

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/47/2017
Identifikačné číslo spisu: 7016201015
Dátum vydania rozhodnutia: 18.10.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7016201015.1

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: Pavol Kravec, Obrody 209/13, Košice, IČO: 30 664 462, právne zastúpený: JUDr. Ján Cáfal, advokát, Murgašova 3, Košice, proti sťažovateľovi: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103456676/2016 zo dňa 07.07.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/88/2016 zo dňa 16.02.2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Sťažovateľ je povinný zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov kasačného konania na účet právneho zástupcu JUDr. Jána Cáfala.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred prvostupňovým správny súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 07.07.2016, č. 103456676/2016 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Košice zo dňa 16.03.2016, č. 277627/2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal proti žalovanému úplnú náhradu trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku Krajský súd v Košiciach uviedol, že zaoberajúc sa predovšetkým podstatnou žalobnou námietkou žalobcu, ktorú žalobca uplatnil aj v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu žalovaného a spočívajúcou v tvrdení žalobcu, že žalovaný nedodržel zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, dospel k záveru, že táto podstatná námietka žalobcu je dôvodná.

3. Poukázal na citáciu ust. § 15 ods. 17, 18 a 19 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o

zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“), ako aj na ust. § 165b ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“) v spojení s nálezom Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 24/2015-57 zo dňa 29.06.2010.

4. Krajský súd v Košiciach vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu mal preukázané, že správca dane začal u žalobcu daňovú kontrolu dňa 25.10.2011 oznámením o výkone daňovej kontroly zo dňa 30.09.2011. Žalovaný na základe žiadosti správcu dane túto lehotu predĺžil o 6 mesiacov, t. j. do 25.10.2012. Protokol o výsledku daňovej kontroly bol so žalobcom prerokovaný dňa 15.11.2012, t. j. po 21 dňoch od uplynutia jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, a to z dôvodov na strane správcu dane, a teda nie z dôvodu nečinnosti žalobcu.

5. Správny súd teda vyhodnotil, že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, a preto rozhodnutie žalovaného, ako aj správneho orgánu prvého stupňa podľa ust. § 191 ods. 1 písm. c) SSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

6. O náhrade trov konania rozhodol podľa ust. § 167 ods. 1 SSP tak, že priznal žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, vzhľadom na úspech žalobcu v konaní.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

7. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/88/2016 zo dňa 16.02.2017 podal žalovaný v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 31.03.2017 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zmeny napadnutého rozsudku tak, že žiadal žalobu zamietnuť a nepriznať žalobcovi náhradu trov konania.

8. V dôvodoch kasačnej sťažnosti uviedol, že považuje právne posúdenie veci za nesprávne. Tvrdil, že správca dane vykonaným dokazovaním považoval za preukázané, že práce a ostatné činnosti uvedené na preverovaných faktúrach, na ktorých je ako dodávateľ fakturovaných prác a služieb uvedená spoločnosť H.M.M. Point, s.r.o. a odberateľ K. K., ktorý následne tieto práce a ostatné činnosti fakturoval žalobcovi, neboli subjektom uvedeným na týchto faktúrach, t. j. dodávateľom, ktorým mala byť spoločnosť H.M.M. Point, s.r.o. reálne dodané, a preto nemohli byť ani ďalej fakturované a dodané žalobcovi.

9. Krajský súd v Košiciach sa podľa názoru sťažovateľa so žalobnými námietkami, ktoré sa týkali nepreukázania oprávnenosti uplatnenia zúčtovaných výdavkov na úhradu sporných faktúr do daňových výdavkov za rok 2010, nezaoberal, pretože dospel k záveru, že rozhodujúcou žalobnou námietkou bola námietka, že sťažovateľ nedodrжал zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly a že v danom prípade bola táto námietka oprávnená.

10. Sťažovateľ k uvedenému záveru Krajského súdu v Košiciach uviedol, že vzhľadom na to, že lehota na vykonanie daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010 bola prekročená o 21 dní, Protokol z tejto daňovej kontroly č. 9800402/5/2678393/2012 zo dňa 24.09.2012 a Dodatok č. 9800402/5/3353849/2012 zo dňa 12.11.2012 bol posúdený ako nezákonne získaný dôkazný prostriedok a rozhodnutie správcu dane č. 1100303/1/21550-125265/2013/5307 zo dňa 14.03.2013 bolo zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie, t. j. vec bola vrátená do vyrubovacieho konania.

