

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/5/2019
Identifikačné číslo spisu: 6018200124
Dátum vydania rozhodnutia: 14.01.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6018200124.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) a zo sudkýň JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Petry Príbelskej PhD., v právnej veci žalobcu: N. F., Y. XXXX/XX, M., právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Tomáš Rosina, s.r.o., Kukučínova 20, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100010815/2018 zo dňa 2. januára 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 31S/29/2018-94 zo dňa 24. októbra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 31S/29/2018-94 zo dňa 24. októbra 2018 z a m i e t a .

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov kasačného konania na účet právneho zástupcu žalobcu. O výške trov kasačného konania rozhodne Krajský súd v Žiline po právoplatnosti rozsudku samostatným uznesením.

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), g), ods. 3 písm. a), ods. 4 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100010815/2018 zo dňa 02.01.2018 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Martin (ďalej len „správca dane“) č. 1193064/2017 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2008 v sume 14.432,84 €. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý mal vo veci plný úspech, priznal voči žalovanému nárok na náhradu účelne vynaložených trov konania.

2. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola začala u žalobcu podľa § 46

ods. 2 daňového poriadku dňa 04.12.2012 spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly č. 9514401/5/3580111/2012/Cab2. Rozhodnutím správcu dane č. 1302131/2015 zo dňa 17.08.2015 bolo daňové konanie prerušené z dôvodu, že žalobca podal dňa 28.05.2015 na Krajskom súde v Banskej Bystrici žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/176501/2015 zo dňa 27.04.2015. Vyubovacie konanie DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2008 bolo prerušené od 21.08.2015 do 06.03.2017, kedy bolo správcovi dane doručené právoplatné uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/76/2015. Následne pristúpil správca dane k dokazovaniu vo vyrubovacom konaní po odvolacom konaní.

3. Krajský súd dospel k záveru (bod 10 odôvodnenia rozsudku), že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie apríl 2008 nebola vykonaná v súlade so zákonom a na tento záver nemá vplyv ani vydanie rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly zo dňa 17.08.2015. Konštatoval, že dôvod prerušenia daňového konania dňom doručenia rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/76/2015 zo dňa 14. decembra 2016 žalovanému, t. j. dňa 09.01.2017. Správca dane však začal opätovne pokračovať v daňovej kontrole až 06.06.2017, vyhotovením predvolania žalobcu na ústne pojednávanie vo vyrubovacom konaní po odvolacom konaní po opätovne vykonávanej daňovej kontrole DPH za zdaňovacie obdobie marec 2008, apríl 2008 a september 2008. Krajský súd uviedol, že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť, pričom z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by ju žalobca správcovi dane nebol poskytoval. V súlade so závermi nálezu Ústavného súdu SR č. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010 bola podľa názoru krajského súdu následkom nerešpektovania maximálnej dĺžky daňovej kontroly porušená aj zásada primeranosti a zásada zákonnosti v daňovom konaní.

4. V bode 11 odôvodnenia rozsudku krajský súd konštatoval, že správca dane nerešpektoval zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 veta prvá daňového poriadku, v dôsledku čoho je daňová kontrola nezákonná a protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nemôže byť podkladom pre vyrubovacie konanie. Zákonnosť daňovej kontroly zásadným spôsobom ovplyvňuje zákonnosť dôkazov v rámci nej obstaných a vykonaných. Krajský súd v tejto súvislosti poukázal na zásadu „ius ex iniuria non oritur“, t. j. právo nevzniká z bezprávia a keď je daňová kontrola nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstané a vykonané v rámci nej. Podľa názoru krajského súdu ani vykonaním dokazovania vo vyrubovacom konaní nemôže dôjsť ku konvalidácii nedostatku, spočívajúceho v nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie, keďže účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane obstarávať a vykonávať dôkazy, ktoré už boli obstané a vykonané v rámci daňovej kontroly. Za stavu, keď správca dane napriek prekročeniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly pokračoval vo vyrubovacom konaní a vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, dopustil sa závažného procesného pochybenia, majúceho za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného. Okrem toho celé daňové konanie vykonali zamestnanci správcu dane bez rozhodnutia o žalobcom vznesenej námietke ich zaujatosti už v konaní o daňovej kontrole.

2.

5. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g), SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby ho zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

6. Žalovaný uviedol, že v predmetnom konaní je medzi účastníkmi konania sporné, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie apríl 2008 nebola ukončená v zákonom stanovenej lehote podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku. Žalovaný mal za to, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote z dôvodu prietahov pri doručení protokolu z daňovej kontroly žalobcom, pričom poukázal na odôvodnenie rozhodnutia správcu dane č. 1193064/2017 zo dňa 11.07.2017 na strane 2, 3 a 4. Ďalej konštatoval, že splnomocnený zástupca žalobcu so správcom dane v období od 06.06.2014 do 08.07.2014 zámerne nespolicupracoval a neumožnil vykonanie potrebných úkonov smerujúcich k ukončeniu daňovej kontroly a znemožnil doručenie protokolu z kontroly v zákonnej lehote. Žalovaný namietal, že krajský súd sa

otázkou, prečo došlo zo strany správcu k prekročeniu ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly sa vo svojom rozsudku vôbec nezaoberal, aj napriek skutočnosti, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach podrobne zdôvodnili, čo spôsobilo prekročenie ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly. Uvedenú skutočnosť považoval žalovaný pre posúdenie v merite veci za podstatnú.

7. Žalovaný nesúhlasil so záverom krajského súdu uvedeným v bode 11 rozsudku, v zmysle ktorého protokol z daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nemôže byť podkladom pre vyrubovacie konanie. Žalovaný poukázal na rozsudok KS v Bratislave sp. zn. 6S/165/2014-144 zo dňa 07.12.2016, v ktorom krajský súd uviedol, že ustanovenie § 24 ods. 4 daňového poriadku treba vykladať tak, že vo vyrubovacom konaní možno použiť všetky dôkazy, ktoré boli získané v súlade so zákonom a môžu prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane.

3.

8. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaného uviedol, že napadnutý rozsudok považuje za správny a zákonný. Konštatoval, že žalovaný v kasačnej sťažnosti argumentuje skutkovými okolnosťami, čo nemožno subsumovať pod ust. § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v rozpore s § 440 ods. 2 SSP odkazuje na svoje rozhodnutie a vyjadrenie k žalobe, a preto by na ňu kasačný súd nemal prihliadať. Žalobca, s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/14/2016 zo dňa 18.09.2017 uviedol, že za stavu keď správca dane napriek prekročeniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly pokračoval vo vyrubovacom konaní a vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, dopustil sa závažného procesného pochybenia, majúceho za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného. V súvislosti so vznesenou námietkou zaujatosti zo dňa 16.06.2014 konštatoval, že všetky úkony (rozhodnutia) správcu dane, ako aj úkony a rozhodnutia na ne nadväzujúce sú nezákonné, pretože boli vykonávané namietanými osobami a to bez toho, aby sa týmito námietkami správca dane vysporiadal.

4.

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 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 www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

10. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

11. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

12. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

13. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že dňa 04.12.2012 bola na Daňovom úrade Žilina, pobočka Martin, spísaná zápisnica č. 9514401/5/3580111/2012/Cab2 o začatí opätovnej daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2008, v zmysle § 46 ods. 3 daňového poriadku. Správca dane rozhodnutím č. 9514401/5/4782821/2013/Maj zo dňa 24.10.2013 rozhodol o prerušení daňovej kontroly odo dňa 30.10.2013 z dôvodu zaslania žiadostí o MVI, do obdržania odpovedí na predmetné žiadosti. Oznámením č. 9514401/5/2544112/2014/Maj zo dňa 05.06.2014 správca dane žalobcovi oznámil, že pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

14. Dňa 26.06.2014 správca dane vyhotovil Protokol č. 9514401/5/3082645/2014/Maj z daňovej

kontroly DPH vykonanej u žalobcu opätovne za kontrolované obdobia január až jún 2008, september 2008, október 2008 a november 2008, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 21.07.2016.

15. Dňa 29.09.2014 vydal správca dane rozhodnutie č. 951440101/5/4420061/2014/Maj, ktorým vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie apríl 2008 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 14.432,84 € z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 v spojení s § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že všetky dôkazy v procese daňovej kontroly získal v termíne od 04.1.2.2012 do 05.06.2014. Splnomocnený zástupca daňového subjektu v období od 06.06.2014 do dňa uplynutia ročnej lehoty na výkon kontroly, ktorá v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku uplynula dňom 08.07.2014, zámerne nespolupracoval so správcom dane a neumožnil vykonanie potrebných úkonov smerujúcich k ukončeniu daňovej kontroly - neumožnil vykonať oboznámenie so zisteniami v kontrole a znemožnil doručenie protokolu z kontroly v zákonnej lehote. Pred ukončením kontroly sa splnomocnený zástupca snažil zmariť konanie správcu dane podaním námietky zaujatosti v zmysle § 60 daňového poriadku, ktorá bola správcovi dane doručená dňa 18.06.2014. Na námietku zaujatosti správca dane neprihliadal, nakoľko nebola podaná elektronicky.

16. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100308/1/176501/2015 zo dňa 27.04.2015 rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu, že opätovná daňová kontrola za kontrolované zdaňovacie obdobia nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Správcovi dane preto uložil vykonať v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom nové dokazovanie, s použitím všetkých zákonne zistených skutočností a dôkazov, získaných počas kontroly. K podanej námietke zaujatosti zaviazal správcu dane na postup v súlade s ust. § 13 ods. 9 daňového poriadku a v prípade odstránenia nedostatkov podania daňovým subjektom o nej rozhodnúť podľa § 60 ods. 6 daňového poriadku.

17. V ďalšom konaní správca dane výzvou zo dňa 04.06.2015 vyzval žalobcu na odstránenie nedostatkov podania - námietky. Na základe žiadosti správcu dane zo dňa 08.06.2015 bola žalovaným predĺžená lehota na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní o 170 dní. Rozhodnutím č. 1302131/2015 zo dňa 17.08.2015 správca dane prerušil lehotu na vydanie rozhodnutia z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, odo dňa 21.08.2015 do dňa doručenia právoplatného rozhodnutia v danej veci. Oznámením č. 270804/2017 zo dňa 21.03.2017 správca dane žalobcovi oznámil, že doručením právoplatného uznesenia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/76/2015 správcovi dane 06.03.2017 pominul dôvod, pre ktorý bolo vyrubovacie konanie prerušené.

18. Rozhodnutím č. 1193064/2017 zo dňa 11.07.2017 správca dane opätovne vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie apríl 2008 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 14.432,84 € z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 vo väzbe na § 51 zákona o DPH. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100010815/2018 zo dňa 02.01.2018 rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil. Žalobca proti rozhodnutiu žalovaného podal v zákonom stanovenej lehote na Krajský súd v Žiline žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného.

19. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného je rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 31S/29/2018-94 zo dňa 24.10.2018, ktorým zrušil rozhodnutia finančných orgánov oboch stupňov a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalovaného sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

20. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom

chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

21. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

22. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

23. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

24. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. 1) Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

25. Podľa § 46 ods. 1 veta prvá zákona daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

26. Podľa § 46 ods. 3 daňového poriadku, správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, 33) alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. V týchto prípadoch v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie.

27. Podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/.

28. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

29. 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.

30. Podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

31. Podľa § 68 ods. 1 veta prvá daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela.

32. Podľa § 60 ods. 6 daňového poriadku, o námietke zaujatosti rozhodne jeho najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec, ktorý môže rozhodnúť o vylúčení zamestnanca aj z vlastného podnetu. Pri zaujatosti nadriadeného zamestnanca príslušného orgánu, ktorý nemá nadriadeného zamestnanca, rozhodne druhostupňový orgán. Námietku zaujatosti nemožno podať voči prezidentovi finančnej správy.

6.

33. Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

34. Úlohou správneho súdu v rámci preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a predchádzajúceho postupu správneho orgánu, podľa SSP bolo posúdiť, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav dostatočne a riadne, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu krajský súd teda musel skúmať procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či sú takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

35. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku.

36. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 Ústavy Slovenskej republiky. V zmysle zásady zákonnosti daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality, prejavom ktorej je ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly.

37. Najvyšší súd poukazuje na právny názor vyslovený vo svojom rozhodnutí sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17. decembra 2013, že „daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu“.

38. Predmetom preskúmania správnym súdom bola zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 1193064/2017 zo dňa 11.07.2017 o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie apríl 2008, v ktorom si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa P.P.FNo.1, s.r.o. (od 14.03.2009 Ga Cse, s.r.o.).

39. Z obsahu administratívnych spisov vyplýva, že opätovne vykonávaná daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2008 začala dňa 04.12.2012 a bola prerušená v období od 30.10.2013 do 05.06.2014. Protokol z daňovej kontroly bol žalobcovi doručený dňa 21.07.2014, po uplynutí jednoročnej zákonnej lehoty na jej vykonanie.

40. K námietke žalovaného o spornosti ukončenia daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie apríl 2008 v zákonom stanovenej lehote a k tvrdeniu, že prekročenie lehoty na výkon daňovej kontroly bolo spôsobené prietiahmi splnomocneného zástupcu žalobcu pri doručovaní protokolu z daňovej kontroly, kasačný súd poukazuje na prvé rozhodnutie žalovaného č. 1100308/1/176501/2015 zo dňa 27.04.2015, ktorým zrušil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane č. 9514401/5/4420061/2014/Maj zo dňa 13.10.2014. V predmetnom rozhodnutí dospel žalovaný k záveru, že opätovná daňová kontrola za kontrolované zdaňovacie obdobia január - jún 2008, september 2008, október 2008, november 2008 nebola vykonaná v súlade so zákonom - daňovým poriadkom a zároveň konštatoval, že z obsahu predložených dokladov týkajúcich sa procesu daňovej kontroly nebolo preukázané, že by kontrolovaný daňový subjekt nebol poskytoval správcovi dane pri daňovej kontrole potrebnú súčinnosť, na základe čoho by došlo k prekročeniu lehoty na výkon daňovej kontroly.

