

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sfk/23/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3022200005  
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 10. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vališ  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:3022200005.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbělskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu: SAVE-TECH, spol. s r. o., so sídlom Kukučínova 7587, Trenčín, IČO: 36 306 835, právne zastúpeného advokátskym spoločenstvom Advokátska kancelária JUDr. Jaroslav Čibenka s. r. o., so sídlom Námestie slobody 1901/66, Púchov, IČO: 47 254 181, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102065918/2021 zo dňa 2. novembra 2021, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/1/2022-131 zo dňa 23. novembra 2022, takto

### rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/1/2022-131 zo dňa 23. novembra 2022 zrušuje a vec vracia Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Predmetom prieskumu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky je rozsudok Krajského súdu v Trenčíne (ďalej aj „správny súd“ alebo „krajský súd“) č. k. 13S/1/2022-131 zo dňa 23. novembra 2022, ktorým správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 102065918/2021 zo dňa 2. novembra 2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) a prvostupňového rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 100921103/2021 zo dňa 27. mája 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

2. Správca dane u žalobcu SAVE-TECH, spol. s r. o. (ďalej len „žalobca“) odo dňa 22. februára 2019 vykonával daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2018. Dňa 30. januára 2020 správca dane vydal protokol z tejto daňovej kontroly č. 100311860/2020 (ďalej len „protokol“), ktorého výsledkom bol rozdiel dane v sume 133 454,- eur. Dôvodom určenia rozdielu dane bolo správcom dane tvrdené zapojenie sa žalobcu do podvodného obchodného reťazca, v ktorom malo dôjsť k podvodnému konaniu u deklarovaného dodávateľa žalobcu ALPHA Finance, s. r. o. a u subdodávateľa Hunan Trade, a. s. Zástupcom žalobcu v daňovom konaní bolo advokátske spoločenstvo Advokátska kancelária JUDr. Jaroslav Čibenka s. r. o. (ďalej len „zástupca“).

3. V administratívnom spise správcu dane sa nachádza rovnopis protokolu s odtlačkom pečiatky „expedované 31.01.2020“ a doručenkou preukazujúcou prevzatie zásielky určenej do vlastných rúk dňa 24. februára 2020. Doručovanie protokolu bolo realizované prostredníctvom poštového podniku s tým, že adresátom bol zástupca. Poštovému doručovateľovi sa nepodarilo zásielku určenú do vlastných rúk

doručiť zástupcovi, a preto bolo realizované opakované doručovanie dňa 4. februára 2020 a následne bola zásielka uložená s úložnou lehotou 18 dní. Posledný deň na vyzdvihnutie zásielky bol 24. február 2020 (pondelok). Zástupca prevzal zásielku práve v posledný deň uloženia. V administratívnom spise správcu dane sa nachádza i ďalší rovnopis protokolu, ktorý na poslednej strane obsahuje rukou spísaný záznam: „Splnomocnený zástupca odmietol protokol prevziať osobne dňa 19.02.2020 o 09:20 hod. Správca dane oznámil zástupcovi, že protokol je doručený dňom odmietnutia prevzatia dňa 19.02.2020." Pod týmto textom sa nachádzajú dva podpisy.

4. Dňa 19. februára 2020 o 12:12 hod. bolo správcovi dane doručené odvolanie plnej moci na zastupovanie žalobcu pre zástupcu. Dňa 24. februára 2020 bolo správcovi dane doručené ďalšie písomné podanie žalobcu, a to opätovné udelenie plnej moci pre zástupcu.