11. V súvislosti s touto skutočnosťou sťažovateľ uviedol, že k prekročeniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly došlo z dôvodu procesného pochybenia správcu dane pri zaslaní výzvy žalobcovi na vyjadrenie sa k protokolu a jeho prerokovanie, keď nebola dodržaná lehota 8 dní.

12. Správca dane ani sťažovateľ neuviedli v žalobou napadnutých rozhodnutiach, že by bol protokol z

daňovej kontroly a jeho dodatok použitý ako dôkaz pre vyrubenie rozdielu dane. Vzhľadom na dôvod prekročenia lehoty na vykonanie daňovej kontroly nemožno tvrdiť, že všetky dôkazy získané počas daňovej kontroly, ktoré sú zahrnuté v protokole, sú z dôvodu nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly nezákonné.

13. Aj keď je zo spisového materiálu podľa názoru sťažovateľa zrejmé, že správca dane sa v priebehu vyrubovacieho konania dopustil viacerých procesných pochybení, nevytváral však úmyselne v priebehu daňovej kontroly ani počas vyrubovacieho konania zbytočné prietahy.

14. Sťažovateľ nepovažuje za správne prekročeniu lehoty na výkon daňovej kontroly (21 dní) priznať takú váhu, ktorá by následne znamenala zmeranie účelu daňovej kontroly.

15. Na základe vyššie uvedených skutočností sa preto sťažovateľ nestotožnil s tvrdením Krajského súdu v Košiciach, že z dôvodu nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly nebolo možné použiť vo vyrubovacom konaní dôkazy zabezpečené v lehote na vykonanie daňovej kontroly s odôvodnením, že celé daňové konanie je zaťažené vadou nezákonnosti.

16. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, ktoré Krajskému súdu v Košiciach doručil dňa 10.05.2017 prostredníctvom svojho právneho zástupcu, uviedol, že navrhuje, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol, nakoľko nie je dôvodná a súčasne si uplatnil náhradu trov kasačného konania.

17. Dôvodil tým, že rozhodnutie krajského súdu považuje za správne a poukázal už na konštantnú judikatúru Slovenskej republiky, z ktorej vyplýva, že prekročenie lehoty na výkon daňovej kontroly má za následok nezákonne získaný protokol ako dôkazný prostriedok, ktorý nemožno použiť ako dôkaz.

18. K tvrdeniu sťažovateľa, že správca dane nikde vo svojich rozhodnutiach neuviedol, že protokol z daňovej kontroly použil ako dôkaz a poukazuje na iné dôkazy získané v daňovom konaní, žalobca uviedol, že dôkazy správca dane získaval len a len v rámci výkonu daňovej kontroly, a preto ak bola nezákonná samotná daňová kontrola a nezákonným je aj protokol o jej výkone, tak každý dôkaz, získaný v rámci tejto kontroly, trpí vadou nezákonnosti.

19. Vzhľadom k tomu nemôže obstať tvrdenie sťažovateľa, že „nemožno tvrdiť, že všetky dôkazy získané počas daňovej kontroly, ktoré sú zahrnuté v protokole, sú z dôvodu nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly nezákonné“.

III.

Konanie na kasačnom súde

20. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) (§ 438 ods. 2 SSP) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ust. § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 445 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

21. Najvyšší súd SR ako príslušný súd podľa ust. § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

22. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/88/2016 zo dňa 16.02.2017, ktorým tento podľa ust. § 191 ods. 1 písm. c) SSP zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného (ďalej len „sťažovateľa“) zo dňa 07.07.2016, č. 103456676/2016 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Košice zo dňa 16.03.2016, č. 277627/2016 a vec vrátil sťažovateľovi na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal proti sťažovateľovi úplnú náhradu trov konania.

23. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaného správneho orgánu bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu v Košiciach zo dňa 16.03.2016, č. 277627/2016, ktorým prvostupňový správny orgán podľa ust. § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010 v sume 78 783,98 eura, keďže predchádzajúce rozhodnutie Daňového úradu v Košiciach zo dňa 13.05.2015, č. 436651/2015 žalovaný svojím rozhodnutím z 20.08.2015, č. 1308258/2015 zrušil a vrátil Daňovému úradu v Košiciach z dôvodu jeho procesného pochybenia pri prerokovaní výsledkov vyrubovacieho konania a vydaní rozhodnutia Daňového úradu Košice zo dňa 13.05.2015, č. 436651/2015 z dôvodu, že žalobca si zásielku (predvolanie na ústne pojednávanie) na deň 12.05.2015 prevzal až 16.05.2015, t. j. posledný deň úložnej lehoty.

24. Včas podanou žalobou na Krajskom súde v Košiciach sa žalobca domáhal zrušenia vyššie špecifikovaného rozhodnutia sťažovateľa, pričom v žalobe predovšetkým namietal nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly argumentujúc nálezom Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 24/2010, ako aj rozhodnutím Najvyššieho súdu SR č. k. 8Sžf/55/2011.

25. Z obsahu administratívneho spisu ďalej vyplynulo, že správca dane - Daňový úrad Košice, vykonal u žalobcu kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010. Na základe Protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly (č. 9800402/5/2678393/2012/Kar zo dňa 24.09.2012 a dodatok č. 9800402/5/3353849/2012) správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 9800402/5/3506656/2012 zo dňa 27.11.2012, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. a) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil rozdiel dane v sume 78 783,98 eura. Vzhľadom na skutočnosť, že kontrola nebola vykonaná v súlade s § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., žalovaný na základe odvolania daňového subjektu rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie (rozhodnutie č. 1100303/1/21550-125265/2013/5307). Potom správca dane vykonal u žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie opätovnú daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 9810401/5/2414405/2014 zo dňa 02.06.2014 a vydal rozhodnutie č. 9810401/5/3481724/2014 zo dňa 21.07.2014 o vyrubení rozdielu dane vo výške 78 783,98 eura. Žalovaný na základe odvolania daňového subjektu rozhodnutím č. 1100303/1/484801/2014/5307 zo dňa 04.11.2014 rozhodnutie správcu dane vzhľadom na nezákonnosť vykonania opätovnej daňovej kontroly zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Po vykonaní ďalšieho konania správca dane vydal vo veci dodatočný platobný výmer č. 436651/2015 zo dňa 13.05.2015, ktorý žalovaný na základe odvolania žalobcu a z dôvodu procesného pochybenia správcu dane pri vydaní dodatočného platobného výmeru a neprerokovaní výsledkov vyrubovacieho konania rozhodnutím č. 1308258/2015 zo dňa 20.08.2015 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane po vykonaní vyrubovacieho konania neuznal daňovému subjektu do daňových výdavkov (okrem výdavkov na nákup televízora a dopravných výdavkov v celkovej sume 436,13 eura bez DPH) výdavky na úhradu dodávateľských faktúr od dodávateľa K. K., T. X, XXX XX D., DIČ: XXXXXXXXXXXX (ďalej len „K. K.“) v celkovej sume 410 190,70 eura (bez DPH), vystavených za stavebné práce, za kresličské, grafické a figurantské práce na zhotovenie projektových dokumentácií, za technické poradenstvo a inžinierske služby k stavebným akciám, za marketingovú činnosť, získavanie a spracovanie podkladov pre tendrovú dokumentáciu k jednotlivým stavebným zákazkám, za sprostredkovanie predaja nehnuteľnosti, z činnosti obchodného zástupcu (provízie), za vyhotovenie podkladov ku školeniu, a to na základe faktúr č. 003/1/2010, 007/2/2010/A, 008/2/2010, 010/2/2010, 011/2/2010, 013/3/2010, 015/3/2010, 016/3/2010, 018/3/2010, 020/3/2010, 021/3/2010, 022/4/2010, 023/4/2010, 024/4/2010, 027/5/2010, 028/5/2010, 029/5/2010, 030/5/2010, 032/6/2010, 032/6/2010/A, 034/6/2010, 034/6/2010/A, 035/6/2010, 035/6/2010/A, 036/6/2010, 037/6/2010, 038/7/2010, 039/7/2010, 042/7/2010, 043/7/2010, 044/8/2010, 045/8/2010, 048/8/2010, 049/8/2010, 050/9/2010, 052/9/2010, 054/9/2010, 054/9/2010/A, 055/9/2010, 055/9/2010/A, 056/9/2010, 056/9/2010/A, 057/9/2010, 058/9/2010, 062/10/2010, 063/10/2010, 064/10/2010, 065/11/2010, 065/11/2010/A, 066/11/2010, 068/11/2010, 070/11/2010/A, 070/11/2010/B, 073/11/2010, 078/12/2010, 079/12/2010, 080/12/2010, 083/12/2010, 084/12/2010, 085/12/2010, 086/12/2010 (súpis faktúr je podrobne uvedený v rozhodnutí správcu dane). Žalobca zaúčtoval v peňažnom denníku faktúry od dodávateľa K. K. v celkovej sume 484 027,70 eura (bez DPH), avšak do daňových výdavkov neboli zahrnuté úhrady realizované v roku 2011 v celkovej sume 73 837,- eur, takže celkový vplyv na základ dane predstavoval

