

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sfk/40/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200659
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200659.1

UZNESENIE

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): AFT, spol. s.r.o., so sídlom Breznica 207, IČO: 36 474 673, právne zastúpenej advokátom JUDr. Ivom Babjakom, AK so sídlom vo Svidníku, Sovietskych hrdinov 200/33, proti žalovanému: Daňový úrad Prešov, pobočka Bardejov, v konaní o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti uzneseniu Krajského súdu v Prešove č.k. 6Sa/24/2019-55 zo dňa 06. mája 2020, takto

r o z h o d o l :

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

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred správnym súdom

1. Uznesením č.k. 6Sa/24/2019-55 zo dňa 06.mája 2020 Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „krajský súd“, alebo „správny súd“) zamietol podľa § 261 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „S.s.p.“) žalobu žalobkyne proti inému zásahu orgánu verejnej správy, ktorou žiadala, aby správny súd zakázal žalovanému pokračovať v určovaní dane podľa pomôcok na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2007 vykonávanej u žalobkyne a zároveň žiadala, aby správny súd prikázal žalovanému v lehote 14 dní od právoplatnosti rozhodnutia určovanie dane podľa pomôcok na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2017 ukončiť.

2. Ako uviedol krajský súd v odôvodnení svojho uznesenia Daňový úrad Stropkov začal u žalobkyne dňa 02.09.2008 kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007. Výsledkom daňovej kontroly bol protokol č. 736/320/7774/2009/Lof zo dňa 30.07.2009 spolu s dodatkom k protokolu zo dňa 28.08.2009. K prerokovaniu protokolu došlo dňa 04.09.2009. Dodatočným

platobným výmerom č. 736/230/9245/09/Ber zo dňa 11.09.2009 Daňový úrad Stropkov vyrubil žalobkyni rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 51 279, 59 eur, voči ktorému sa žalobkyňa odvolala. Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím č. I/225/16351-136068/2009/990723-r zo dňa 12.01.2010 dodatočný platobný výmer potvrdilo. Voči rozhodnutiu Daňového riaditeľstva podala žalobkyňa správnu žalobu. Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k. 1S/24/2010 - 52 zo dňa 21.10.2011 zamietol žalobu voči rozhodnutiu Daňového riaditeľstva SR. Najvyšší súd SR uznesením sp. zn. 5Sžf/4/2012, vyššie uvedený rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/24/2010 - 52 zo dňa 21.10.2011, na základe odvolania žalobkyne zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Krajský súd v Prešove rozsudkom č.k. 1S/24/2010 - 139 zo dňa 31.07.2013 rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR v spojení s rozhodnutím správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Dôvodom zrušenia bol nedostatočne zistený skutkový stav a nesprávne právne posúdenie veci. Najvyšší súd SR, na základe odvolania Daňového riaditeľstva, tento rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/24/2010 - 139 zo dňa 31.07.2013 uznesením sp. zn. 5Sžf/134/2013 zo dňa 29.04.2015 potvrdil. Správca dane rozhodnutím č. 100183343/2017 zo dňa 31.01.2017 vyrubil žalobkyni rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 50 062, 21 eur. Finančné riaditeľstvo SR, na základe odvolania žalobkyne, rozhodnutím č. 101967201/2017 zo dňa 14.09.2017 zrušilo rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100183343/2017 zo dňa 31.01.2017 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu procesného nedostatku. Správca dane po odstránení vytykánych väd opätovne rozhodol vo veci dňa 09.05.2018 rozhodnutím č. 100908092/2018, ktorým vyrubil rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 50 062, 21 eur. Finančné riaditeľstvo SR, na základe odvolania žalobkyne, rozhodnutím č. 101744363/2018 zo dňa 06.09.2018 rozhodnutie Daňového úradu Prešov zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie, pričom v uvedenom rozhodnutí konštatovalo, že správca dane neukončil daňovú kontrolu v zákonnej 6-mesačnej lehote podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj „zákon č. 511/1992 Zb.“) a predĺženú lehotu na vykonanie daňovej kontroly do 02.09.2009 nedodrжал, preto mal za to, že správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, následkom čoho protokol nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Následne Daňový úrad Prešov rozhodnutím č. 102133308/2018 zo dňa 26.10.2018 zastavil konanie podľa § 62 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) vo veci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 z dôvodu, že odpadol dôvod daňového konania. Uvedená daňová kontrola prebiehala za účelom zistenia a preverenia skutočnosti rozhodujúcej pre správne určenie dane na základe žalobkyňou podaného daňového priznania zo dňa 27.03.2008. V predmetnom daňovom priznaní žalobkyni k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007, ktoré bolo predmetom vyššie uvedenej kontroly, boli uvedené údaje na riadku 100 (výsledok hospodárenia) + 11 951 351,- Sk, na riadku 310 a 400 (základ dane) + 11 951 351,- Sk, na riadku 500 (základ dane znížený o odpočet daňovej straty) + 11 951 351,- Sk, na riadku 600 (daň pred uplatnením úľav na dani) 2 270 756,- Sk, na riadku 800 (daň po úľavách a po zápočte dane uvedenej na riadku 710) 2 270 756,- Sk, na riadku 810 (úhrn preddavkov zaplatených za zdaňovacie obdobie) 1 873 503,- Sk, na riadku 830 (suma dane vybranej zrážkou považovanej za preddavok na daň) 203,- Sk, na riadku 840 (celková suma preddavkov na daň) 1 873 706,- Sk, na riadku 900 (daň na úhradu- daňový nedoplatok 397 050,- Sk).

