

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/55/2019
Identifikačné číslo spisu: 1015202117
Dátum vydania rozhodnutia: 25.03.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:1015202117.1

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: C. a W., spol. s r.o., Ivánska cesta 30/B, Bratislava, IČO: 36 531 561, právne zastúpený: Mgr. Soňa Grošaftová, advokátka, Hodžova 13, Žilina proti sťažovateľovi (pôvodne žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1561624/2015 zo dňa 19. októbra 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/288/2015-58 zo dňa 14. novembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalovaného) proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/288/2015-58 zo dňa 14. novembra 2018 z a m i e t a.

Žalobcovi priznáva proti sťažovateľovi nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj len „krajský súd“) podľa § 191 ods. 1 písm. c) a ods. 3 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky 1561624/2015 zo dňa 19.10.2015 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) spolu s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava (ďalej aj len „správca dane“) č. 987810/2015 zo dňa 22.6.2016 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“) a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

2. Žalobca si uplatnil právo na odpočet DPH z dodávateľskej faktúry č. 11008005 zo dňa 19.8.2011 vystavenej spoločnosťou Majki, s.r.o. za podnájom nebytových priestorov v období od 1.1.2011 do 30.6.2011 v Partizánskom, v areáli bývalého podniku Závody 29. augusta Partizánske (ZDA) na pozemku parc. č. 3958/68. Z celkovej fakturovanej sumy 99 865,80,- euro predstavoval základ dane sumu 83 221,50,- euro a samotná DPH sumu 16 644,30,- euro. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie august 2011 v súvislosti s uplatneným nárokom na odpočet DPH. Daňová kontrola sa začala dňa 21.11.2011 a o jej výsledku správca dane vyhotovil protokol č.

9414401/5/1883751/2012 zo dňa 20.7.2012 (ďalej aj len „protokol“). Na základe tohto protokolu správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 9313301/5/2394420/2012 zo dňa 3.9.2012, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane za zdaniteľné obdobie august 2011 v sume 16 644,30,- euro. Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie na základe písomne udeleného splnomocnenia dňa 25.4.2012, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 30.4.2012 za účinnosti zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „daňový poriadok“) bez úradne overeného podpisu. Absencia úradne overeného podpisu mala za následok podanie odvolania neoprávnenou osobou, doručovanie protokolu č. 9414401/5/1883751/2012 zo dňa 20.7.2012 a dodatočného platobného výmeru č. 9313301/5/2394420/2012 zo dňa 3.9.2012 neoprávnenej osobe a aj prerokovanie protokolu s neoprávnenou osobou. Žalovaný vrátil odvolanie podané neoprávnenou osobou správcovi dane, ktorý oznámením zo dňa 9.1.2013 odvolanie zamietol a následne odstraňoval procesné pochybenia tak, že dňa 14.1.2013 žalobcovi doručil protokol spolu s výzvou na vyjadrenie. Daňová kontrola bola ukončená dňa 14.2.2013 prerokovaním protokolu bez prítomnosti žalobcu a jeho zástupkyne, ktorá už disponovala plnomocenstvom s overeným podpisom. Následne správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 9414401/5/707798/2013 zo dňa 21.2.2013 a doručil ho právnej zástupkyňi žalobcu dňa 25.2.2013.

3. Žalobca sa proti tomuto odvolal a žalovaný rozhodnutím č. 1100304/1/255994/2013 zo dňa 13.6.2013 dodatočný platobný výmer č. 9414401/5/707798/2013 zo dňa 21.2.2013 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Dôvodmi boli nedostatočné zistenie skutkového stavu veci a procesné pochybenia s potrebou prihladnutia na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 20.6.2010, keďže protokol z daňovej kontroly začatej dňa 21.11.2011, predĺženej do 21.8.2012 a ukončenej dňa 14.2.2013, nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazu, ktorý nemožno v daňovom konaní použiť. Správca dane po vrátení veci od žalovaného vykonal nové dokazovanie a vydal rozhodnutie vo veci č. 9414401/5/226634/2014 zo dňa 20.1.2014, pretože ak by tak neurobil, absentovalo by rozhodnutie z vyrubovacieho konania. Použil len tie dôkazy, ktoré získal v súlade so zákonom v období od 21.11.2011 do 21.8.2012 vrátane, a dôkazy po vrátení veci od žalovaného (na základe rozhodnutia č. 1100304/1/255994/2013 zo dňa 13.6.2013) a nepoužil pritom protokol. Žalovaný rozhodnutím č. 1100304/1/344378/2014 zo dňa 20.1.2014 opäť zrušil rozhodnutie správcu dane č. 9414401/5/226634/2014 zo dňa 20.1.2014 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Dôvodom zrušenia rozhodnutia bol nedostatočne zistený skutkový stav. Správca dane vzhľadom na uvedené vykonal v ďalšom konaní dokazovanie v naznačenom smere a následne vydal rozhodnutie č. 987810/2015 zo dňa 22.6.2015, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 16 644,20,- euro za zdaňovacie obdobie august 2011. Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

