

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/74/2019
Identifikačné číslo spisu: 3019200042
Dátum vydania rozhodnutia: 26.01.2021
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:3019200042.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: T M G, a.s., IČO: 31 645 909, so sídlom Priemyselná č. 9A, 971 01 Prievidza, zast.: Advokátskou kanceláriou OLŠOVSKÝ, spol. s r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 50 595 652, so sídlom G. Švéniho č. 6, 971 01 Prievidza, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 13. augusta 2019 č.k. 11S/24/2019-137, takto

rozhodol:

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

Žalobcovi právo na úplnú náhradu trov kasačného konania voči sťažovateľovi p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti zo 07.10.2019 (č.l. 144) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 13. augusta 2019 č.k. 11S/24/2019-137 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd rozhodnutie žalovaného č. 102135966/2018 zo dňa 02.11.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 12) ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 100622873/2018 zo dňa 26.03.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ - č.l. 33), obidve vydané v daňovom konaní, zrušil.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o explicitne označený nasledovný dôvod:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 60

zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vo vzťahu k vznesenej námietke zaujatosti pracovníkov správcu dane.

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2014 v tam uvedenej sume.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

5. Výrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 a nasl. ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie (v preskúmanej veci išlo o mesiace marec, máj a jún 2014) boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 20725054/2015 zo dňa 25.08.2015 (ďalej len „protokol“).

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

6. Vo vzťahu k nutnosti a vhodnosti rozhodnúť o námietke zaujatosti podľa § 60 Daňového poriadku vznesenej žalobcom správca dane v prvostupňovom rozhodnutí (str. 32 tohto rozhodnutia) uviedol iba nasledujúci text:

„Vznesená námietka daňového subjektu vo veci zaujatosti podľa § 60 daňového poriadku bude posudzovaná v osobitnom konaní. “

Podľa § 60 ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený, ak so zreteľom na jeho pomer k veci alebo k účastníkovi konania možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti.

Podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený aj vtedy, ak sa v tej istej veci zúčastnil daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa.

Podľa § 60 ods. 3 Daňového poriadku v citovanom znení zamestnanec príslušného orgánu zúčastnený na daňovom konaní je povinný neodkladne oznámiť príslušnému nadriadenému zamestnancovi tohto orgánu skutočnosti uvedené v odsekoch 1 a 2 a ďalšie skutočnosti preukazujúce zaujatosť zamestnanca príslušného orgánu.

Podľa § 60 ods. 4 Daňového poriadku v citovanom znení platí, že ak sa účastník daňového konania dozvie skutočnosti preukazujúce vylúčenie zamestnanca podľa odsekov 1 a 2, môže podať príslušnému orgánu námietku zaujatosti.

Podľa § 60 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení zamestnanec príslušného orgánu, o ktorého nezaujatosti sú pochybnosti, môže do doby, keď bude rozhodnuté o tom, či je zaujatý, vykonať vo veci len nevyhnutné úkony.

Podľa § 60 ods. 6 Daňového poriadku v citovanom znení 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.

Podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku v citovanom znení platí, že ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu.

7. Žalovaný v preskúvanom rozhodnutí k námietkam zaujatosti uviedol (str. 9 preskúvaného rozhodnutia), že

„Správcovi dane bolo dňa 13.07.2015 prostredníctvom elektronickej podateľne (evidenčné číslo 6/09887057/2015) doručené vyjadrenie platiteľa na Výzvu číslo 20412000/2015 zo dňa 23.06.2015. Platiteľ v bode 4.) svojho vyjadrenia žiada, aby správca dane pri vyhodnocovaní dôkazov z vykonávanej daňovej kontroly nebral do úvahy odpovede obchodných partnerov platiteľa (HATER Handlová s.r.o., TEZAS s.r.o., COMBIN Banská Štiavnica s.r.o., STRABAG s.r.o., Štátny geologický ústav Dionýza Štúra, LINEKO Slovensko s.r.o., ESPA s.r.o., H. Q., ALAS Slovakia s.r.o., Si.To.Ro. s.r.o., KSR - Kameňolomy SR s.r.o., ENVIGEO, a.s., ELGEO - Trading, s.r.o., AUDIT - NOTAX s.r.o.) na otázky, ktoré majú charakter výsluchu, z dôvodu, že boli získané zamestnancami správcu dane v rozpore s daňovým poriadkom (§ 25 ods. 4).

V bode 7.) predmetného vyjadrenia platiteľ vzniesol námietku zaujatosti voči konajúcim zamestnancom správcu dane a to pre pomer k veci.