5. V administratívnom spise správcu dane sa nachádza i úradný záznam číslo 100567716/2020 zo dňa 2. marca 2020 spísaný G. a F., v ktorom je konštatované, že „... správca dane zaslal splnomocnenému zástupcovi spoločnosti SAVE-TECH, spol. s r.o., Kukučínova 36, 911 01 Trenčín Protokol z daňovej kontroly číslo 1003118660/2020 zo dňa 30.01.2020, ktorý bol dňa 04.02.2020 uložený na pošte. Z dôvodu, že predmetný protokol do dňa 19.02.2020 nebol prevzatý, dňa 19.02.2020 v čase o 09:15 hod. sa zamestnanci správcu dane dostavili na adresu advokátskej kancelárie splnomocneného zástupcu. JUDr. Jaroslav Čibienka protokol odmietol prevziať. Uvedená písomnosť je doručená dňom odmietnutia prevzatia. Správca dane o tomto splnomocneného zástupcu poučil a odmietnutie prevzatia, ako aj dátum a čas jeho doručenia zaznamenal v protokole."

6. Dňa 13. marca 2020 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie žalobcu k protokolu, v ktorom žalobca okrem iného namietal, že protokol mu bol doručený po uplynutí zákonom stanovenej lehoty na skončenie daňovej kontroly.

7. Dňa 25. marca 2020 správca dane vydal rozhodnutie č. 100718592/2020. Proti rozhodnutiu správcu dane č. 100718592/2020 zo dňa 25. marca 2020 podal žalobca odvolanie, v ktorom okrem iného namietal aj nedodržanie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, keď protokol z daňovej kontroly bol zástupcovi doručený dňa 24. februára 2020. Namietal tvrdenie, že zástupca odmietol prevziať protokol dňa 19. februára 2020. Súčasne poukázal na to, že dňa 20. februára 2020 sa zamestnanci správcu dane dostavili do sídla spoločnosti žalobcu.

8. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutie správcu dane č. 100718592/2020 zo dňa 25. marca 2020 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Správca dane doplnil dokazovanie a vo veci opätovne rozhodol prvostupňovým rozhodnutím. Na odvolanie žalobcu žalovaný prvostupňové rozhodnutie napadnutým rozhodnutím potvrdil.

9. Vo vzťahu k námietkam žalobcu týkajúcim sa doručovania protokolu žalovaný v napadnutom rozhodnutí zhrnul závery Najvyššieho súdu SR uvedené v rozhodnutiach sp. zn. 3Sžp/6/2013, 4Sžo/67/2014 a 4Sžo/85/2015, z ktorých pri doručovaní prostredníctvom poštového podniku vyplýva prednosť faktického doručenia zásielky pred fiktívnym s akcentom na princíp právnej istoty. Dôvodil, že v Daňovom poriadku nie je riešené, ako postupovať v prípade, keď správca dane začne doručovať písomnosť prostredníctvom poštového podniku a následne ju doručuje aj osobne, svojimi zamestnancami. Mal za to, že v danom prípade bol protokol doručený v deň, keď tento odmietol adresát (žalobcu) prevziať (t. j. skorší deň doručenia - 19. februára 2020), o čom bol zástupca doručovateľom upozornený. Osobitne poukázal na to, že dňa 4. februára 2020 zástupca nahliadol do administratívneho spisu správcu dane, z ktorého bolo zrejme vyhotovenie a odoslanie protokolu. Konanie zástupcu označil za účelové a špekulatívne.

## II. Konanie pred správnym súdom

10. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia, ich zrušenia, vrátenia veci na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

11. Žalobca v správnej žalobe namietal najmä skutočnosť, že správca dane mu riadne, v zákonom stanovenej lehote jedného roka od začatia daňovej kontroly, nedoručil protokol. Poukázal na to, že

protokol bol doručovaný poštou (poštovým doručovateľom) ako aj zamestnancami správcu dane, čo samé o sebe považoval za neprípustné a v rozpore so zákonom.