4. Krajský súd s poukazom na § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj len „zákon č. 511/1992 Zb.“) zdôraznil, že v daňovom konaní možno použiť len zákonne získané dôkazy, zadovážené zákonným spôsobom od počiatku ich získania až po ich vyhodnotenie.

5. Krajský súd s poukazom na nález Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 314/2015-55 zo dňa 16.12.2015 uviedol, že uplynutím prekluzívnej lehoty končí daňové konanie vo vzťahu ku konkrétnej dani a zdaňovaciemu obdobiu, čo predstavuje absolútnu prekážku pre uskutočnenie ďalšej daňovej kontroly a je súčasne prejavom zásady právnej istoty v daňovom konaní. V tejto súvislosti uviedol, že ďalšou prekážkou uskutočnenia daňovej kontroly je res iudicatae a princíp ne bis in idem, ktorý sa preniesol do daňového konania v podobe zákazu opakovanej daňovej kontroly, ktorý však nie je chápaný ako absolútny, keďže za splnenia podmienok uvedených v § 44 ods. 4 daňového poriadku možno vykonať aj opakovanú daňovú kontrolu. Touto bude postup správcu dane, ktorý vykonáva v poradí druhú daňovú kontrolu tej istej dane za to isté zdaňovacie obdobie u totožného daňového subjektu. Krajský súd uviedol, že pre posúdenie, či ide o opakovanú daňovú kontrolu, je rozhodujúce aj vymedzenie rozsahu oboch daňových kontrol, pričom správca dane môže u toho istého subjektu vykonať opakovanú daňovú kontrolu za rovnaké zdaňovacie obdobie, pokiaľ druhá daňová kontrola bude mať vymedzený odlišný rozsah a v žiadnom prípade nie je možné vykonať opakovanú daňovú kontrolu len na konvalidovanie pochybení správcu dane pri predchádzajúcej daňovej kontrole.

6. K lehote na vykonanie daňovej kontroly krajský súd konštatoval, že je lehotou zákonnou a je záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Krajský súd uviedol, že daňová kontrola je štádiom pred začatím vyrubovacieho konania, bez ktorého ukončenia zákonným spôsobom nemožno začať vo vyrubovacom konaní. V tejto súvislosti konštatoval, že daňovú kontrolu tak nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon, inak by dochádzalo k porušeniu zákonnej úpravy dĺžky trvania daňovej kontroly aj princípu zákonnosti a primeranosti zásahov do práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Krajský súd s poukazom na nález Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.6.2010 uviedol, že ak nebola daňová kontrola vykonaná v súlade so zákonom, protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť a ak použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho výsledkom a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole, je rovnako nezákonné.

7. Krajský súd poukázal na to, že v predmetnej veci daňová kontrola bola ukončená dňa 14.02.2013, čo je po zákonom určenej prekluzívnej dobe a z toho dôvodu boli protokol č. 9414401/5/1883751/2012 zo dňa 20.7.2012 ako písomný dôkaz aj spolu s dôkazmi v ňom uvedenými pre vyrubovacie konanie nezákonnými. Podľa krajského súdu, ak je daňová kontrola ukončená nezákonne, nemôže predstavovať ani zákonný dôvod pre začatie vyrubovacieho konania, pričom v tomto prípade je potrebné postupovať podľa doktríny „ovocia z otráveného stromu“, kedy sa neprípustnosť nevzťahuje len priamo na nezákonne získané dôkazy, ale neprípustné sú aj akékoľvek iné dôkazy, ktoré boli získané na základe informácií získaných protiprávne - teda dôkazy, ktoré boli získané nepriamo zo zdroja, ktorý bol „otrávený“.