3. Ako ďalej uviedol krajský súd dňa 03.12.2018, teda po zastavení konania rozhodnutím č. 102133308/2018 zo dňa 26.10.2018, daňový subjekt podal dodatočné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007. Správca dane výzvou č. 102587499/2018 zo dňa 13.12.2018 vyzval žalobkyňu na odstránenie nedostatkov daňového priznania, teda aby dodatočné daňové priznanie podala na platnom tlačive pre príslušné zdaňovacie obdobie. Dňa 07.01.2019 žalobkyňa podala dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie 2007 na platnom tlačive, v ktorom na riadku 100 (označujúceho výsledok hospodárenia) uviedla sumu +11 951 351,- Sk, na riadku 130 (označujúceho výdavky (náklady), ktoré nie sú daňovými výdavkami podľa § 21 zákona alebo ktoré boli vynaložené v rozpore s § 19 zákona, okrem súm uvedených na r. 140, 150 a 180 (tabuľka A - III. časť) uviedla sumu 68 966 791,- Sk, to isté uviedla na riadku 200 (medzisúčet riadkov 110 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 170 + 180 + 190), na riadku 310 uviedla sumu + 80 918

142,- Sk ako základ dane, na riadku 330 sumu 80 918 142,- Sk ako úhrn vyňatých príjmov (základ dane) podliehajúcich zdaneniu v zahraničí. Ako základ dane (riadok 400) uviedla žalobkyňa v dodatočnom daňovom priznaní sumu 0,- Sk. Za daňový preplatok označila žalobkyňa sumu - 1873706,- Sk (riadok 901). V riadku 920 pod položkou posledná známa daň žalobkyňa uviedol sumu 2 270 756,- Sk a zároveň v riadku riadok 940 uviedla sumu - 2 270 756,- Sk titulom zníženia dane.

