

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/29/2019  
Identifikačné číslo spisu: 5017200381  
Dátum vydania rozhodnutia: 16.12.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5017200381.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumana (spravodajca) a sudcov JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Príbelskej, PhD. v právnej veci žalobcu: Lynnfield s.r.o., Vajanského č. 13A, Liptovský Mikuláš, IČO: 45 299 561, právne zasúpený: BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., so sídlom Františkánske námestie č. 4, Prešov, proti sťažovateľovi (pôvodne žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101608851/2017 zo dňa 20.07.2017, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/88/2017-171 zo dňa 16. októbra 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/88/2017-171 zo dňa 16.10.2018 v spojení s opravným uznesením č. k. 30S/88/2017- 206 zo dňa 05.02.2019 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Žiline podľa § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101608851/2017 zo dňa 20.07.2017 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“), ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Liptovský Mikuláš (ďalej aj len „správca dane“) č. 10342874/2016 zo dňa 30.06.2016 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný napadnutým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubil daňovému subjektu - žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 v sume 28 707,78,- euro.

2. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby (ďalej aj len „daňová kontrola príjmov“) za zdaňovacie obdobie 2013, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 102781046/2016 z 21.03.2016 (ďalej len ako „protokol“). Protokol bol žalobcovi doručený dňa 07.04.2016 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Dňa 30.06.2016 správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie. Následne vydal prvostupňové rozhodnutie, ktoré

žalovaný zrušil a vrátil správcovi dane na ďalšie konanie s tým, že správca dane mal umožniť žalobcovi predložiť písomné vyjadrenie k zisteniam a dôkazom z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby na obdobie 2013 a tiež k úprave sumy odpočtu daňovej straty.

3. Správca dane v rámci kontroly zistil, že žalobca mal vo svojom účtovníctve zaúčtované a v daňových nákladoch uplatnené faktúry od dodávateľa spoločnosti List-Liptovská stavebná s.r.o. (právny nástupca PHS Group s.r.o.) (ďalej aj len „LLS“) v celkovej sume 130 219,08,- euro. Vo všetkých prípadoch išlo o údržbu priestorov, ktoré priamo súviseli s obchodnou činnosťou žalobcu. Žalobca mal so svojimi odberateľmi Kaufland Slovenská republika v.o.s. (ďalej aj len „Kaufland“) a STRABAG Property and Facility Services s.r.o. Bratislava uzatvorené zmluvy na výkon prác. Kaufland ako zadávateľ prác podľa predloženej rámcovej zmluvy z 12.09.2013 písomne schválil subdodávateľov na zabezpečenie prác pre žalobcu, pričom spoločnosť LLS sa medzi schválenými dodávateľmi nenachádzala. Prílohami faktúr od dodávateľov súd podľa žalobcu protokoly o vykonaní prác, protokoly o vykonaní opravy. Prevzatie práce bolo potvrdené zodpovedným pracovníkom Kaufland, avšak správca dane konštatoval, že nemal pri žiadnej faktúre od žalobcu pre Kaufland priložený protokol o vykonaní prác, resp. výkaz prác od spoločnosti LLS, len od iných daňových subjektov, ktoré vykonávali na jednotlivých filiálkach predmetné práce a ich výkazy prác boli zároveň potvrdené zodpovednou osobou odberateľa Kaufland. Správca dane podrobne uviedol, ktoré práce boli vykonané týmito daňovými subjektmi a to odvolávajú sa na dôkazy získané počas daňovej kontroly, ktorými boli prílohy faktúr daňových subjektov, ktoré skutočne vykonávali fakturované práce a protokoly o vykonaní prác a protokoly o vykonaní opravy. Vzhľadom na uvedené správca dane dospel k záveru, že nebolo potrebné uskutočniť výsluchy svedkov zo strany označených dodávateľov ani inak sa presvedčiť o správnosti záveru, že uvedené spoločnosti fakturovali tie isté služby ako dodávateľ LLS. Správca dane pri výkone daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 použil ako dôkazy kontrolné zistenia získané pri výkone daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2013 a dôkazy vykonané a získané pri výkone daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia apríl - december 2013.