8. Krajský súd poukázal na to, že po zrušení dodatočného platobného výmeru rozhodnutím žalovaného, v ktorom jednoznačne konštatoval nezákonnosť protokolu, správca dane postupoval podľa dôkazov, ktorých vykonanie predchádzalo vydaniu nezákonného protokolu a sú v ňom aj zachytené, a vykonával ďalšie dôkazy vyplývajúce zo záverov protokolu a tak obsahom ďalšieho postupu správcu dane vo vyrubovacom konaní bolo opakovanie daňovej kontroly tej istej dane za to isté zdaňovacie obdobie, hoci to daňové orgány expressis verbis takto nenazvali. V tejto súvislosti uviedol, že podstatným bol obsahový rámec postupu správcu dane a žalovaného po nezákennom ukončení daňovej kontroly, ktorý spĺňal atribúty opakovanej daňovej kontroly tej istej dane za to isté zdaňovacie obdobie, pričom na takýto postup neboli splnené zákonné predpoklady vyplývajúce z § 44 ods. 4 daňového poriadku. S poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/8/2016 zo dňa 28.2.2017 uviedol, že opakovanie daňovej kontroly s tým istým rozsahom pôvodnej daňovej kontroly, ktorá bola zrušená súdom pre nedodržanie stanovenej prekluzívnej lehoty na jej vykonanie, vytvára prekážku ne bis in idem vo vzťahu k opakovanej daňovej kontrole. Podľa krajského súdu nie je vylúčené, že v prípade zákonného ukončenia daňovej kontroly zákonným protokolom môže v inštančnom postupe dôjsť k zrušeniu rozhodnutia správcu dane pre nedostatočne zistený skutkový stav a v takom prípade správca dane vykoná dôkazy súc viazaný právnym názorom žalovaného alebo správneho súdu, o tento prípad však v predmetnej veci nejde, pretože tu absentuje základná podmienka, a to zákonné ukončenie daňovej kontroly a protokolu ako nevyhnutného zákonného dôkazného prostriedku vo vyrubovacom konaní.

9. K argumentu žalovaného, že vyrubovacie konanie je potrebné ukončiť vždy meritórnym rozhodnutím, krajský súd konštatoval, že rozhodnutím vo veci nie je len meritórne rozhodnutie o vyrubení dane, ale ním môže byť aj iné, napríklad procesné rozhodnutie zohľadňujúce zistený skutkový stav podľa § 62 a § 63 ods. 2 daňového poriadku, a to najmä nezákonnosť dôkazov.

10. Žalovaný ako sťažovateľ podal včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Sťažovateľ namietal, že nie je možné generalizovať a paušálne posudzovať všetky prekročenie lehoty na výkon daňovej kontroly en bloc bez prihliadnutia na osobitosti každého prípadu len cez prizmu nálezu Ústavného súdu č. k. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.6.2010. V tejto súvislosti uviedol, že v predmetnom prípade musela byť daňová kontrola ukončená podľa predchádzajúceho zákona č. 511/1992 Zb. Poukázal na to, že daňová kontrola začala dňa 21.11.2011 a predĺžená bola do 21.08.2012. Uviedol, že