12. Žalobca zdôraznil, že zásielka doručovaná prostredníctvom pošty bola uložená a prevzatá v odbernej lehote dňa 24. februára 2020. Dňa 23. marca 2020 správcovi dane písomne oznámil, že daňová kontrola bola vedená nezákonne, a to v dobe presahujúcej jeden rok. Na uvedené správcu dane reagoval listom, v ktorom oznámil, že protokol mal byť údajne doručený osobne dňa 19. februára 2020 o 09:20 hod., pričom zástupca mal protokol odmietnuť prevziať. Úradný záznam o takomto doručovaní žalobca označil za vykonštruované tvrdenie. Uviedol, že JUDr. Čibenska sa dňa 19. februára 2020 nenachádzal v sídle advokátskej kancelárie, nachádzali sa tam len zamestnanci. Samotná skutočnosť prítomnosti zamestnancov správcu dane v sídle advokátskej kancelárie nemôže založiť skutočnosť odmietnutia prevzatia listiny, keďže túto môže prevziať len advokát a nie jeho zamestnanci.

13. Žalobca poukázal na § 30 ods. 1 Daňového poriadku s tvrdením, že je nelogické, aby správcu dane doručoval dvoma spôsobmi, keďže poštovou prepravou je možné doručovať len vtedy, ak nemožno doručovať elektronicky alebo osobne zamestnancami správcu dane. Žalovaný ako aj správcu dane poukázali na úložnú lehotu 15 dní, ktorá však platí len v prípade, že správcu dane uvedené vyznačí na obálke určenej na doručenie, čo v tomto prípade nebolo. Žalobca zdôraznil, že je potrebné vychádzať z nesporne zisteného dátumu doručenia protokolu, ktorým je deň 24. február 2020, čo však súčasne znamená, že nebola dodržaná lehota na vykonanie daňovej kontroly.

14. Žalobca namietal i závery správnych orgánov ohľadne jeho zapojenia sa do podvodného obchodného reťazca, v ktorom malo dôjsť k podvodnému konaniu u deklarovaného dodávateľa ALPHA Finance, s. r. o. a subdodávateľa Hunan Trade, a. s.

15. Správny súd napadnutým rozsudkom č. k. 13S/1/2022-131 zo dňa 23. novembra 2022 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) rozhodol tak, ako je uvedené v bode 1. tohto rozsudku.

16. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd uviedol, že nebude hodnotiť, či správcu dane mohol súčasne realizovať dva rôzne spôsoby doručovania listiny, resp. či takéto konanie nespôsobilo určitú zmätočnosť. Mal za to, že za situácie, keď bolo žalobcom spochybnené, že došlo k odmietnutiu prevzatia listiny, je potrebné zistiť, či bolo takéto doručenie riadne preukázané. Následne poukázal na to, že v dôsledku konania správcu dane sa v administratívnom spise nachádzajú dva rovnopisy protokolu o daňovej kontrole, pričom pri jednom je ako výsledok doručovania pripojená doručenka s údajom o prevzatí 24. februára 2020 a pri druhom je na poslednej strane rukou písaný zápis, že zástupca dňa 19. februára 2020 odmietol tento protokol prevziať a k doručeniu došlo dňa 19. februára 2020.

17. Uviedol, že v prejednávanej veci je doručenie protokolu zamestnancami správcu dane zdokumentované v zázname, ktorý sa nachádza na poslednej strane doručovaného protokolu, a ide o rukou písaný text, datovaný dňom 19. februára 2020 a podpísaný dvoma osobami, ktoré nie sú bližšie označené. Mal za to, že ich totožnosť si správny súd môže len domyslieť porovnaním podpisov s inými listinami. Podľa správneho súdu tento záznam nemá zásadnú vypovedaciu hodnotu, keď z neho nie je možné zistiť ani základnú údaje o takomto doručovaní. Záznam vyhodnotil ako po obsahovej stránke všeobecný, nekonkrétny, vypracovaný bližšie neoznačenými osobami. Mal preto za to, že záznam nie je spôsobilý preukázať účinné doručenie protokolu.

