

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/7/2016
Identifikačné číslo spisu: 7016200172
Dátum vydania rozhodnutia: 07.08.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7016200172.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Marty Molnárovej, v právnej veci žalobcu: AGRO K - D - CH, s.r.o., so sídlom Stredný riadok 468, Nálepkovo, IČO: 36 608 696, zastúpeného JUDr. Petrom Beluščákom, advokátom, so sídlom Jantárová 30, Košice, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1725526/2015 zo dňa 01. decembra 2015, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/18/2016-44 zo dňa 13. júla 2016, takto

rozhodol:

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

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na plnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Kasačnou sťažnosťou napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj len „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1725526/2015 zo dňa 01. decembra 2015 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Košice č. 1473390/2015 zo dňa 28. septembra 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

2. Žalovaný napadnutým rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 1473390/2015 zo dňa 28. septembra 2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2007 v sume 8.915,15 Eur.

3. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd poukázal na to, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007, o výsledku ktorej vyhotovil

protokol dňa 04. augusta 2008. Protokol bol prerokovaný a doručený dňa 12. septembra 2008, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 729/320/9903/2008/Doba. Dňa 22. septembra 2008 správca dane vydal dodatočný platobný výmer na daň z pridanej hodnoty, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi daň z pridanej hodnoty v sume 268.578,- Sk za zdaňovacie obdobie september 2007.

4. Na odvolanie žalobcu Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím zo dňa 09. januára 2009 dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 22. septembra 2008 zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Následne správca dane vykonal u žalobcu opakovanú daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 729/320/2414/2010/Doba zo dňa 16. marca 2010, pričom z uvedeného protokolu vyplýva, že opakovaná daňová kontrola začala dňa 16. marca 2009. Protokol z opakovanej daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie september 2007 bol prerokovaný a doručený dňa 27. apríla 2010. Na základe opakovanej daňovej kontroly a doručeného protokolu správca dane vydal dodatočný platobný výmer na daň z pridanej hodnoty č. 729/230/4120/10/Fere zo dňa 11. mája 2010.

5. Na základe podaného odvolania žalobcu Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/223/15826-100431/2010/992517-r zo dňa 24. septembra 2010 podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdilo dodatočný platobný výmer Daňového úradu Gelnica č. 729/230/4120/10/Fere zo dňa 11. mája 2010, ktorým bol vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007 v sume 8.915,15 Eur.

6. Na základe podnetu žalobcu o preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania Ministerstvo financií Slovenskej republiky vydalo dňa 14. augusta 2012 rozhodnutie č. MF/19492/2012-71, ktorým zrušilo právoplatné rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/223/15826-100431/2010/992517-r zo dňa 24. septembra 2010, ktorým bol v odvolacom konaní potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Gelnica č. 729/230/4120/10/Fere zo dňa 11. mája 2010 a vrátilo vec na ďalšie konanie a rozhodnutie. Následne Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 1020503/1/548794-1182350/2012/4897 zo dňa 26. septembra 2012 dodatočný platobný výmer Daňového úradu Gelnica č. 729/230/4120/10/Fere zo dňa 11. mája 2010 zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že opakovaná daňová kontrola u žalobcu bola začatá dňa 16. marca 2009 a bola ukončená prerokovaním protokolu o výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly dňa 27. apríla 2010, z čoho vyplýva, že nebola dodržaná maximálna dĺžka trvania daňovej kontroly, a tým došlo k porušeniu ustanovenia § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.

7. Dňa 28. septembra 2015 správca dane vydal rozhodnutie č.1473390/2015, ktorým vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie september 2007 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 8.915,15 Eur.

8. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že rozhodujúcou žalobnou námietkou uplatnenou žalobcom (ktorá bola takisto uplatnená v odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 28. septembra 2015) bola námietka týkajúca sa nezákonnosti rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane z dôvodu, že došlo k zániku (preklúzii) práva správcu dane vyrubiť rozdiel dane z pridanej hodnoty podľa ustanovenia § 45 ods. 1, 2 zákona č. 511/1992 Zb., resp. § 69 ods. 1, 2 Daňového poriadku. Od posúdenia tejto námietky závisel aj ďalší procesný postup správneho súdu, t. j. či napadnutými rozhodnutiami žalovaného a správcu dane bol v súlade s právnymi predpismi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007.

9. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí, ako aj vo vyjadrení k žalobe, prezentoval právny názor, že v danom prípade protokol z daňovej kontroly bol daňovému subjektu doručený v roku 2008, lehota na zánik práva vyrubiť daň začala plynúť 31. decembra 2008 a bola by uplynula dňom 31. decembra 2013, ale v roku 2009 začala opakovaná daňová kontrola, ktorá napriek skutočnosti, že trvala dlhšie ako jeden rok a protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, bola vykonaná. Úkon, ktorý opakovanú daňovú kontrolu ukončil, nebol zrušený, pretože prerokovanie protokolu z opakovanej daňovej kontroly nemožno zrušiť. Doručený protokol z opakovanej daňovej kontroly je úkon, ktorý procesne ukončil túto daňovú kontrolu a je možné považovať ho za úkon smerujúci na vyrubenie dane. Protokol z opakovanej daňovej kontroly bol daňovému subjektu doručený v roku 2010,

lehota na zánik práva vyrubiť daň začala plynúť 31. decembra 2010 a uplynie dňom 31. decembra 2015.

10. Správny súd ďalej uviedol, že k zákonnosti daňovej kontroly a jej výslednému produktu - protokolu z daňovej kontroly sa vyjadril Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom náleze č. k. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010: „ak teda daňový úrad v sťažovateľovom prípade nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní a poplatkov). V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné“

11. Z uvedeného právneho názoru Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplýva jednoznačný záver, že nerešpektovanie maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly má za následok nezákonnosť daňového konania, hodnotenie protokolu z daňovej kontroly ako nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ako aj nezákonnosť rozhodnutia vydaného na základe skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole. Ak je totiž výsledný produkt daňovej kontroly - protokol o daňovej kontrole, nezákonne získaným dôkazným prostriedkom, potom nemôže byť zákonný ani proces, daňová kontrola, v rámci ktorej vznikol. Opakovaná daňová kontrola ukončená protokolom zo dňa 16. marca 2010 bola vykonaná nezákonným spôsobom a ako nezákonný úkon správcu dane nemohol vyvolať právne účinky predpokladané ustanovením § 45 ods.1, 2 zákona č. 511/1992 Zb.

12. V prejednávanej veci bol protokol z daňovej kontroly žalobcovi doručený v roku 2008 a prekluzívna lehota 5 rokov na vyrubenie rozdielu dane začala plynúť správcovi dane v zmysle § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. dňom 31. decembra 2008 a uplynula dňom 31. decembra 2013. K novému plynutiu prekluzívnej lehoty 5 rokov v zmysle § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. nemohlo dôjsť na základe opakovanej daňovej kontroly začatej dňa 16. marca 2009 a ukončenej prerokovaním protokolu z daňovej kontroly a jeho doručením žalobcovi dňa 27. apríla 2010, pretože opakovaná daňová kontrola nebola vykonaná v súlade s ust. § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., nakoľko trvala dlhšie ako jeden rok a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku.

13. Z uvedeného je podľa názoru správneho súdu zrejmé, že prekluzívna 5 ročná lehota na vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za september 2007 uplynula správcovi dane dňa 31. decembra 2013, a preto správca dane už nemohol svojím rozhodnutím zo dňa 28. septembra 2015 vyrubiť žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 8.915,15 Eur za zdaňovacie obdobie september 2007.

14. Správny súd vyhodnotil žalobnú námietku týkajúcu sa zániku práva správcu dane vyrubiť žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty ako dôvodnú, nakoľko došlo k zániku práva správcu dane vyrubiť žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty, nebolo preto dôvodné, aby sa správny súd zaoberal ďalšími žalobnými námietkami.