4. Správca dane pri daňovej kontrole ďalej zistil, že žalobca má vo svojom účtovníctve zaúčtované a v daňových nákladoch uplatnené faktúry od dodávateľa QMS-ENVISYSTEM, s.r.o., (ďalej aj len „QMS“), ktorého právnym nástupcom bol STAVMATIC, s.r.o., (ďalej aj len „STAVMATIC“), ktorý bol dňa 12.02.2016 vymazaný ex offo v celkovej sume 27 050,00,- euro. Vo všetkých prípadoch išlo o údržbu priestorov, ktoré priamo súviseli s obchodnou činnosťou daňového subjektu, ktorý bol k údržbe týchto priestorov zmluvne zaviazaný voči svojmu odberateľovi. Poskytovanie týchto a podobných činností pre rozličných odberateľov je predmetom podnikania daňového subjektu. Správca dane poukázal na výpoveď svedka Buchu - konateľa spoločnosti QMS a svedka Baďuru - konateľa spoločnosti STAVMATIC, s.r.o.. Konateľ žalobcu Marek Boroška uviedol, že spoločnosť QMS sa kompletne starala o zákazku - zimná údržba Kaufland vrátane držania pohotovosti a v prípade potreby mala všetko vybaviť. Správca dane kontrolou zistil, že faktúry č. 01/2013 a č. 06/2013 od spoločnosti QMS sú, na rozdiel od faktúr, ktoré sa nachádzajú v účtovníctve žalobcu, vyhotovené v účtovnom programe MRP a teda nejednalo sa o tie isté faktúry, ani o ich kópie, rovnopisy, aké mal v účtovníctve založené žalobca, keďže tieto neboli vyhotovené v účtovnom programe MRP a majú inú šablónu. Predmetné faktúry nemohol vyhotoviť osobne konateľ QMS tak, ako tvrdil, pretože v tomto účtovnom programe je vyhotovená aj hlavná kniha analytickej evidencie a evidencia pre daňové účely, o ktorých uviedol, že ich vyhotovila účtovníčka F., ktorej meno presne nevedel ani uviesť. Správca dane dožiadaním zistil, že spoločnosť Kaufland Slovenská republika v.o.s. ako zadávateľ prác v zmysle Rámcovej zmluvy Slovenská republika medzi Kaufland Slovenská republika v.o.s. a žalobcom z 12.09.2013 písomne schválil subdodávateľov na zabezpečenie uvedených prác pre žalobcu. Na základe uvedeného správca dane dospel k záveru, že je nereálne, aby žalobca objednával sprostredkovanie dodávateľov u spoločnosti QMS v mesiaci december 2013, keď konečný odberateľ Kaufland písomne schválil dodávateľov už 31.10.2013. Súčasťou odpovede na dožiadanie bol aj dokument - schválenie dodávateľov z 31.10.2013, v ktorom sú tí istí subdodávatelia (s rovnakou plochou parkovísk, rovnakými filiálkami) ako v zozname parkovísk, ktorý konateľ QMS doručil správcovi dane 21.07.2014 k faktúre č. 06/2013 z 31.12.2013 a jedná sa o ten istý zoznam subdodávateľov ako je pripojený k faktúre č. 130052 z 20.10.2013 od spoločnosti LLS. Pri sporných faktúrach od dodávateľa QMS správca dane

konštatoval, že neboli splnené zákonné podmienky pre uznanie daňových výdavkov žalobcu podľa § 21 ods. 1 v spojení s § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov.

5. Správca dane vylúčil z daňových nákladov dodávateľské faktúry na základe svojich zistení, predložených dodávateľských a odberateľských faktúr, zmlúv a podkladov ku jednotlivým fakturáciám, pričom dôvodom neuznania nákladov zaúčtovaných žalobcom bolo, že nedošlo k preukázaniu reálneho dodania prác a služieb vyfakturovaných dodávateľom LLS tak, ako je to deklarované vystavenými faktúrami a náklad daňového subjektu nemôže byť uznaný za daňový výdavok len na základe faktúr, hoci tieto obsahujú všetky formálne náležitosti, ak tieto doklady nemajú podklad v skutočnosti. Vo vzťahu k QMS na základe skutočností zistených z predložených dodávateľských faktúr a objednávok, ako aj na základe ostatných súvisiacich skutočností, týkajúcich sa spoločnosti QMS a z vypočítania jej konateľa správca dane dospel k záveru, že nebolo preukázané sprostredkovanie služieb v oblasti zimnej údržby a pohotovosti od spoločnosti QMS pre žalobcu tak, ako bolo deklarované na faktúre, pretože bolo je nereálne, aby žalobca objednával sprostredkovanie dodávateľov u spoločnosti QMS v mesiaci december 2013, keď konečný odberateľ Kaufland písomne schválil dodávateľov už dňa 31.10.2013.

6. Krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu mal za preukázané, že správca dane uskutočnil u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013, o ktorej výsledku vyhotovil protokol, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 07.04.2016. Okrem uvedeného však bola u žalobcu vykonaná aj daňová kontrola dane z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobia 04 - 12/2013, ktorá začala dňom 08.04.2014 a o ktorej boli vyhotovené protokoly č. 20053073/2015 z 30.03.2015 a č. 20053062/2015 z 30.03.2015 (ďalej aj len „protokoly-DPH“), de iure doručené žalobcovi dňa 20.10.2015, pretože správca dane ich pôvodne doručoval dňa 01.04.2015, kedy splnomocnená zástupkyňa odmietla doručované písomnosti prevziať. Keďže správca dane pri doručovaní protokolov-DPH nevykonal poučenie daňového subjektu v zmysle § 30 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len „daňový poriadok“), opätovne doručoval protokoly-DPH dňa 20.10.2015, kedy bol splnomocnenou zástupkyňou prebratý, čo však bolo v čase po uplynutí jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly v zmysle ustanovenia § 46 ods. 10 daňového poriadku.

7. Krajský súd v bode 7 napadnutého rozsudku uviedol podrobný zoznam podkladov, z ktorých o.i. vychádzal správca dane pri kontrole dane z príjmov. Z tohto zoznamu mal za preukázané, že správca dane ako podklad prvostupňového správneho rozhodnutia použil podklady získané a vyhotovené v období pred začatím daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013 t. j. pred dátumom 29.04.2015, ktoré rovnako tvorili podklady protokolov-DPH.

8. Krajský súd sa zaoberal zásadnou otázkou pre prejednávanú vec, spočívajúcu v tom, či mohol správca dane vo svojom rozhodnutí vychádzať z podkladov, ktoré boli správcom dane ako dôkazné prostriedky vykonané v rámci daňovej kontroly na DPH za obdobie január až december 2013, ktorá predchádzala daňovej kontrole na dani z príjmov právnickej osoby za obdobie roku 2013. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na to, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2013 u žalobcu začala 08.04.2014 a protokoly-DPH boli doručené po zákonnej lehote stanovenej v § 46 ods. 10 daňového poriadku, a z tohto dôvodu ide o nezákonný dôkazný prostriedok. Kým žalovaný spolu so správcom dane sa domnievali, že možno pri vyrubení DPH vychádzať z dôkazov získaných v časovom úseku jedného roka od začatia daňovej kontroly, krajský súd sa s týmto právnym názorom nestotožnil v rozsudku č. k. 30S/65/2016 z 12.09.2017. V tejto veci krajský súd uviedol, že samotná daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a z uvedeného vyplýva, že žiaden dôkaz, ktorý bol vykonaný v rámci daňovej kontroly, nie je možné ako podklad pre vydanie rozhodnutia vo vyrubovanom konaní na vyrubenie DPH použiť. Krajský súd ustálil, že námietky smerujúce k otázkam týkajúcim sa daňovej kontroly DPH nemožno riešiť v prejednáwanej veci, týkajúcej sa daňovej kontroly dane z príjmov.

9. Krajský súd konštatoval, že nemožno akceptovať ako zákonný podklad pre zistenie skutkového stavu dôkazy vykonané v rámci kontroly DPH za zdaňovacie obdobie roku 2013 t.j. podklady označené v

protokole z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2013 (napr. zápisnice o výsluchu svedkov B., K., A., B., O., zápisnica o miestnom zisťovaní atď.), a to z dôvodu, že boli vykonané v období, ktoré predchádzalo začatiu daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že jednotlivé úkony pri získavaní podkladov rozhodnutia (dôkazov) mali byť vykonané v rámci časového obdobia daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013, t. j. od 29.04.2015 do 29.05.2015, ak neboli vykonané priamo vo vyrubovacom konaní. Krajský súd považoval za potrebné aby všetky úkony správcu dane pri výkone kontrolnej právomoci boli realizované v rámci plynutia lehoty od začiatku do konca daňovej kontroly.