18. K následnému záznamu spísanému zamestnancami správcu dane (úradný záznam č. 100567716/2020 zo dňa 2. marca 2020), poukázal na to, že bol spísaný až 11 dní po tvrdenom doručení protokolu. Jeho obsah už síce obsahuje označenie osôb, ktoré mali doručovanie vykonať a miesto doručovania, na druhej strane stále v ňom absentujú podstatné okolnosti doručovania a to vrátane spôsobu zistenia totožnosti osoby, ktorá mala odmietnuť prevzatie doručovanej listiny. Správny súd následne dôvodí, že dokladom o doručení listiny dňa 19. februára 2020 nemôže byť úradný záznam spísaný dňa 2. marca 2020. Uvedené podľa správneho súdu platí o to viac, že úradný záznam zo dňa 2. marca 2020 nebol spísaný za účelom zdokladovania doručovania listiny, ale skôr obsahuje genézu úkonov za určité obdobie. Správny súd mal za to, že z jeho obsahu skôr vyplýva, že bol spísaný za účelom vysvetlenia prítomnosti G. a F. E. dňa 20. februára 2020 v sídle žalobcu. Uvedený záznam teda

podľa správneho súdu jednak nie je dokladom o doručení resp. doručovaní listiny a vzhľadom na svoj obsah ani nie je spôsobilý dostatočne preukázať tvrdené skutočnosti o doručení.

19. Dôvodil, že žalovaný v konaní pred správnym súdom uviedol, že doručovanie protokolu dokladujú aj dokumenty ako žiadamka na použitie motorového vozidla, použitie motorového vozidla a iné interné doklady, avšak tieto neboli správnemu súdu predložené a nie sú súčasťou administratívneho spisu, a to napriek tomu, že žalovaný vedel, že jednou z hlavných žalobných námietok je práve účinnosť doručenia protokolu.

20. Správny súd poukázal na to, že k doručeniu protokolu malo dôjsť dňa 19. februára 2020, teda v čase, keď stále prebiehalo doručovanie prostredníctvom poštového podniku a žalobca si mohol uloženú doručovanú zásielku stále prevziať. Za situácie, keď odmietnutie prevzatia doručovanej listiny nebolo riadne preukázané, je podľa správneho súdu potrebné vychádzať z doručenia v zmysle doručky poštového podniku založenej v administratívnom spise. Podľa správneho súdu teda došlo k doručeniu protokolu z daňovej kontroly až dňa 24. februára 2020, teda po zákonom stanovenej lehote na ukončenie daňovej kontroly.

### III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

21. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

22. Za nesprávne právne posúdenie považoval sťažovateľ závery správneho súdu o tom, či bol žalobcovi doručený protokol v zákonnej jednoročnej lehote a teda, či bola daňová kontrola ukončená v lehote stanovenej v § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Sťažovateľ zotrval na svojom stanovisku, že protokol bol zástupcovi žalobcu doručený dňa 19. februára 2020.

23. Sťažovateľ uviedol, že správca dane využil pri doručovaní zákonné možnosti pre doručenie protokolu, keď v súlade s § 30 ods. 1 a 2 Daňového poriadku tento doručoval prostredníctvom poskytovateľa poštových služieb a následne aj osobne zamestnancami správcu dane. Podstatnou podľa sťažovateľa je skutočnosť, že osobné doručenie protokolu nastalo dňa 19. februára 2020, čo je skôr ako 24. februára 2020, kedy si žalobca vyzdvihol zásielku na pošte.

24. Podľa sťažovateľa správca dane postupoval pri správe daní tak, aby chránil záujmy štátu, pričom dbal aj na zachovávanie práv a povinností daňového subjektu. Keď správca dane dňa 19. februára 2020 zistil, že adresát si doručovanú písomnosť na pošte neprevzal, využil v snahe dodržať zákonnú jednoročnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly aj možnosť osobného doručenia protokolu, kedy mal adresát reálne objektívnu možnosť oboznámiť sa s obsahom zásielky. Ak tak následne v dôsledku vlastného konania neurobil, túto skutočnosť nemožno podľa sťažovateľa pripísať na ťarchu odosielateľa/doručovateľa. Podľa sťažovateľa ak adresát marí doručenie písomnosti napríklad tým, že nepreberá poštu alebo tým, že odmietne prevzatie doporučenej zásielky, táto skutočnosť nemá vplyv na skutočnosť, že doručenie danej písomnosti sa považuje za riadne. Sťažovateľ dôvodil, že správca dane zaznamenal skutočnosti ohľadne doručenia protokolu na poslednej strane protokolu.