15. Záverom správny súd uviedol, že po vrátení veci žalovanému bude úlohou žalovaného postupovať v súlade s právnym názorom správneho súdu a vyhodnotiť účinky plynutia prekluzívnej lehoty správcovi dane na vyrubenie rozdielu dane žalobcovi za mesiac september 2007 v súlade s vyššie citovanými zákonnými ustanoveniami, a to jednak vo vzťahu k daňovej kontrole ukončenej protokolom v roku 2008, ako aj opakovanej daňovej kontrole ukončenej protokolom v roku 2010, aj so zreteľom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010 týkajúci sa zákonnosti daňovej kontroly, na ktorý poukázal správny súd v odôvodnení rozsudku.

16. O náhrade trov konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že priznal žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania, nakoľko mal žalobca vo veci celkom úspech.

17. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný riadne a včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa §

440 ods. 1 písm. g/ SSP a navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil a žalobu zamietol a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania, alternatívne aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec vrátil správneho súdu na ďalšie konanie.

18. So záverom správneho súdu, že rozhodujúcou žalobnou námietkou bola námietka týkajúca sa zániku práva správcu dane vyrubiť žalobcovi rozdiel dane, a že v danom prípade došlo k zániku práva správcu dane vyrubiť žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobie, žalovaný nesúhlasil. V tejto súvislosti poukázal na to, že úkon, ktorý uvedenú opakovanú daňovú kontrolu ukončil, nebol zrušený, pretože prerokovanie protokolu z opakovanej daňovej kontroly nemožno zrušiť. Doručenie protokolu z opakovanej daňovej kontroly je úkon, ktorý procesne ukončil túto daňovú kontrolu, a je preto možné považovať ho za úkon smerujúci na vyrubenie dane. Zo zákona nevyplýva, že za úkon smerujúci na vyrubenie dane je možné považovať iba doručenie protokolu zo zákonne uskutočnenej daňovej kontroly.

19. Protokol z opakovanej daňovej kontroly síce nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ale pre posúdenie veci je podľa žalovaného rozhodujúci úkon, ktorý opakovanú daňovú kontrolu ukončil - teda doručenie protokolu, a tento úkon je možné považovať za úkon smerujúci na vyrubenie dane.

20. Na základe uvedeného sa žalovaný nestotožnil s tvrdením správneho súdu, že opakovaná daňová kontrola ukončená protokolom zo dňa 16. marca 2010 bola vykonaná nezákonným spôsobom a ako nezákonný úkon správcu dane nemohla vyvolať právne účinky predpokladané ustanovením § 45 ods. 1, 2 zákona č. 511/1992 Zb.

21. Žalovaný namietal nesprávnosť právneho záveru krajského súdu o tom, že prekluzívna 5-ročná lehota na vyrubenie rozdielu dane uplynula správcovi dane 31. decembra 2013, a preto správca dane už nemohol svojim rozhodnutím zo dňa 28. septembra 2015 vyrubiť žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007, pričom rozhodujúca bola iba skutočnosť, že opakovaná daňová kontrola nebola ukončená v zákonom stanovenej lehote.

22. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že právne posúdenie správnym súdom považuje za správne a navrhol aby kasačný súd kasačnú sťažnosť proti rozsudku správneho súdu ako nedôvodnú zamietol a priznal žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania.

23. Žalovaný podľa názoru žalobcu v kasačnej sťažnosti uvádza rovnaké dôvody ako uviedol vo svojom rozhodnutí a vyjadrení k žalobe, ktoré nemajú oporu v žiadnom ustanovení zákona. Tvrdenie žalovaného, že zo zákona nevyplýva, že za úkon smerujúci na vyrubenie dane je možné považovať iba doručenie protokolu zo zákonne vykonanej daňovej kontroly, považuje žalobca za výlučne účelové. Účelovosť tohto tvrdenia vyplýva aj zo skutočnosti, že sám žalovaný uznáva, že protokol z opakovanej daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Z podstaty zákonnosti vyplýva, že len úkony vykonané v súlade so zákonom môžu mať zákonom zamýšľané účinky. Vzhľadom na nezákonnosť vykonanej opakovanej daňovej kontroly a následne z toho vyplývajúcu nezákonnosť protokolu z tejto daňovej kontroly je jednoznačne preukázané, že rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane je nezákonné, nakoľko rozhodnutie vychádza z protokolu, ktorý je vzhľadom na nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly nezákonným dôkazným prostriedkom.