sumu 410 190,70 eura (bez DPH). Správca dane preveroval faktúry, ktoré K. K. vystavil pre žalobcu, a zistil, že tie isté práce, činnosti, sprostredkovanie, provízia obchodného zástupcu, fakturované K. K. pre žalobcu, sú uvedené aj na dodávateľských faktúrach, ktoré pre K. K. vystavila spoločnosť H.M.M. Point, s.r.o., Učňovská 6, Košice (ďalej len „H.M.M. Point, s.r.o.“) ako dodávateľ prác a služieb. Správca dane za účelom preverenia realizácie fakturovaných prác v reťazci H.M.M. Point, s.r.o. - K. K. - Z. D. predvolal konateľov spoločnosti H.M.M. Point, s.r.o. P. G., M. A. a X. A. (konatelia od 25.07.2008 do 01.04.2011). Správca dane pri preverovaní spoločnosti H.M.M. Point, s.r.o., ktorá mala dodať sporné práce a služby K. K., vyhotovil s konateľom spoločnosti M. A., ktorý sa dňa 12.03.2012 dostavil na daňový úrad, Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9800402/1/436881/2012 zo dňa 12.03.2012. Konateľ M. A. však zároveň predložil správcovi dane aj listinné dôkazy týkajúce sa činnosti spoločnosti v období rokov 2008 až 2011, a to Zápisnicu z rokovania valného zhromaždenia spoločnosti H.M.M. Point, s.r.o. v rokovacej miestnosti na Strojárskej 11, Košice zo dňa 08.03.2011 a Súpis odovzdaných dokladov za roky 2008, 2009, 2010 a 2011. Predložený súpis odovzdaných dokladov neobsahuje žiadne vystavené odberateľské faktúry ani príjmové pokladničné doklady, čo preukazuje, že spoločnosť H.M.M. Point, s.r.o. v roku 2010 nevystavila žiadne odberateľské faktúry a nemala žiadne príjmy. Spoločnosť H.M.M. Point, s.r.o. podala dňa 20.01.2011 „nulové“ daňové priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia I.-IV. štvrtrok 2010 a v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2010 vykázala iba náklady, výnosy uviedla nulové. Daňové priznania k dani z príjmov právnickej osoby a k dani z pridanej hodnoty za spoločnosť H.M.M. Point, s.r.o. za roky 2008 až 2010 podával konateľ spoločnosti M. A., ktorý ich aj podpísal. V Zápisnici z rokovania valného zhromaždenia spoločnosti H.M.M. Point, s.r.o. zo dňa 08.03.2011 je v bode c) zaznamenaná informácia X. A., ktorý oboznámil valné zhromaždenie so skutočnosťou, že spoločnosť v priebehu roka 2010 nevykonávala žiadnu činnosť - nedarilo sa jej získať žiadne zákazky. Keďže už predtým spoločník P. G. informoval spoločníkov, že chce odísť pracovať do zahraničia a má záujem previesť svoj obchodný podiel na inú osobu, navrhol, že záujem prejavil prizvaný F. Z., ktorý chce prevziať obchodné podiely všetkých spoločníkov a sám podnikáť pod obchodným menom spoločnosti. Spoločníci vyslovili súhlas s prevodmi podielov. V zdaňovacom období roka 2010 mala spoločnosť H.M.M. Point, s.r.o. podľa výpisu z obchodného registra sídlo na adrese Kurská 21, 040 22 Košice. Na odberateľských faktúrach, ktoré mala spoločnosť H.M.M. Point, s.r.o. vystaviť pre K. K., je uvedená adresa sídla spoločnosti Q. X, XXX XX D., kde spoločnosť v roku 2010 nesídlila. Na adrese Q. X, XXX XX D. mala spoločnosť sídlo až od 02.04.2011. Rovnaká adresa je uvedená aj na odtlačku pečiatky na faktúrach, pričom spoločnosť H.M.M. Point, s.r.o. používala v roku 2010 inú pečiatku (jej odtlačok je na súpise odovzdaných dokladov pri zápisnici z valného zhromaždenia) ako je pečiatka použitá na dokladoch, ktoré predložil K. K. a ktoré mala pre neho táto spoločnosť vystaviť. Uvedeným dokazovaním mal správca dane za preukázané, že práce a ostatné činnosti uvedené na faktúrach č. 1/2010, 3/2010 - 15/2010, 17/2010 - 38/2010, 40/2010 - 56/2010, 60/2010 - 66/2010, na ktorých je ako dodávateľ fakturovaných prác a služieb uvedená spoločnosť H.M.M. Point, s.r.o. a odberateľ K. K., ktorý následne tieto práce a ostatné činnosti fakturoval žalobcovi, neboli subjektom uvedeným na týchto faktúrach, t. j. dodávateľom, ktorým mala byť spoločnosť H.M.M. Point, s.r.o., reálne dodané, a preto nemohli byť ani ďalej fakturované a dodané žalobcovi. Správca dane v priebehu vyrubovacieho konania v súlade s ustanoveniami § 20 a § 35 Daňového poriadku vykonal pokusy o opakované preverenie uvedených skutočností a využil všetky zákonné prostriedky (predvolanie, predvedenie, verejná vyhláška), aby opätovne vypočul svedkov P. G., M. A. a X. A., avšak výsledkom konania správcu dane bolo zistenie, že P. G. sa zdržiava vo K. na bližšie nezistenej adrese (žiadosť o predvedenie č. 20957778/2015, odpoveď ORPY-LE-OPP9/2015 zo dňa 03.11.2015), M. A. na adrese trvalého bydliska zásielky správcu dane nepreberal a neúspešný bol aj pokus o predvedenie policajným zborom (žiadosť o predvedenie č. 20958240/2015, odpoveď č. ORPZ-KE-OPP4-491/2015-E zo dňa 03.11.2015). Predvolania zaslané X. A., ktorý je evidovaný na Obecnom úrade G. ako bezdomovec, sa vrátili s označením adresát neznámy (predvolanie č. 20949773/2015, č. 21276158/2015, verejná vyhláška č. 21280707/2015). Dňa 16.02.2016 podal daňový subjekt správcovi dane žiadosť o predvedenie svedka K. K. Správca dane nevyhovел žiadosti žalobcu o predvedenie K. K. z dôvodu, že daňový subjekt v žiadosti neuviedol žiadne nové skutočnosti, pre ktoré by mal správca dane K. K. predvolať. Daňový subjekt bol účastný pri svedeckej výpovedi K. K. dňa 04.10.2012, pri ktorej K. K. do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9800402/5/2823385/2012/Kar uviedol, že práce odovzdal podľa knihy faktúr,