správca dane v tejto zákonnej lehote zaslal splnomocnenej zástupkyňi protokol spolu s výzvou na vyjadrenie a dňa 20.08.2012 so splnomocnenou zástupkyňou protokol prerokoval, teda daňová kontrola bola pôvodne ukončená zákonom stanovenej lehote. Na základe vykonanej daňovej kontroly bol vydaný dodatočný platobný výmer, ktorý bol rovnako doručený splnomocnenej zástupkyňi, ktorá rovnako podala aj odvolanie, pričom problém nastal keď sa v odvolacom konaní zistilo, že splnomocnená zástupkyňa, ktorej bol protokol doručený nepredložila plnú moc s úradne overeným podpisom, čo zákon č. 511/1992 Zb. vyžadoval. Uvedené podľa sťažovateľa spôsobilo že správca dane musel doručenie protokolu s výzvou zopakovať, aby odstránil svoje pochybenie a protokol tak bol následne prerokovaný až 14.2.2013, čo bolo už po zákonnej lehote na vykonanie daňovej kontroly a tým pádom protokol v zmysle nálezu Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 24/2010-57 nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného. V tejto súvislosti sťažovateľ namietal, že jediným pochybením v tomto prípade bolo, že splnomocnená zástupkyňa predložila správcovi dane plnú moc, na ktorej podpis splnomocniteľa nebol úradne overený a správca dane takúto pomoc akceptovala a na základe nej ďalej konal. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/24/2011 zo dňa 30.05.2012 a uviedol, že nemožno odstraňovaním nezákonnosti postupu správcu dane v riadnom odvolacom konaní spôsobiť ďalšiu nezákonnosť a zaťažiť daňové konanie vadou, ktorá spôsobuje jeho nezákonnosť dôvodu prekročenia lehoty na výkon daňovej kontroly. Sťažovateľ považoval za podstatné, že uvedené pochybenie nebolo takého charakteru, aby predstavovalo taký závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, aby ho už nebolo možné v ďalšom konaní odstrániť. S poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/76/2013 zo dňa 06.01.2013 uviedol, že aj keď protokol nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku existuje jednotlivé dôkazy, ktoré boli vykonané v zákonom stanovenej lehote nemožno ich považovať za nezákonné získané a možno ich použiť v ďalšom konaní.

11. K otázke začatia vyrubovacieho konania sťažovateľ uviedol, že jeho začiatok je daný zákonom a v tomto prípade vyrubovacie konanie začalo dňom 15.02.2013. V tejto súvislosti namietal, že zákon neobsahuje žiadne ustanovenie, ktoré by hovorilo o tom, že v prípade prekročenia lehoty na výkon daňovej kontroly vyrubovacie konanie nezačne. Ďalej namietal, že je nepochybné, že pokiaľ by mal zákonodarca úmysel, aby vyrubovacie konanie nezačalo a daň vyrubená nebola, v prípade ak správca dane prekročí stanovenú lehotu na výkon daňovej kontroly, takéto ustanovenie by do zákona zapracoval. Sťažovateľ sa nestotožnil s aplikáciou doktríny ovocia z otráveného stromu, pričom uviedol, že protokol neobsahuje žiaden dôkaz ktorý by bol získaný po lehote na výkon daňovej kontroly, pričom je iba sumárom výsledkov zistení správcu dane. Podľa sťažovateľa bol správca dane povinný vydať rozhodnutie vo veci, pretože ak by tak neurobil, absentovalo by rozhodnutie z vyrubovacieho konania, pričom iný postup, ako vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní po vykonanej daňovej kontrole zákon neprípúšťa. Podľa sťažovateľa správca dane v danom prípade nevykonal opakovanú daňovú kontrolu, pričom nevykonal, neobstaral a nezopakoval ani jediný dôkaz, ktorý už bol vykonaný v daňovej kontrole. V tejto súvislosti uviedol, že správca dane tak nevykonal ďalšie dôkazy vyplývajúce zo záverov protokolu, ale vykonával dôkazy na vykonanie ktorých ho vo svojom rozhodnutí zaviazal odvolací orgán ktorého názorom bol viazaný.

12. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

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 nie je dôvodná a preto ju zamietol podľa § 461 SSP.

14. Kasačný súd na účely posúdenia zákonnosti postupu a s tým spojených rozhodnutí daňových orgánov považuje za relevantné vyriešenie otázky, či mohla daňová kontrola, tak ako bola vykonaná v predmetnej veci, predstavovať zákonný dôvod pre začatie vyrubovacieho konania.

15. Podľa § 165 ods. 2 DP daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto

zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov, sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31.decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31.decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

16. Podľa § 165 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

17. Podľa § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinného od 30.12.2012, 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.

18. Podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44), to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

19. Podľa § 68 ods. 1 prvá veta zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, 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.