4. Na základe podaného dodatočného daňového priznania správca dane oznámil žalobkyni začatie daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 opätovne podľa § 44 ods. 4 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov a to oznámením č. 101654866/2019 zo dňa 08.07.2019. Deň začatia daňovej kontroly bol stanovený na 05.08.2019. Daňový subjekt zaslal vyjadrenie zo dňa 12.07.2019 k oznámeniu o daňovej kontrole. Správca dane spísal o začatí daňovej kontroly úradný záznam č. 101881273/2019, keďže sa žalobkyňa v deň začatia daňovej kontroly na daňový úrad nedostavila. Výzvou č. 101952092/2019 zo dňa 15.08.2019 vyzval žalovaný žalobkyňu na predloženie dokladov. Žalobkyňa vo vyjadrení zo dňa 30.08.2019 uviedla, že kontrolu vykonávanú opätovne považuje za nezákonnú, a že podala žalobu na ochranu proti inému zásahu verejnej správy. Žalovaný oznámením č. 102223067/2019 zo dňa 23.09.2019 oznámil žalobkyni, že nevykonáva kontrolu opätovne podľa § 44 ods. 4 písm. c) zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov ale podľa § 44 ods. 4 písm. a) vyššie uvedeného zákona. Z dôvodu, že žalobkyňa k výkonu daňovej kontroly nepredložila žiadne daňové a účtovné doklady preukazujúce tvrdenia v podanom dodatočnom daňovom priznaní, žalovaný spísal úradný záznam č. 102225705/2019 zo dňa 24.09.2019 o prechode z výkonu opätovnej daňovej kontroly do procesu určovania dane podľa pomôcok. Oznámením č. 102226235/2019 zo dňa 24.09.2019 uvedenú skutočnosť oznámil žalobkyni. Uvedené oznámenie bolo splnomocnenému zástupcovi žalobkyne doručené dňa 02.10.2019.

5. O určení dane podľa pomôcok správca dane vyhotovil Protokol o určení dane podľa pomôcok č. 102335372/2019 zo dňa 09.10.2019, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 102335714/2019 zo dňa 10.10.2019 doručil splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu dňa 16.10.2019. Dňa 12.10.2019 daňový subjekt doručil správcovi dane vyjadrenie k oznámeniu o určovaní dane podľa pomôcok, ktorého prílohou bola predmetná žaloba.

6. Správny súd na základe vyjadrenia žalobkyne a žalovaného zistil, že na tunajšom súde sa viedlo konanie o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy na základe žaloby podanej žalobkyňou proti žalovanému, v ktorej sa žalobkyňa domáhala vydania rozhodnutia, ktorým by správny súd zakázal žalovanému pokračovať vo vykonávaní daňovej kontroly opätovne na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2007 vykonávanej u žalobkyne, a aby mu prikázal ukončiť daňovú kontrolu. Žalobkyňa v podanej žalobe vedenej v konaní pod sp. zn. 4Sa/20/2019 a rovnako aj v predmetnej žalobe namietala, že postup žalovaného pri vykonávaní daňovej kontroly opätovne podľa § 44 ods. 4 písm. a) je nezákonný a poukázala aj na nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Správny súd v konaní vedenom pod sp. zn. 4Sa/20/2019 vo veci rozhodol uznesením zo dňa 18.12.2019, ktorým žalobu zamietol.

7. Správny súd sa v predmetnom konaní stotožňuje so závermi správneho súdu uvedené v citovanom uznesení a na tieto poukazuje:

„Na základe vyššie uvedených skutkových zistení správny súd uvádza, že v predmetnom konaní má za preukázané, že daňové konanie týkajúce sa dane z príjmov právnickej osoby, žalobcu, za zdaňovacie obdobie 2007, ktoré bolo vedené na základe daňového priznania zo dňa 27.03.2008 a účelom ktorého bolo aj verifikovanie skutočností vyplývajúcich z predmetného daňového priznania, bolo skončené rozhodnutím správcu dane č.102133308/2018 zo dňa 26.10.2018. Žalobca však dňa 03.12.2018 podal správcovi dane dodatočné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007, ktoré oproti daňovému priznaniu zo dňa 27.3.2008 obsahuje odlišné údaje čo sa týka údajov na riadkoch 130, 200, 310, 330, 400, 500, 600, 700, 800, 850, 900, 901, 910, 920 a 940. Vzhľadom na uvedené nie je vylúčená opätovná daňová kontrola za uvedené zdaňovacie obdobie, pričom predmetom kontroly môže byť iba preverenie skutočností, pri ktorých došlo k zmene údajov oproti daňovému priznaniu zo dňa 27.03.2008.

Správny súd konštatuje, že nie je možné a priori vylúčiť možnosť vykonať opätovnú daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, u toho istého daňového subjektu, ak bude vykonávaná na základe dodatočného daňového priznania, v ktorom došlo k zmene údajov oproti predchádzajúcemu daňovému priznaniu, na základe ktorého daňová kontrola už bola ukončená.