10. Krajský súd uviedol, že jednotlivé úkony boli vykonané skôr, než začala daňová kontrola na dani z príjmov, čím bol daňový subjekt fakticky zaťažený pred začatím daňovej kontroly. Z týchto dôkazov ako z podkladov rozhodnutia správcu dane nemohol vychádzať. Krajský súd konštatoval, že dôkaz výsluchom svedka resp. miestnym zisťovaním ohliadkou nemožno považovať za listinný dôkaz, ktorý by bolo postačujúce vykonať jeho prečítaním v rámci daňovej kontroly (ako je tomu napr. pri faktúre a pod.), pretože by sa tým daňovému subjektu odoprelo právo napr. klásť svedkom otázky v nadväznosti na konkrétnu hmotnoprávnú úpravu dane, ktorá je odlišná pri dani z pridanej hodnoty a dani príjmov právnickej osoby resp. zúčastňovať sa miestneho zisťovania. Krajský súd poukázal na to, že v čase úkonov (výsluch a miestne zisťovanie) prebiehala len daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty, a preto daňový subjekt nemohol mať vedomosť, že správcu dane uvedený poklad využije aj pri plánovanej daňovej kontrole na dani z príjmov, pričom teda nemohol vznášať relevantné námietky resp. námietky vo vzťahu k výsledkom výpovedí svedkov resp. vznášať potrebné otázky na svoju obranu vo vzťahu ku konkrétnej kontrolovanej dani - dani z príjmu právnickej osoby.

11. Podľa názoru krajského súdu nie je vylúčené, aby bol jeden dôkaz vykonaný a použitý v rámci viacerých daňových kontrol, ale musí ísť o daňové kontroly súbežne plynúce, pričom daňovému subjektu pri výkone týchto dôkazov musí byť vždy zrejмый predmet kontroly špecifikovaný druhom dane a zdaňovacím obdobím. Uvedené predstavuje rozdiel vo vzťahu k listinným dôkazom. Krajský súd sa v nadväznosti na svoj právny názor nezaoberal meritórnym prieskumom veci a prijal právny záver, že podklady daňovej kontroly na dani z príjmov, z obdobia predchádzajúceho začatiu daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby (t. j. pred 29.04.2015), ktoré sú citované v protokole z tejto daňovej kontroly, majúce charakter dôkazov bezprostredného charakteru (výsluchy svedkov, miestne zisťovania), pri ktorých boli realizované kontrolné právomoci správcu dane v zmysle daňového poriadku, sú nezákonnými podkladmi.

12. Žalovaný ako sťažovateľ podal včas kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci a navrhol aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. S poukazom na § 24 ods. 4 daňového poriadku namietal, že získané dôkazy, ktoré slúžia k objasneniu rozhodujúcich skutočností pre správne určenie dane nie sú časovo limitované. Uviedol, že zdaňovacie obdobia u jednotlivých daní sú rôzne a preto výkladom krajského súdu by došlo k nemožnosti aplikácie § 24 ods. 4 daňového poriadku. Pokiaľ ide o záver krajského súdu, že žalobca nemohol mať vedomosť o tom, že podklady získané z daňovej kontroly DPH budú môcť byť využité v rámci daňovej kontroly z príjmov, sťažovateľ uviedol, že podstata uskutočnených výsluchov je rovnaká, ako aj vyplynulo z dôkazov. Skutočnosť, že odôvodnenia zákonnými ustanoveniami sú rozličné nemá taký vplyv, aby bolo možné tvrdiť, že daňový subjekt nemohol mať vedomosť o tom, že tieto podklady budú využiteľné aj pre daňovú kontrolu príjmov. Sťažovateľ v tejto súvislosti argumentoval, že výpoveď nemôže byť determinovaná konkrétnym typom dane, ale naopak skutočnosťou, ktorá je predmetom preverovania. Sťažovateľ poukázal na vyjadrenie žalobcu k zápisnici z ústneho pojednávania č. 100121811/2017 zo dňa 20.01.2017, v zmysle ktorého žalobca uviedol, že všetky vyjadrenia, ktoré poskytol v rámci daňovej kontroly DPH platia v plnom rozsahu aj pre daňovú kontrolu príjmov a nie je ich účelné opätovne zopakovať a ďalej uviedol, že správcu dane nemá vykonávať žiadne ďalšie dôkazy, ani opakovať už vykonané dokazovanie.

13. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal

napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a preto podľa § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

14. Kasačný súd na účely posúdenia zákonnosti postupu a s tým spojených rozhodnutí daňových orgánov považuje za relevantné vyriešenie otázky prípustnosti resp. zákonnosti dôkazov zabezpečených v rámci inej daňovej kontroly, ktorá z dôvodu prekročenia zákonnej lehoty bola nezákonnou.

15. Kasačný súd považuje za ustálené skutkové východiská spočívajúce v tom, že správca dane v daňovej kontrole príjmov použil aj dôkazy (zápisnice o výsluchu svedkov, miestnych zisťovaniach a pod.), ktoré boli správcom dane ako dôkazy vykonané v rámci daňovej kontroly DPH za obdobie január až december 2013, ktorá predchádzala daňovej kontrole na dani z príjmov, pričom v dôsledku procesného pochybenia pri doručovaní protokolov-DPH bola pri daňovej kontrole DPH prekročená zákonná lehota a teda daňová kontrola DPH a protokoly DPH boli nezákonné. Okrem uvedeného kasačný súd poukazuje na obsah administratívneho spisu, prílohu č. 11, ktorú tvorí písomné vyjadrenie daňového subjektu-žalobcu zo dňa 31. januára 2017 k zápisnici z ústneho pojednávania č. 100121811/2017 zo dňa 20.01.2017 (ďalej aj len „písomné vyjadrenie žalobcu“), z obsahu ktorého vyplývalo, že všetky vyjadrenia, ktoré žalobca poskytol v rámci daňovej kontroly DPH platia v plnom rozsahu aj pre daňovú kontrolu príjmov a nie je ich účelné opätovne zopakovať a ďalej uviedol, že správca dane nemá vykonávať žiadne ďalšie dôkazy, ani opakovať už vykonané dokazovanie.

16. Podľa § 46 ods. 10 prvá veta zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní ( Daňový poriadok) v znení účinnom ku dňu 31.12.2013 lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

17. Prekročenie jednoročnej lehoty daňovej kontroly DPH za obdobie r. 2013 spôsobujúce, že dôkazy nebolo možné použiť v rámci daňovej kontroly na DPH, z dôvodu uplynutia času nevyklučuje, aby tieto dôkazy mohli byť použiteľné resp. vykonateľné pre účely kontroly iného druhu dane (dane z príjmu), ktorá je procesne nezávislá a v rámci ktorej plynie samostatná lehota na vykonanie daňovej kontroly.

18. Prekročenie lehoty na vykonanie daňovej kontroly spôsobuje nezákonnosť protokolu o dotknutej daňovej kontrole len v súvislosti s druhom dane a daňovým obdobím, ktoré je kontrolované. Ide o nemožnosť použiť konkrétny protokol ako podklad pre vyrubenie dane z pridanej hodnoty za rok 2013.

19. Jednotlivé dôkazy z takejto daňovej kontroly sú však použiteľné v rámci iných daňových kontrol, ktorých jednoročná lehota neuplynula, a v ktorých protokol môže byť vydaný. Uvedené platí aj o použiteľnosti dôkazov z daňovej kontroly DPH vo vzťahu k daňovej kontrole príjmov, keďže dôkazy samé o sebe neexpirujú.

20. Podľa § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení účinnom ku dňu 31.12.2013 správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

21. V tejto súvislosti kasačný súd dáva do pozornosti skutočnosť, že procesné pochybenie, ktoré malo v podstate za následok prekročenie zákonnej lehoty na vykonanie kontroly DPH za rok 2013 a s tým spojenú nezákonnosť daňovej kontroly sa týkalo pochybenia dodržaní dĺžky lehoty. Správca dane tak v rámci daňovej kontroly DPH nepochybil pri zabezpečovaní a vykonaní dôkazov, ktoré následne správca dane využil aj pri daňovej kontrole príjmov. Sú použiteľné ako skutočnosť známe správcovi dane z jeho činnosti.