24. 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 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).

25. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo

právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

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

28. Podľa § 15 ods. 12 veta štvrtá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia.

29. Podľa ustanovenia § 15 ods. 13 veta prvá a veta štvrtá zákona č. 511/1992 Zb., daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode a výške dane sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane, alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2).

30. Podľa § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň, ani rozdiel dane alebo priznať nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo vrátenie dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, alebo nárok na vrátenie dane; ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty podľa osobitného predpisu, nemožno vyrubiť daň alebo rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie.

31. Podľa § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumý. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane je možné najneskôr do 10 rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, alebo nárok na vrátenie dane.

32. Podľa § 69 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň, ani rozdiel dane, alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. Ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty, nemožno vyrubiť daň, ani rozdiel dane po uplynutí 7 rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná.

33. Podľa § 69 ods. 2 Daňového poriadku, ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumý. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane, alebo nárok na sumu podľa osobitných predpisov je možné najneskôr do 10 rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému

subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

34. Podľa § 69 ods. 3 Daňového poriadku, za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje doručenie:

- a) protokolu z daňovej kontroly,
- b) protokolu o určení dane podľa pomôcok (§ 69 ods. 3 Daňového poriadku).

35. Podľa § 78 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, daň, ktorú je povinný platiť platiteľ podľa § 69, je splatná do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla daňová povinnosť zo zdaniteľného obchodu, okrem dane vyrubenej colným orgánom pri dovoze tovaru, ktorá je splatná v lehote pre splatnosť cla podľa colných predpisov.

36. Kasačný súd zdôrazňuje, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňová kontrola 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 ohraničená dĺžka jej trvania zákonnou lehotou. Daňový poriadok v ustanovení § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určení dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy, a to hmotnoprávne ako aj procesné.

37. V daňovom konaní sa taktiež uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval exaktne určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. 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 a ustanovenia lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom zásady proporcionality. Podľa § 46 ods. 10 veta prvá Daňového poriadku je lehota na vykonanie daňovej kontroly najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

38. Daňová kontrola slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní, ktorý slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu, pri súčasnom zachovaní 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.

39. Zákonnosť daňovej kontroly zásadným spôsobom ovplyvňuje zákonnosť dôkazov v rámci nej obstaraných a vykonaných. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že v našom práve sa uplatňuje zásada „*ius ex iniuria non orfitur*“, t. j. právo nevzniká z bezprávia, a teda keď je daňová kontrola nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonané v rámci nej, a preto sa kasačný súd absolútne nestotožňuje s právnymi názormi prezentovanými žalovaným.

40. V súvislosti s plynutím lehoty na vykonanie daňovej kontroly kasačný súd poukazuje na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napríklad nález č. k. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010, uznesenie č. k. IV. ÚS 405/09 zo dňa 10. decembra 2009, uznesenie č. k. II. ÚS 136/2010 zo dňa 24. marca 2010), ako aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napríklad rozsudok sp. zn. 5Sžf/68/2008 zo dňa 29. septembra 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/2/2009 zo dňa 29. januára 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/1/2009 zo dňa 29. januára 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/107/2009 zo dňa 8. októbra 2009, rozsudok sp. zn. 3Sžf/9/2007 zo dňa 18. apríla 2007).