ktorú predložil pred výpoveďou a za práce mal riadne zaplatené. Iný dôkaz (okrem prehlásenia a overenej knihy faktúr) preukazujúci realizáciu prác K. K. nepredložil. Správca dane vyhodnotil predložené dôkazy ako nedostatočné a nepreukazujúce odovzdanie fakturovaných prác. Správca dane dňa 02.03.2016 pri ústnom pojednávaní oboznámil žalobcu s vykonanými dôkazmi a so záverom správcu dane prijatým vo vyrubovacom konaní (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102647176/2016/2016). Žalobca pri ústnom pojednávaní uviedol, že nesúhlasí s celým znením zápisnice ani so závermi správcu dane. Vyjadril názor, že podľa právneho názoru žalovaného správcu dane sa mal postarať o to, aby boli predvedení svedkovia a mal hľadať nové dôkazy a ich vyhodnocovať. Nič z toho nebolo splnené. Správca dane neoboznámil žalobcu so žiadnymi novými dôkazmi a ani neboli predvedení svedkovia, o ktorých daňový subjekt žiadal (A., G. a A.). Ďalej žalobca uviedol, že nakoľko správca dane nevyhovel jeho žiadosti o predvolanie K. K. a X. A., opätovne žiadal o ich predvolanie z dôvodu, že proces daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania nie je ukončený a žalobca má právo žiadať o ich predvolanie aj preto, aby K. K. a X. A. potvrdili, že žalobca nemal právo podložené zákonom na nahliadnutie do ich účtovníctva, na ich účet, aby mohol skontrolovať komu zadali prácu a aby mohol skontrolovať, koľko danému človeku vyplatili. Keďže žalobca nemal možnosť zo zákona nahliadnuť do účtovníctva a do účtov K. K., nemal možnosť zistiť, komu zákazku zadával, koľko mu zaplatil a pod., a nemal šancu ovplyvniť, s kým spolupracoval a kto pre neho robil. Správca dane na základe vyjadrenia žalobcu a žiadosti žalobcu o predvolanie K. K. a X. A. prijal záver, že žalobca neoznačil žiadne nové dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu vyrubovacieho konania, a neuviedol také dôvody na predvolanie svedkov, na základe ktorých by správca dane vykonal ďalšie dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Na základe uvedených zistení správca dane v zmysle § 2 písm. i) v nadväznosti na § 21 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov neuznal úhradu sporných faktúr v celkovej sume 410 190,70 eura (bez DPH) za daňové výdavky, pretože ich vynaloženie na daňové účely nebolo dostatočne preukázané. Preto žalovaný z dôvodu uvedeného v bode 1 tohto rozsudku na základe takto zisteného skutkového stavu správcom dane neuznal dôvody odvolania žalobcu a prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Košice zo dňa 16.03.2016 č. 277627/2016 potvrdil.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