20. Kasačný súd má za preukázané skutkové východiská uvedené v bodoch 2 a 3 tohto rozsudku, pričom poukazuje najmä na skutočnosť, že daňová kontrola prekročila zákonom stanovenú lehotu. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej lehoty uvedené v § 30a ods. 7 zák. č. 511/1992 Zb. sú zákonné procesné lehoty, ktoré zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly. Keďže sú stanovené priamo zákonom, nie je možné, aby ich správca dane nerespektoval, resp., aby mu boli prolongované jeho nadriadeným orgánom nad zákonom stanovenú hranicu (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/9/2007 zo dňa 18.04.2007). Uvedené platí aj vo vzťahu k § 46 ods. 10 daňového poriadku.

21. Kasačný súd poukazuje na to, že prekročenie zákonnej lehoty daňovej kontroly zameranej na kontrolu DPH za obdobie august 2011 spôsobilo, že dôkazy nebolo možné použiť v rámci tejto daňovej kontroly na DPH, z dôvodu uplynutia času. Uvedené nevylučuje, aby tieto dôkazy mohli byť použiteľné resp. vykonateľné, avšak to pre účely kontroly iného druhu dane (napr. dane z príjmu), ktorá je procesne nezávislá a v rámci ktorej plynie samostatná lehota na vykonanie daňovej kontroly, tak ako vyplýva z rozsudku Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 3Sžfk/29/2019 zo dňa 16.12.2020. V tejto súvislosti a s poukazom na skutkové východiská sa však kasačný súd stotožňuje so závermi krajského súdu v bodoch 32 a 35 napadnutého rozsudku, že správca dane vykonal v poradí druhú daňovú kontrolu tej istej dane za to isté zdaňovacie obdobie u totožného daňového subjektu, pričom správca dane nebol u toho istého subjektu oprávnený vykonať opakovanú daňovú kontrolu za rovnaké zdaňovacie obdobie,

pokiaľ táto druhá daňová kontrola mala vymedzený ten istý rozsah. S prihliadnutím na skutočnosť, že došlo k procesnému pochybeniu pri doručovaní a prerokovaní protokolu, ktoré spôsobilo nedodržanie zákonnej lehoty dotknutej daňovej kontroly, kasačný súd v tomto taktiež poukazuje na nález Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 314/2015-55 zo dňa 16.12.2015, podľa ktorého v žiadnom prípade nie je možné vykonať opakovanú daňovú kontrolu len na konvalidovanie pochybení správcu dane pri predchádzajúcej daňovej kontrole.

22. Kasačný súd konštatuje, že prekročenie lehoty na vykonane daňovej kontroly spôsobuje nezákonnosť protokolu o dotknutej daňovej kontrole v súvislosti s druhom dane a daňovým obdobím, ktoré je kontrolované. Ide tak o nemožnosť použiť konkrétny protokol ako podklad pre vyrubenie DPH za august 2011.

23. Kasačný súd berie do úvahy skutočnosť, že správca dane nepochybil pri samotnom zabezpečovaní a vykonaní dôkazov, ktoré by teoreticky mohli byť použiteľné ako skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti, avšak v tejto súvislosti zdôrazňuje, že uvedené by platilo len za predpokladu, že by bola splnená podmienka zákonnosti dotknutej daňovej kontroly, resp. podmienka 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). Pokiaľ teda nie je splnená primárna podmienka zákonnosti dotknutej daňovej kontroly, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a protokol z takej daňovej kontroly nemožno použiť ako podklad pre vyrubovacie konanie vo vzťahu k dotknutej dani.

24. S ohľadom na vyššie uvedené sa kasačný súd stotožňuje so závermi krajského súdu v bodoch 33 a 34 napadnutého rozsudku a konštatuje, že daňová kontrola je bezprostredným štádiom pred začatím vyrubovacieho konania. Pokiaľ toto štádium (daňová kontrola) nebolo zákonne ukončené, nie je tak naplnený zákonný predpoklad pre začatie vyrubovacieho konania.

25. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd sa s prejednávanou vecou sa dostatočne vysporiadal, racionálne odôvodnil svoje úvahy a vyvodil správne skutkové a právne závery, a preto sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje s odôvodnením krajského súdu a kasačnú sťažnosť zamietá ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.

26. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi priznal proti sťažovateľovi náhradu trov kasačného konania z dôvodu úspechu v kasačnom konaní.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.