41. V súvislosti s názorom žalovaného prezentovaným v kasačnej sťažnosti, že pre posúdenie veci je rozhodujúce doručenie protokolu, kasačný súd uvádza (rovnako ako bolo vyslovené v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/52/2017 zo dňa 04. decembra 2018), že lehota, ktorá bola stanovená v § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. je lehotou zákonnou a pre správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu je záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Počas tejto lehoty je daňový subjekt povinný trpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane. Tak ako je daňový subjekt objektívne zodpovedný za preukázanie existencie podmienok na vznik nároku na odpočet DPH, je správca dane objektívne zodpovedný za vykonanie daňovej kontroly v stanovenej lehote. Ako vyplýva z judikatúry Ústavného súdu SR (napr. sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010) citovanej aj správny súdom, zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimočne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť (rozsudok najvyššieho súdu z 29. januára 2009 v konaní sp. zn. 3Sžf/1/2009).

42. Z administratívneho spisu kasačný súd zistil, že v predmetnej veci protokol z daňovej kontroly bol žalobcovi doručený v roku 2008 a prekluzívna lehota 5 rokov na vyrubenie rozdielu dane začala plynúť správcovi dane v zmysle § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. dňom 31. decembra 2008 a uplynula dňom 31. decembra 2013. K novému plynutiu prekluzívnej lehoty 5 rokov v zmysle § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. nemohlo dôjsť na základe opakovanej daňovej kontroly začatej dňa 16. marca 2009 a ukončenej prerokovaním protokolu z daňovej kontroly a jeho doručením žalobcovi dňa 27. apríla 2010, pretože opakovaná daňová kontrola nebola vykonaná v súlade s ustanovením § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., nakoľko trvala dlhšie ako jeden rok a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku.

43. Kasačný súd poukazuje tiež na názor vyslovený v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/63/2017 zo dňa 21. novembra 2018, podľa ktorého sa ako obchádzanie zákona javí právny názor žalovaného, že vyrubovacie konanie začína doručením akéhokoľvek, teda i nezákonného protokolu. Pokiaľ by totiž daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote, a preto by bol protokol nezákonný, postačovalo by, keby správca dane vyhotovil oboznámenie sa s priebehom a výsledkami dokazovania na deň, ktoré by nahrádzalo samotný protokol, z ktorého by však správca dane vychádzal ako z protokolu, hoci by naň zákonné požiadavky ako na protokol kladené neboli. Týmto spôsobom by dochádzalo k obchádzaniu Daňového poriadku, ktorý ako podmienku vydania rozhodnutia vo vyrubovacom konaní (aj samotného začatia vyrubovacieho konania) vyžaduje vyhotovenie zákonného protokolu o výsledku daňovej kontroly, t. j. protokolu doručeného daňovému subjektu v zákonnej lehote. Doručenie protokolu po zákonom stanovenej lehote v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku je právne neúčinné a nemôže mať za následok začatie vyrubovacieho konania. Ak je raz protokol z kontroly označený ako nezákonný dôkaz, je treba konštatovať, že chýba výsledok daňovej kontroly vrátane hodnotenia dôkazov, ktorý nie je možné nahradiť iným dôkazom vyhotoveným správcom dane. V tejto súvislosti je právne bezvýznamné, či k začatiu vyrubovacieho konania dôjde podľa zákona č. 511/1992 Zb. (prerokovaním protokolu) alebo podľa Daňového poriadku (doručením protokolu).

44. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach po tom, 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. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

45. Vzhľadom na ustálenú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v otázke nemožnosti použitia výsledkov nezákonnej daňovej kontroly ako podkladu pre vyrubovacie konanie vyhodnotil námietky žalovaného vznesené v kasačnej sťažnosti ako nedôvodné a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

46. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi/žalovanému nepriznal náhradu trov

kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a nárok na náhradu trov konania mu zo zákona ani nevyplýva. Žalobca bol v kasačnom konaní úspešný, a preto mu vznikol nárok na náhradu trov kasačného konania. O výške náhrady trov rozhodne po právoplatnosti rozsudku krajský súd samostatným uznesením.

47. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 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 nie je prípustný opravný prostriedok.