41. Kasačný súd rovnako poukazuje na odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia žalovaného č. 100010815/2018 zo dňa 02.01.2018 (str. 22), v ktorom konštatoval, že vzhľadom k tomu, že opätovná daňová kontrola nebola ukončená v zákonom stanovenej lehote jeden rok od jej začatia protokol z kontroly zo dňa 26.06.2014 nebol podkladom pre vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní po odvolacom konaní, správca dane pri vydaní rozhodnutia postupoval v súlade s rozhodnutím odvolacieho orgánu č. 1100308/1/176501/2015 zo dňa 27.04.2015 a pri vydávaní rozhodnutia použil všetky zákonne zistené skutočnosti a dôkazy získané počas kontroly. Rovnako z kasačnej sťažnosti vyplýva tvrdenie žalovaného o nezákonnosti protokolu, ktoré však pripisuje konaniu splnomocneného zástupcu žalobcu. Vzhľadom na vyššie uvedené, námietku žalovaného o spornosti dodržania zákonom stanovenej lehoty na opätovné vykonanie daňovej kontroly u žalobcu vyhodnotil kasačný súd ako právne irelevantnú. Pokiaľ žalovaný namietal, že krajský súd sa konaním splnomocneného zástupcu žalobcu nezaoberal a nevyhodnotil dôkazy týkajúce sa doručenia protokolu žalobcovi, kasačný súd zdôrazňuje, že nedostatočné zistenie skutočného stavu veci krajským súdom nemôže byť dôvodom kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

42. Pri právnom posúdení veci vychádzal kasačný súd z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, v zmysle ktorej ak správca dane nerešpektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, poruší tým nielen ustanovenie o maximálnej dĺžke trvania daňovej kontroly, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní. Doručenie protokolu po zákonom stanovenej lehote v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku je právne neúčinné a nemôže mať za následok začatie vyrubovacieho konania. Existencia zákonného protokolu z daňovej kontroly t.j. protokolu doručeného daňovému subjektu v zákonnej lehote je podľa daňového poriadku podmienkou pre začatie vyrubovacieho konania a vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní.

43. Kasačný súd sa nestotožnil s argumentáciou žalovaného, v zmysle ktorej protokol z daňovej kontroly, ktorý nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazu treba z množiny dôkazných prostriedkov ako podkladov pre rozhodnutie vylúčiť a pre vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní použiť dôkazy získané v súlade s § 24 ods. 4 daňového poriadku počas daňovej kontroly. Kasačný súd uvádza, že zákonnosť daňovej kontroly zásadným spôsobom ovplyvňuje zákonnosť dôkazov v rámci nej obstaraných a vykonaných a v tejto súvislosti poukazuje na právny záver vyslovený v rozsudku sp. zn. 5Sžf/46/2016 zo dňa 29. januára 2018, v zmysle ktorého „Ius ex iniuria non orifitur“, t.j. právo nevzniká z bezprávia, a teda keď je daňová kontrola nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonané v rámci nej. Ani vykonaním dokazovania vo vyrubovacom konaní nemôže dôjsť ku konvalidácii nedostatku, spočívajúceho v nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie, keďže účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane obstarávať a vykonávať dôkazy, ktoré už boli obstarané a vykonané v rámci daňovej kontroly“.

44. Pokiaľ žalovaný v kasačnej sťažnosti namietal záver krajského súdu, že daňové konanie vykonávali zamestnanci správcu dane bez rozhodnutia o žalobcom vznesenej námietke zaujatosti v konaní o daňovej kontrole, kasačný súd uvádza, že vymedzenie dôvodu kasačnej sťažnosti nezodpovedá § 440 ods. 2 SSP.

45. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu, ktorý mu predchádzal. Pokiaľ súd v rámci súdneho prieskumu zistí, že napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu bolo vydané na základe nezákonného postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu, je to dôvod na jeho zrušenie a vrátenie veci žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie.

46. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože konanie pred finančnými orgánmi nebolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňového správneho orgánu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

7.

47. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP). Úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania (§ 167 ods. 1 SSP). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

48. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.