25. K záverom správneho súdu k nepreukaznosti záznamu správcu dane sťažovateľ dôvodí, že z predmetného záznamu je zrejmé, že protokol odmietol prevziať splnomocnený zástupca daňového subjektu, ktorým bol odo dňa 22. februára 2019, t. j. odkedy začala predmetná daňová kontrola, Advokátska kancelária JUDr. Jaroslav Čibienka s. r. o., v mene ktorej koná JUDr. Jaroslav Čibienka, s ktorým správca dane komunikoval od samého začiatku daňovej kontroly. Podľa sťažovateľa nemožno na základe uvedeného spochybníť osobu (zástupcu), ktorej mal byť protokol zamestnancami správcu dane doručený, i keď správca dane do záznamu o osobnom doručení protokolu nezaznamenal preukázanie totožnosti osoby, ktorej ho doručil. Sťažovateľ ďalej uviedol, že zamestnanci správcu dane po celý čas výkonu daňovej kontroly so splnomocneným zástupcom žalobcu jednali, či už ústne, písomne alebo telefonicky, tak isto sa splnomocnený zástupca v mene daňového subjektu v rámci daňovej kontroly vyjadroval, zamestnanci správcu dane ho preto na základe dovtedajšej spolupráce počas daňovej kontroly poznali. Podľa názoru sťažovateľa ani skutočnosť, že zamestnanci správcu dane neuviedli v zázname o doručení protokolu miesto jeho doručenia, nie je relevantná.

26. Podľa sťažovateľa je miesto osobného doručenia protokolu zamestnancami správcu dane zaznamenané v úradnom zázname č. 100567716/2020 zo dňa 02. marca 2020. Takisto podľa názoru sťažovateľa nemožno spochybníť osoby zamestnancov správcu dane, ktorí mali protokol osobne doručiť, vzhľadom k tomu, že jedine osoby poverené výkonom daňovej kontroly môžu v zmysle tohto poverenia vykonávať úkony v rámci daňovej kontroly. Ich mená sú uvedené na prvej strane, ako aj na poslednej strane protokolu z daňovej kontroly, kde sú navyše pri ich menách aj podpisy, ktoré sa nepochybne zhodujú s podpismi v spodnej časti tej istej strany, pod záznamom o osobnom doručení protokolu.

27. Uviedol, že zamestnanci správcu dane spísali vo veci osobného doručenia protokolu aj úradný záznam č. 100567716/2020 zo dňa 2. marca 2020, v ktorom zaznamenali ďalšie podstatné skutočnosti. K názoru správneho súdu, že úradný záznam bol spísaný až 11 dní po tvrdenom doručovaní protokolu, a dokladom o doručení listiny dňa 19. februára 2020 nemôže byť úradný záznam spísaný dňa 2. marca 2020 sťažovateľ uviedol, že v § 19 Daňového poriadku nie je uvedená potreba dátumu spísania úradného záznamu. Podľa sťažovateľa podstatné pre vec sú skutočnosti v ňom zaznamenané, ktoré preukazujú procesný postup správcu dane. Správca dane nekonal v rozpore s zákonom, keď v ňom zaznamenal aj ďalší svoj procesný postup pri výkone daňovej kontroly, resp. ďalšie skutočnosti, ktoré po doručení protokolu nastali. Sťažovateľ má preto za to, že úradný záznam je riadnym úradným dokumentom, v ktorom sú zaznamenané okolnosti osobného doručovania protokolu, podporujúce záznam správcu dane o odmietnutí prevzatia protokolu zástupcom žalobcu.