22. Pokiaľ existujú tieto jednotlivé dôkazy, ktoré boli vykonané v zákonom stanovenej lehote, nemožno ich považovať za nezákonne získané a teda nemožno vylúčiť ich ďalšie použitie, obzvlášť ak si bol tohto využitia žalobca vedomý, ako vyplýva z jeho písomného vyjadrenia. Pokiaľ daňová kontrola DPH začala zákonným spôsobom a všetky dôkazy vykonané až do dňa zákonnej lehoty na jej ukončenie boli získané zákonným spôsobom je možno posúdiť uvedené konanie správcu dane ako súladné so zákonom a nejde o použitie nezákonných dôkazov.

23. Prípustnosť dotknutých dôkazov je však potrebné spájať aj s podmienkou zákonnosti kontroly, resp. neprekročenia zákonnej lehoty daňovej kontroly, v ktorej sú tieto dôkazy použité. Uvedený právny názor vychádza mutatis mutandis z predchádzajúcej judikatúry kasačného súdu (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/22/2013 zo 6. novembra 2013), ktorá bola vyhodnotená ako ústavne konformná (viď. uznesenie Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 569/2017-12 zo dňa 15.11.2017). Daňová kontrola príjmov začala dňa 29.04.2015 a protokol bol žalobcovi doručený dňa 21.03.2016, z čoho je zrejmé, že v danom prípade bola zákonná jednoročná lehota dodržaná a teda použitie dôkazov vykonaných v rámci daňovej kontroly DPH je možné.

24. Vychádzajúc z § 24 ods. 3 daňového poriadku, pri správe daní platí, že skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti nie je potrebné dokazovať. Skutočnosťami známymi správcovi dane sú skutočnosti, o ktorých má správca dane vedomosť v dôsledku vykonávania postupov, resp. činností pri správe daní. Uvedené platí aj v prípade, o aký vo veci samej a teda napríklad, ak určitá skutočnosť už bola dokazovaná, hoci aj iným daňovým subjektom v inej veci a správca dane túto skutočnosť považoval za preukázanú. Ak je správcovi dane určitá skutočnosť známa z jeho činnosti, mal by o tom informovať daňový subjekt, aby daňový subjekt túto skutočnosť nemusel dokazovať, resp. aby daňový subjekt mohol uvedenú skutočnosť spochybníť a vyvrátiť. Takýto postup je odrazom snahy o hospodárnosť a efektívnosť konania a v konečnom dôsledku takýmto postupom nedochádza k opätovnému zaťažovaniu aj samotného daňového subjektu.

25. Podmienkou, aby dokazovanie prebehlo riadne a zákonným postupom je, že daňový subjekt musí mať možnosť splniť si svoju dôkaznú povinnosť a vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom, resp. dôkazom založeným v spise, ale aj k spôsobu vedenia dokazovania. Právo vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom vyplýva aj z článku 48 ods. 2 Ústavy SR. Ak správca dane daňovému subjektu neumožní vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom, jeho postup by bol protiústavný. V prejednávanej veci, však aj s poukazom na písomné vyjadrenie žalobcu možno konštatovať, že je zrejmé, že mu bola jednak poskytnutá možnosť vyjadriť sa k dôkazom (vrátane dôkazov vykonaných v rámci daňovej kontroly DPH) a navyše uvedené preukazuje, že bol upovedomený resp. mal vedomosť, že správca dane bude v daňovej kontrole príjmu prihliadať na dôkazy, ktoré boli vykonané v daňovej kontrole DPH.

26. S ohľadom na vyššie uvedené kasačný súd v zmysle § 462 ods. 1 SSP rozhodol o zrušení napadnutého rozsudku a vec vracia krajskému súdu na ďalšie konanie, v ktorom krajský súd meritórne prejedná žalobu so zameraním sa na posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia, ako aj postupu žalovaného a správcu dane.

27. O trovách kasačného konania rozhodne krajský súd podľa § 467 ods. 3 SSP v spojení s § 167 SSP.

28. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.