Ak by správny súd pripustil správnosť záverov uvedených žalobcom, mohlo by dôjsť k situácii, že daňový subjekt by do dodatočného daňového priznania dopísal nesprávne údaje, ktorých pravdivosť by správca dane nemohol verifikovať.

Vyššie uvedené závery správneho súdu nevyklúčujú ani právne názory vyslovené v žalobcom uvedených rozhodnutiach, keďže tieto riešia opätovnú daňovú kontrolu podľa § 44 ods. 4 písm. c) Daňového poriadku, teda kontrolu na základe podnetu ministerstva alebo finančného riaditeľstva, ktorými malo dôjsť ku konvalidácii procesného pochybenia správcu dane, a to nerešpektovaniu maximálnej dĺžky daňovej kontroly. V prejednávanom prípade ide o situáciu, kedy sa opätovná daňová kontrola vykonáva z dôvodu procesnej aktivity žalobcu a to z dôvodu podania jeho dodatočného daňového priznania, v ktorom sú uvedené odlišné údaje ako boli uvedené v daňovom priznaní v roku 2008.“

8. Správny súd konštatoval, že daňová kontrola začatá žalovaným podľa § 44 ods. 4 písm. a) Daňového poriadku nebola nezákonným postupom správcu dane a tým aj následné úkony správcu dane, ktorými oznámil žalobkyni určovanie dane podľa pomôcok nemožno označiť ako nezákonný postup. Z vyššie uvedených skutočností vyplýva, že zo strany žalovaného boli splnené všetky zákonné podmienky pre určovanie dane podľa pomôcok a postupu žalovaného ako správcu dane podľa § 48 a § 49 Daňového poriadku. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného má sa za preukázané, že konanie o určení dane podľa pomôcok bolo ukončené doručením Protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 102335714/2019 zo dňa 10.10.2019 žalobkyni podľa § 49 ods. 3 Daňového poriadku. Protokol o určení dane podľa pomôcok bol doručený splnomocnenému zástupcovi žalobkyne dňa 16.10.2019.

9. Správny súd ďalej uviedol, pokiaľ ide o rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky - nálezu sp. zn. I.ÚS 314/2015 ako aj rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/49/2016 zo dňa 31.01.2018 a sp. zn. 5Sžf/1/2016 zo dňa 20.04.2017, že v citovaných rozhodnutiach Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že zákaz opakovanej daňovej kontroly nemožno chápať ako absolútny zákaz, pretože za splnenia zákonom stanovených podmienok je možné opakovať daňovú kontrolu. Tieto závery vyplynuli z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I.ÚS 314/2015, v ktorom ústavný súd vyslovil záver, že: „Pre posúdenie toho, či v danom prípade ide o opakovanú daňovú kontrolu, je podľa názoru ústavného súdu rozhodujúce aj vymedzenie rozsahu oboch daňových kontrol. Správca dane teda môže u toho istého subjektu vykonať daňovú kontrolu rovnakej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie, pokiaľ druhá daňová kontrola bude mať vymedzený odlišný rozsah. V žiadnom prípade nie je možné vykonanie opakovanej daňovej kontroly len pre účely konvalidovania pochybení správcu dane pri predchádzajúcej daňovej kontrole. Keďže v posudzovanom prípade nebolo zistené, že by opakovaná daňová kontrola za účelom zistenie dane z príjmov právnickej osoby za obdobie roku 2008 bola vykonávaná z dôvodu žiadosti žalobcu o vrátenie dane podľa osobitných predpisov dodatočným daňovým priznaním, prípadne na podnet ministerstva, finančného riaditeľstva alebo orgánov činných v trestnom konaní, nemožno jej vykonávanie ani následné určenie dane podľa pomôcok považovať za zákonný postup správcu dane.“

10. Na základe týchto citovaných záverov Ústavného súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako aj zistených skutočností správny súd konštatoval, že žalovaný bol oprávnený vykonať opätovnú daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007, pretože predmetom kontroly boli skutočnosti, ktoré sa týkali odlišných údajov v dodatočnom daňovom priznaní. Druhá daňová kontrola mala teda odlišný rozsah.