28. K nepredloženiu žiadanky na použitie motorového vozidla a iným podporným dokladom (dochádzka a cestovný príkaz zamestnancov správcu dane), ktoré nie sú súčasťou administratívneho spisu, sťažovateľ uviedol, že tieto dokumenty nepredložil k súdnemu konaniu nakoľko sa jedná o interné dokumenty správcu dane, ktoré preukazujú predovšetkým uskutočnenie samotnej služobnej cesty konkrétnymi zamestnancami správcu dane poverenými výkonom predmetnej daňovej kontroly. V rámci kasačnej sťažnosti sťažovateľ predložil dochádzku a cestovný príkaz zamestnancov správcu dane, žiadanku na prepravu a záznam o prevádzke služobného motorového vozidla.

29. Záverom sťažovateľ trvá na tom, že protokol bol žalobcovi doručený dňa 19. februára 2020, v zákonom stanovenej jednoročnej lehote na výkon daňovej kontroly, a preto je zákonne získaným dôkazným prostriedkom. Napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane, sú podľa sťažovateľa vydané v súlade s platnými právnymi predpismi.

#### IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

30. Prejednávaná vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“ alebo „kasačný súd“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 5S Najvyššieho správneho súdu SR a bola jej pridelená spisová značka 5Sfk/23/2023.

31. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov /§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP/, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záveru, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

32. S ohľadom na znenie sťažnostných bodov uvedených v kasačnej sťažnosti sťažovateľa kasačný súd za podstatné považuje právne posúdenie záverov správneho súdu ohľadne osobného doručovania protokolu zástupcovi žalobcu dňa 19. februára 2020, najmä vo vzťahu k zohľadneniu úradného záznamu číslo 100567716/2020 zo dňa 2. marca 2020.

33. Zhrňujúc argumentáciu správneho súdu, tento tvrdí, že záznam o osobnom doručovaní protokolu dňa 19. februára 2020 v znení: „Splnomocnený zástupca odmietol protokol prevziať osobne dňa 19.02.2020 o 09:20 hod. Správca dane oznámil zástupcovi, že protokol je doručený dňom odmietnutia prevzatia dňa 19.02.2020.“ nemá zásadnú vypovedaciu hodnotu, keď z neho nie je možné kde (na akom mieste) malo byť doručovanie realizované, kto bol pri ňom prítomný (to platí aj pre zamestnancov správcu dane), či osoba, ktorá mala odmietnuť prevzatie zásielky preukázala svoju totožnosť, resp. akým spôsobom bola stotožnená a konkrétne okolnosti doručovania. K následnému záznamu spísanému zamestnancami správcu dane (úradný záznam č. 100567716/2020 zo dňa 2. marca 2020) správny súd najmä dôvodí, že bol spísaný až 11 dní po tvrdenom doručení protokolu. Správny súd preto takéto dokumenty neuznal za spôsobilé preukázať doručenie protokolu dňa 19. februára 2020. Práve s týmto posúdením správneho súdu sa sťažovateľ nestotožňuje.

34. Žalobca mal v rozhodnom období zástupcu v daňovom konaní a preto bol správca dane podľa § 30 ods. 3 Daňového poriadku povinný doručovať písomnosti tomuto zástupcovi. Protokol sa doručuje do vlastných rúk spôsobom podľa § 31 Daňového poriadku. Miestom doručovania, vrátane osobného doručovania, musí byť v prípade právnickej osoby v súlade s § 31 ods. 3 Daňového poriadku jej sídlo. Písomnosti, ktoré sú určené do vlastných rúk právnickej osobe, je oprávnená prijímať osoba, ktorá je oprávnená konať v mene právnickej osoby, alebo osoba, ktorá je ňou poverená na prijímanie takýchto písomností. Zástupcom v súdnej veci bolo advokátske spoločenstvo Advokátska kancelária JUDr. Jaroslav Čibenka s. r. o. a v jej mene bol oprávnený písomnosti prijímať aj jej konateľ.

35. Žalobca v správnej žalobe v zásade okolnosti osobného doručovania spochybňoval, pričom tvrdil, že v danom čase sa na adrese sídla svojej advokátskej kancelárie nenachádzal. Z vyjadrení žalobcu a ani z obsahu administratívneho spisu nevyplývajú žiadne okolnosti, ktoré by toto tvrdenie preukazovali alebo podporovali. Miesto doručovania (sídlo zástupcu) spochybnené nebolo.