26. Podľa ust. § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

27. Podľa ust. § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb., ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

28. Podľa ust. § 15 ods. 19 zákona č. 511/1992 Zb. lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa odsekov 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

29. Podľa ust. § 165b ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

30. Podľa ust. § 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. Ak ide o daňový

kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

31. 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.

32. 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.

33. 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 spisania 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.

34. 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.

35. V prejednávanej veci správca dane začal u žalobcu daňovú kontrolu dňa 25.10.2011, a to oznámením o výkone daňovej kontroly z 30.09.2011. Následne sťažovateľ (žalovaný), na základe žiadosti správcu dane, lehotu na vykonanie daňovej kontroly v danom prípade predĺžil o 6 mesiacov, t. j. do 25.10.2012, a to oznámením zo dňa 02.04.2012.

36. Protokol o výsledku daňovej kontroly bol so žalobcom prerokovaný dňa 15.11.2011, t. j. po 21 dňoch od uplynutia jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ktorá sa mala ukončiť k 25.10.2012.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. 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“.

41. Ďalej poukazuje na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR, napr. 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, 3SŽf/107/2009 z 08.10.2009, 3SŽf/9/2007 z 18.04.2007, 2SŽf/35/2010 z 21.09.2011, z ktorých záverov vyplýva, že lehotu na vykonanie daňovej kontroly je potrebné považovať za lehotu zákonnú, ktorá je pre správca 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.

42. 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.

43. Najvyšší súd SR, po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov, obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

44. K námietke žalovaného (sťažovateľa), že krajský súd sa nevysporiadal dostatočným spôsobom s námietkami, ktoré sa týkali nepreukázania oprávnenosti uplatnenia zúčtovaných faktúr, kasačný súd udáva, že vzhľadom ku skutočnosti, že rozhodnutie sťažovateľa bolo zrušené z dôvodu nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly, krajský súd sa nemusel zaoberať hmotno-právnymi námietkami.

45. K ďalšej námietke sťažovateľa, že nie je možné tvrdiť, že všetky dôkazy získané počas daňovej kontroly, ktoré sú zahrnuté v protokole, sú z dôvodu nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly nezákonné, kasačný súd uvádza, že v danom prípade nie je možné reálne oddeliť dôkazy, ktoré správca dane zabezpečil v zákonnej jednoročnej lehote a ktoré získal dodatočne. Ak správca dane nedodrжал zákonnú jednoročnú lehotu, dopustil sa procesného pochybenia, ktoré malo za následok nezákonne získaný dôkazný prostriedok.

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

47. 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).

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

49. 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.