11. Pokiaľ ide o námietku žalobkyne, že žalovaný potom, čo zistil, že žalobkyňa podala žalobu na Krajský súd v Prešove v konaní o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy z dôvodu nezákonnosti jeho postupu žalovaného pri vydaní oznámenia o opakovanej daňovej kontrole u žalobkyni na dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2007, mal žalovaný prerušiť konanie podľa § 61 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, túto námietku správny súd považuje za

neopodstatnenú a irelevantnú. Žalobkyňa v tomto prípade nevydaním rozhodnutia o prerušení konania podľa § 61 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku žalovaným namieta skôr nečinnosť orgánu verejnej správy, ktorá môže byť predmetom žaloby podľa § 248 a nasl. ustanovení Správneho súdneho poriadku, t. j. v konaní o žalobe proti nečinnosti orgánu verejnej správy nie v predmetnom konaní. Pokiaľ žalobkyňa chcela dosiahnuť, aby žalovaný ďalej vo veci opätovnej daňovej kontroly na dani z príjmov v konaní nepokračoval, mohla okrem žaloby podanej v konaní sp. zn. 4Sa/20/2019 požiadať návrhom podľa § 258 Správneho súdneho poriadku o priznanie odkladného účinku žalobe v prípade, aby by hrozila závažná ujma napadnutým iným zásahom a priznanie odkladného účinku nie je v rozpore s verejným záujmom. Žalobkyňa v konaní pod sp. zn. 4Sa/20/2019 vedenom na Krajskom súde v Prešove takýto návrh na priznanie odkladného účinku žalobe nepodala.

12. Na základe vyššie uvedených skutočností správny súd žalobu podľa § 261 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

II. Kasačná sťažnosť a vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti

13. Proti uzneseniu krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods.1 písm. g) S.s.p., v ktorej navrhla, aby kasačný súd uznesenie krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Zároveň žiadala priznať náhradu trov konania.

14. Sťažovateľka uviedla, že podstatnou skutočnosťou pre správny výklad ustanovenia § 44 ods. 4 Daňového poriadku je vysporiadanie sa so slovným spojením „vykonaná daňová kontrola“. Bez toho, aby sa zadefinovalo, aká daňová kontrola sa považuje za vykonanú, nie je možné posudzovať podmienky na jej vykonanie opätovne uvedené v ustanovení § 44 ods. 4 pod písmenami a) až d) Daňového poriadku. Za vykonanú daňovú kontrolu (riadnu) je možné považovať len takú daňovú kontrolu, ktorá bola vykonaná zákonným spôsobom, t.j. že bola vykonaná v lehote uvedenej v § 46 ods.10 Daňového poriadku. Na nezákonnú kontrolu nemožno prihliadať, pretože sa posudzuje ako keby nebola vykonaná. Na túto skutočnosť sťažovateľka výslovne upozornila správcu dane vo svojom vyjadrení zo dňa 12.07.2019. Svoje tvrdenie podporila právnym názorom Ústavného súdu SR uvedenom v jeho náleze sp. zn. I. ÚS 314/2015.

15. Podľa názoru sťažovateľky, správny súd sa výlučne sústredil na skúmanie podmienok na vykonanie daňovej kontroly opätovne v zmysle § 44 ods. 4 Daňového poriadku, ale úplne opomenul vysporiadať sa s podstatnou skutočnosťou a tou je posúdenie, či „riadna“ daňová kontrola bola vykonaná. V danej právnej veci nebola podľa sťažovateľky daňová kontrola vykonaná v súlade s § 46 ods.10 Daňového poriadku, keď došlo k uplynutiu prekluzívnej lehoty na vykonanie, a preto ju nie je možné opätovne vykonať zo žiadneho dôvodu uvedeného v § 44 ods. 4 Daňového poriadku.

16. Žalovaný navrhol aby kasačný súd kasačnú sťažnosť odmietol ako nedôvodnú.

III. Konanie na kasačnom súde

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), preskúmal napadnuté uznesenie krajského súdu v rozsahu dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti (§ 440 ods. 1 a 2 S.s.p.) a dospel k záveru, že podaná kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť.

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.