36. Obdobnou otázkou spochybňovania okolností osobného doručovania protokolu sa zaoberal Najvyšší súd Slovenskej republiky, ktorý v rozhodnutí sp. zn. 3Sžfk/37/2019 z 19. novembra 2020 uviedol: „14. V súvislosti s kredibilitou popisu priebehu doručovania v úradnom zázname správcu dane kasačný súd pripomína, že poverený daňový kontrolór má pri výkone právomocí súvisiacich s daňovou kontrolou postavenie verejného činiteľa a preto ním zaznamenaný priebeh pokusu o osobné doručenie zásielky kontrolovanému daňovému subjektu v zmysle § 30 ods. 1 Daňového poriadku je hodnoverným osvedčením o priebehu tohto úkonu, pokiaľ nie je preukázaný opak. Na preukázanie opaku pritom nestačí len jednoduché popretie zachyteného priebehu úkonu správcu dane alebo jeho časti, pokiaľ tvrdenie daňového subjektu nie je podopreté inými dôkazmi či okolnosťami.“

37. Okolnosti osobného doručovania protokolu zástupcovi žalobcu sú obsiahnuté v zázname o osobnom doručovaní protokolu dňa 19. februára 2020 a následne i v úradnom zázname č. 100567716/2020 zo dňa 2. marca 2020. Kasačný súd pripomína, že obsah záznamu o priebehu osobného doručovania nie je v Daňovom poriadku osobitne určený. Z jeho obsahu by však mali vyplynúť aspoň podstatné okolnosti týkajúce sa doručovania a odmietnutia prevzatia písomností adresátom, vrátane toho, či došlo k jeho poučeniu.

38. V súdnej veci zamestnanci správcu dane okrem zaznamenania okolností osobného doručovania protokolu v samotnom protokole spísali i úradný záznam č. 100567716/2020 zo dňa 2. marca 2020, v ktorom zaznamenali ďalšie podstatné skutočnosti, konkrétne, že sa dostavili dňa 19. februára 2020 v čase o 9.15 hod. „na adresu Advokátska kancelária JUDr. Jaroslav Čibenka, s. r. o., F. Urbánka 797/14, 020 01 Púchov, t. j. splnomocneného zástupcu na vykonávanie všetkých úkonov pred Daňovým úradom Trenčín, K dolnej stanici 22, 911 33 Trenčín vo veci daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2018. JUDr. Jaroslav Čibenka protokol odmietol prevziať. Uvedená písomnosť je doručená dňom odmietnutia jeho prevzatia. Správca dane o tomto splnomocneného zástupcu poučil a odmietnutie prevzatia protokolu, ako aj dátum a čas jeho doručenia zaznamenal v protokole.“

39. Podľa § 19 ods. 7 Daňového poriadku „o oznámeniach, poznámkach, obsahoch telefonických hovorov, odkazoch na iné spisové materiály, výpisoch z vlastných alebo cudzích záznamov a o ďalších skutočnostiach vzťahujúcich sa na vec a zistených príslušným orgánom vyhotoví tento orgán úradný záznam. Úradný záznam podpíše zamestnanec príslušného orgánu, ktorý ho vyhotovil. V úradnom

zázname odkáže na zdroj informácie uvedenej v zázname. Na ďalšie náležitosti úradného záznamu sa vzťahujú primerane odseky 1 až 6."

40. V § 19 Daňového poriadku nie je určená lehota spisania úradného záznamu. Podstatnou náležitosťou úradného záznamu je podpis zamestnanca, ktorý úradný záznam vyhotovil. Podľa kasačného súdu preto neobstojí názor správneho súdu, že dokladom o osobnom doručovaní protokolu dňa 19. februára 2020 zástupcovi nemôže byť aj úradný záznam spísaný dňa 2. marca 2020. Pokiaľ správny súd úradný záznam spochybnil len z dôvodu jeho spisania v časovom odstupe 11 dní od zaznamenaného úkonu, toto posúdenie správneho súdu je podľa kasačného súdu nesprávne a to i z dôvodu, že z úvah správneho súdu nevyplývalo, prečo v okolnostiach súdnej veci za problematický považoval práve časový odstup 11 dní.

