kasačný súd zistil, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za mesiac október 2013 vo vzťahu k žalobcovi začala dňa 21. januára 2014. Správca dane kontrolu prerušil 25. novembra 2014. na základe rozhodnutia č. 9701401/5/5122927/2014/Dra, zo dňa 20. novembra 2014, o prerušení daňovej kontroly. Daňová kontrola bola prerušená z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Správca dane následne oznámením, č. 101247161/2017, zo dňa 07. júna 2017, žalobcovi oznámil pokračovanie v daňovej kontrole, pretože pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Daňová kontrola bola ukončená doručením protokolu z daňovej kontroly č. 101541244/2017, zo dňa 13. júla 2017, vyhotoveného v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Protokol o kontrole spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole boli daňovému subjektu doručené dňa 24. júla 2017. Správca dane následne daňovému subjektu doručoval podanie - „Oboznámenie s vykonanými úkonmi správcu dane a jeho zisteniami pri výkone daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie NO alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október 2013“ zo dňa 10. júla 2017, doručeným 19. júla 2017, v ktorom sťažovateľ a oboznámil s vykonanými úkonmi a skutočnosťami zistenými v rámci daňovej kontroly, najmä s poznatkami z vykonaných dožiadaní od dožiadaných správcov dane v Slovenskej republike a povinných osôb vrátane informácií zistených od poľských orgánov daňovej správy.

20. Kasačný sťažovateľ iný zásah orgánu verejnej správy podľa § 252 SSP, konkrétne nezákonný postup pri výkone kontroly vzhladol predovšetkým v porušení základných zásad daňového konania, najmä zásady proporcionality, resp. primeranosti dĺžky trvania daňovej kontroly v prípade prerušenia z dôvodu realizácie MVI ako aj v porušení procesných práv, spočívajúcich v nepriznaní práva zúčastniť sa výsluchov a vyjadriť sa k výsledkom medzinárodných dožiadaní podľa § 45 ods. 1 Daňového poriadku.

21. Sťažovateľ sa teda správnu žalobou proti inému zásahu orgánu domáhal, aby súd zakázal žalovanému správcovi dane pokračovať v daňovom konaní voči žalobcovi, vedenom na základe

daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za október 2013, začatej u žalobcu dňa 21. januára 2014 na základe Oznámenia o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti č. 9701401/5/82621/2014/Dra zo dňa 09. januára 2014.

22. Kasačný súd preskúmaním správnej žaloby proti inému zásahu podľa § 252 ods. 1 SSP, berúc na zreteľ predovšetkým spôsob konkrétneho formulovania žalobného petitu, ktorým sa sťažovateľ domáhal, aby súd žalovanému „zakázal pokračovať v daňovom konaní voči žalobcovi“ považoval nepochybné, že sťažovateľ podal negatívnu žalobu. Touto negatívnou žalobou sa tak sťažovateľ mohol domáhať ochrany pred trvajúcim iným zásahom a jeho následkami alebo ochrany v prípade existencie hrozby opakovania tvrdeného iného zásahu orgánu verejnej správy. Z konštatovaných skutočností je však zrejmé, že sťažovateľom identifikovaný iný zásah - daňová kontrola bola podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku v čase podania správnej žaloby dňa 18. septembra 2017 ukončená doručením protokolu z daňovej kontroly č. 101541244/2017, zo dňa 13. júla 2017, daňovému subjektu dňa 24. júla 2017. Doručením protokolu z daňovej kontroly tak došlo tiež k ukončeniu iného zásahu, nejednalo sa teda o podanie negatívnej správnej žaloby proti trvajúcemu a prebiehajúcemu inému zásahu či zásahu, ktorého následky trvali ani o zásah u ktorého hrozilo jeho opakovanie.

23. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že daňové konanie pozostáva z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie osobitných predpisov. Následne, účelom vyrubovacieho konania je, na základe zistení vyplývajúcich z daňovej kontroly, správne určiť daň alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Pokiaľ teda v čase podania správnej žaloby doručením protokolu zákonným spôsobom preukázateľne došlo k ukončeniu prvej časti daňového konania - daňovej kontroly, sťažovateľ nebol oprávnený uplatňovať svoje nároky negatívnou žalobou. Vyrubovacie konanie začalo deň nasledujúci po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20220101?ucinnost=09.06.2017>> a § 49 ods. 1 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20220101?ucinnost=09.06.2017>> Daňového poriadku. Sťažovateľ tak bol oprávnený vo vyrubovacom konaní predkladať pripomienky a dôkazy, spochybňujúce zákonnosť postupu správcu dane pri vedení daňovej kontroly a porušenie procesných práv a nezákonnosť zabezpečených dôkazov (§ 68 ods. 3 Daňového poriadku).

24. Pochybenie sťažovateľa spočíva v tom, že správnu žalobou nenapadol trvajúcí iný zásah - daňovú kontrolu v čase jej trvania nemožno odstrániť ani kvalifikáciou správnej žaloby podľa § 252 ods. 2 SSP ako určovacej zásahovej žaloby. Určovacia zásahová žaloba má totiž vo vzťahu k negatívnej žalobe subsidiárny charakter a túto možno podať za predpokladu, že počas trvania iného zásahu nebolo možné podať negatívnu zásahovú žalobu. Kasačný súd v tejto súvislosti zastáva názor, že sťažovateľovi v priebehu daňovej kontroly, ktorá podľa jeho tvrdení trvala neprimerane dlhý čas, a to 1273 dní vrátane jej prerušenia v trvaní 925 dní, nevznikla objektívna prekážka brániaca podať v čase trvania daňovej kontroly negatívnu žalobu. Kasačný sťažovateľ tak mal k dispozícii dostatočný časový priestor, aby sa domáhal súdnej ochrany proti neprimerane trvajúcej dĺžke daňovej kontroly, obzvlášť pokiaľ tvrdil, že vedením kontroly presahujúcej zákonné lehoty došlo zo strany správcu dane k závažnému porušeniu princípu proporcionality pri výkone daňovej kontroly a ďalších procesných práv.

25. Právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci „(Ruiz Torija v. Španielsko, rozsudok ESĽP z roku 1994)“. Kasačný súd sa tak vzhľadom na skutočnosť, že ďalšie uplatnené námietky sťažovateľa nemali rozhodný význam pre rozhodnutie, v súlade so záujmom na hospodárnosti správneho súdneho konania nezaoberal.

26. Kasačný súd tak vzhľadom na nedôvodnosť sťažovateľom uplatnenej argumentácie kasačnú sťažnosť, i keď na podklade odlišných právnych záverov, ako tých ku ktorým dospel správny súd v preskúmanom napadnutom uznesení, ako nedôvodnú v súlade s § 461 SSP zamietol.

27. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 druhej vety SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, pretože v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný

súd nevzhliadol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

28. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky jednomyselne (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP v spojení s § 147 ods. 2 SSP).

**Poučenie :**

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