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

Podľa § 44 ods. 4 Daňového poriadku daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, je možné vykonať u toho istého daňového subjektu aj opätovne, a) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním, b) ak daňový subjekt žiada o vrátenie sumy podľa osobitných predpisov, c) na podnet ministerstva, finančného riaditeľstva, d) na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

Podľa § 62 ods. 1 písm. h) Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, daňové konanie sa zastaví, ak odpadol dôvod daňového konania.

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

Podľa ustanovenia § 15 ods. 13 veta prvá a veta štvrtá 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..

18. Podľa § 464 ods. 1 S.s.p., ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

19. Kasačný súd zistil, že v obdobnej veci tých istých účastníkov konania už rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením sp. zn. 6Sžk/11/2020 zo dňa 24.02.2021, na ktorého odôvodnenie kasačný súd poukazuje.

27. V prejednávanom prípade je nesporné, že daňová kontrola u žalobcu za zdaňovacie obdobie rok 2007 trvala dlhšie ako je zákonom povolená lehota na jej vykonanie. Táto skutočnosť bola potvrdená aj Finančným riaditeľstvom SR, ako odvolacím orgánom, v rozhodnutí č. 101744363/2018 zo dňa 06.09.2018, ktorým rozhodnutie Daňového úradu Prešov zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie s konštatovaním, že správca dane neukončil daňovú kontrolu v zákonnej 6-mesačnej lehote podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. a predĺženú lehotu na vykonanie daňovej kontroly do 02.09.2009 nedodrжал, čím správca dane nerespektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, následkom čoho protokol nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Následne Daňový úrad Prešov rozhodnutím č. 102133308/2018 zo dňa 26.10.2018 zastavil konanie podľa § 62 ods. 1 písm. h/ daňového poriadku vo veci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 z dôvodu, že odpadol dôvod daňového konania.

28. Zo zásady zákonnosti (§ 3 ods. 1 daňového poriadku) vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní sú povinné chrániť prioritne fiškálne záujmy štátu a súčasne sú povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Vo vzťahu k zachovávaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov (obdobne vid' rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/46/2016 zo dňa 13. decembra 2017).

29. V daňovom konaní sa taktiež uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom, ktorá sa prejavuje určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu, nakoľko každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu je

limitovaný aj univerzálnou zásadou proporcionality, ktorej prejavom je aj ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly.

30. V čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu boli limity obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly upravené v ustanovení § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Nezákonne dlhé trvanie daňovej kontroly vo veci žalobcu vylučuje, aby v ďalšom konaní mohli byť použité jednotlivé dôkazy, ktoré boli získané v čase od začatia daňovej kontroly.

31. Ak dôjde k situácii, pri ktorej nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly, správca dane môže iba preskúmať existenciu zákonných podmienok na prípadnú opätovnú daňovú kontrolu, rešpektujúc príslušné ustanovenia daňového poriadku a v prípade, že takýto postup daňový poriadok neumožňuje, správca dane má konanie skončiť bez dorubenia dane. To žalovaný ako správca dane v prejednávanej veci aj urobil rozhodnutím č. 102133308/2018 zo dňa 26.10.2018 podľa § 62 ods. 1 písm. h/ daňového poriadku zastavil konanie vo veci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 z dôvodu, že odpadol dôvod daňového konania.

32. Uvedené dáva zároveň aj odpoveď na argumentáciu žalovaného v kasačnej sťažnosti o nemožnosti iného ukončenia daňovej kontroly ako prerokovaním, aj keď nezákonného protokolu z daňovej kontroly podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. účinného v čase prerokovania protokolu z daňovej kontroly (04.09.2009). Doručenie protokolu z daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb., je potrebné považovať za úkon, ktorý procesne ukončil daňovú kontrolu, a teda je zrejmé, že prvotná daňová kontrola tej istej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie (dane z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2007) za aké podal žalobca následne dodatočné daňové priznanie bola vykonaná, preto podľa § 44 ods. 4 daňového poriadku, bolo u žalobcu možné vykonať daňovú kontrolu opätovne.