41. Taktiež správny súd úradný záznam č. 100567716/2020 zo dňa 2. marca 2020 spochybnil z dôvodu, že mal obsahovať i opísanie iných skutočností ako len okolností osobného doručovania, z čoho správny súd vyvodil, že ide skôr o genézu následných úkonov zamestnancov správcu dane. Samotná skutočnosť, že správca dane v úradnom zázname obsiahne i iné okolnosti, podľa kasačného súdu nespôsobuje nepoužiteľnosť úradného záznamu na preukazovanie v ňom uvedených skutočností. Z obsahu úradného záznamu č. 100567716/2020 zo dňa 2. marca 2020 je zrejmé, že jeho obsahom je i uvedenie konkrétnych okolností vzťahujúcich sa k osobnému doručovaniu protokolu zástupcovi dňa 19. februára 2020.

42. Z nadväznosti na vyššie uvedené je daná dôvodnosť sťažostného bodu sťažovateľa namietajúceho nesprávne právne posúdenie podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Podľa kasačného súdu je pri skúmaní okolností osobného doručovania protokolu, okrem záznamu o osobnom doručovaní protokolu dňa 19. februára 2020 obsiahnutom v protokole, potrebné zohľadniť i úradný záznam č. 100567716/2020 zo dňa 2. marca 2020, ktorý obsahoval detailnejší popis okolností osobného doručovania protokolu zástupcovi dňa 19. februára 2020. Oba úradné záznamy a z nich vyplývajúce závery žalovaného je potrebné vyhodnotiť v ich vzájomnej súvislosti a tieto konfrontovať s argumentáciou žalobcu, ktorý tvrdil, že v danom čase sa na adrese sídla svojej advokátskej kancelárie nenachádzal.

43. K ďalším dôkazom o okolnostiach osobného doručovania protokolu zamestnancami správcu dane označeným sťažovateľom (žiadanka na použitie motorového vozidla, použitie motorového vozidla a iné interné doklady) správny súd uviedol, že tieto neboli správne predložené a nie sú súčasťou administratívneho spisu. Sťažovateľ ich predložil až v rámci kasačnej sťažnosti. Podľa § 121 SSP je povinnosťou účastníka konania (v prípade súdnej veci sťažovateľa ako žalovaného vo vyjadrení) dôkazy označiť. Pokiaľ sa tieto v administratívnych spisoch nenachádzajú, sťažovateľ ich vo vyjadrení riadne označil, a pre posúdenie veci by boli (podľa uváženia správneho súdu) podstatné, bolo podľa kasačného súdu namieste ich od sťažovateľa vyžiadať a následne i vyhodnotiť.

## V. Záver

44. Na základe všetkých vyššie uvedených dôvodov kasačný súd dospel k záveru, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, čo napĺňa uplatnený kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Preto kasačný súd podľa § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie Správneho súdu v Banskej Bystrici, na ktorý prešiel výkon správneho súdnictva z Krajského súdu v Trenčíne.

45. Úlohou správneho súdu v ďalšom konaní bude najmä opätovne vyhodnotiť zistenia a z nich vyplývajúce závery žalovaného vo vzťahu k osobnému doručovaniu protokolu zástupcovi žalobcu, pričom správny súd je v zmysle § 469 SSP viazaný právnym názorom vyjadreným v tomto rozhodnutí.

46. Podľa § 467 ods. 3 SSP, ak kasačný súd zruší rozhodnutie správneho súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie a v kontexte s vyššie citovaným ustanovením o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne správny súd.

47. Tento rozsudok prijal senát kasačného súdu jednomyseľne.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku **n i e** príпустný opravný prostriedok.