33. Vzhľadom na uvedené považuje kasačný súd za nedôvodnú kasačnú námietku sťažovateľa spočívajúcu v jeho konštatovaní, že predchádzajúca daňová kontrola nebola vykonaná, keď nebola vykonaná riadne, a preto nie je možné opätovne vykonať zo žiadneho dôvodu uvedeného v § 44 ods. 4 daňového poriadku.

34. Stotožňujúc sa so závermi krajského súdu obsiahnutými v ods. 18 až 20 napadnutého uznesenia kasačný súd zdôrazňuje, že ak by sa súd stotožnil s názorom sťažovateľa, že pôvodná daňová kontrola nebola vykonaná, pretože nebola ukončená riadne (v zákonom stanovenej lehote), znamenalo by to, že kontrola skončená neskôr by nemala ohraničenie a v prípade, ak by nasala situácia, obdobná ako v prejednávanej veci, existovala by prekážka pre ktorú by si žalovaný nemohol plniť zákonom stanovenú povinnosť chrániť fiškálne záujmy štátu, pretože by nemohol zisťovať a preveriť skutočnosti pre správne určenie dane v prípade, ak by nastali zmeny v skutočnostiach deklarovaných v rámci pôvodnej daňovej kontroly.

35. V prejednávanej veci je podstatné najmä to, že sám sťažovateľ deklaroval dodatočným daňovým priznaním zo dňa 07.01.2019 skutočnosti odlišné od skutočností deklarovaných v pôvodnom daňovom priznaní zo dňa 27.03.2008, ktoré dostatočne špecifikoval krajský súd v ods. 15 a 16 napadnutého rozhodnutia. Ak má žalovaný chrániť fiškálne záujmy štátu, vykonávaním dozoru nad daňovými subjektami v rámci plnenia ich povinností voči štátnemu rozpočtu v súlade s hmotnoprávnymi predpismi, musí mať možnosť overiť skutočnosti uvádzané žalobcom v dodatočnom daňovom priznaní, pokiaľ sú iné ako tie, ktoré preveroval v rámci prvotnej daňovej kontroly vychádzajúc z predchádzajúceho daňového konania.

36. V súvislosti so závermi ústavného a najvyššieho súdu, na ktoré žalobca v kasačnej sťažnosti poukazuje sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje s konštatovaním krajského súdu v bode 21.

napadnutého uznesenia, že tieto sa týkajú inej skutkovej situácie (opakovanej daňovej kontroly z toho istého dôvodu).

37. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že žalovaný v kasačnej sťažnosti neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozhodnutia krajského súdu, preto kasačnú sťažnosť žalovaného podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

20. Na základe vyššie uvedeného najvyšší správny súd uvádza, že žalovaný bol oprávnený vykonať opätovnú daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007, pretože predmetom kontroly boli skutočnosti, ktoré sa týkali odlišných údajov v dodatočnom daňovom priznaní. Druhá daňová kontrola mala teda odlišný obsah. Taktiež najvyšší správny súd opätovne zhodne s názorom vysloveným v citovanom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžk/11/2020 zo dňa 24.02.2021 udáva, že doručenie protokolu z daňovej kontroly v zmysle § 15 ods.12 zákona č. 511/1992 Zb. je potrebné považovať za úkon, ktorý procesne ukončil daňovú kontrolu, a teda je zrejmé, že prvotná daňová kontrola tej istej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie (dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2007) za aké podala sťažovateľka následné dodatočné daňové priznanie bola vykonaná, preto podľa § 44 ods. 4 daňového poriadku, bolo u sťažovateľky možné vykonať daňovú kontrolu opätovne.

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konštatuje, že sťažovateľka v kasačnej sťažnosti neuviedla také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku krajského súdu, preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

22. Keďže sťažovateľka v kasačnom konaní nemala úspech, nevzniklo jej právo na náhradu trov kasačného konania, aplikujúc ustanovenie § 167 ods.1 v spojení s § 467 ods.1 S.s.p. a contrario. Žalovanému trovy konania nevznikli, ani nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre ich priznanie postupom podľa § 168 v spojení s § 467 ods.1 S.s.p.

23. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne (§ 463 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok n i e j e prípustný.