V bode 8.) vyjadrenia platiteľ žiada v ďalšom zabezpečiť konanie v zmysle § 3 ods. 1 daňového poriadku.

Správca dane vyzval platiteľa na doplnenie jeho podania doručeného dňa 13.07.2015 vo veci vznesenej námietky zaujatosti konajúcich zamestnancov správcu dane (Výzva číslo 21051317/2015 zo dňa 21.10.2015).

Platiteľ na základe uvedenej výzvy doplnil svoje podanie o požadované skutočnosti prostredníctvom elektronickej podateľne dňa 23.11.2015 (evidenčné číslo 6/14331379/2015).

Následne Daňový úrad Trenčín vydal Oznámenie číslo 21447219/2015 zo dňa 09.12.2015, ktorým platiteľovi oznámil, že jeho podanie zo dňa 13.07.2015, doplnené na základe výzvy správcu dane dňa 23.11.2015, nie je možné považovať za námietku zaujatosti voči zamestnancom správcu dane."

8. Samotný proces riešenia vznesených námietok zaujatosti žalovaný objasnil tak, že riaditeľka odboru kontroly a analýz správcu dane, ako najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec pre namietanú zamestnankyňu pani P. K. E., vedúcu oddelenia daňovej kontroly 7 správcu dane (námietka z 13.07.2015 doplnené 23.11.2015), rozhodnutím zo dňa 12.07.2016 rozhodla o nevyklúčení uvedenej zamestnankyne správcu dane z dotknutého daňového konania.

9. Ďalej menovaná P. K. E., ako najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec pre namietaného zamestnanca pána P. C. Q. a p. P. V. (námietka z 13.07.2015 doplnené 23.11.2015), rozhodnutiami zo dňa 15.08.2016 rozhodla o nevyklúčení uvedených zamestnancov správcu dane z dotknutého daňového konania.

10. Rovnako menovaná P. K. E., ako najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec pre namietaného zamestnanca pána P. C. Q. a p. P. R. E. (námietka z 21.09.2016), rozhodnutiami zo dňa 26.09.2016 rozhodla o nevyklúčení uvedených zamestnancov správcu dane z dotknutého daňového konania.

11. Následne riaditeľka odboru kontroly a analýz správcu dane, ako najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec pre namietanú zamestnankyňu pani P. K. E., vedúcu oddelenia daňovej kontroly 7 správcu dane (námietka z 28.09.2016), rozhodnutím zo dňa 06.10.2016 rozhodla o nevyklúčení uvedenej zamestnankyne správcu dane z dotknutého daňového konania.

12. Uvedený postup správcu dane po vznesení námietok zaujatosti žalovaný obhajoval (str. 21 a 22 preskúmaného rozhodnutia) najmä tým, že vyhotovenie protokolu z daňovej kontroly označil za nevyhnutný úkon v danej veci vzhľadom na časovo prísne obmedzené oprávnenie správcu dane (viď § 46 ods. 10 Daňového poriadku) zasahovať do práv kontrolovaného daňového subjektu.

13. Námietky žalobcu, týkajúce sa nezákonnosti a nulity prvostupňového rozhodnutia z dôvodu jeho vydania vecne nepríslušným orgánom bez právnej subjektivity a že neobsahuje všetky zákonné náležitosti v zmysle Daňového poriadku, žalovaný odmietol s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/25/2016 zo dňa 23. mája 2018.

14. Vo vzťahu k meritu daňového konania sa žalovaný stotožnil so skutkovými zisteniami a právnymi závermi správcu dane, t.j. že princíp neutrality DPH bol porušený, a teda k daňovému úniku došlo už na prvom stupni správcu dane zisteného obchodného reťazca.

III.

Konanie na správnom súde

15. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Trenčíne všeobecnú správnu žalobu doručенú dňa 23.01.2019.

16. Nakoľko žalobca vo svojej žalobe navrhoval aj priznať odkladný účinok správnej žalobe, Krajský súd v Trenčíne uznesením zo dňa 27. marca 2019 návrh žalobcu na odkladný účinok správnej žaloby zamietol.

17. Úlohou Krajského súdu v Trenčíne ako správneho súdu bolo posúdiť zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup daňových orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p. Po oboznámení sa so spisom správcu dane dospel k záveru, že žaloba bola podaná dôvodne (najmä. č. 7 napadnutého rozsudku). Preto postupom podľa § 191 ods. 1 písm. g) a odsek 3 písm. a) S.s.p. v napadnutom rozsudku vyslovil, že preskúmané rozhodnutie a tiež prvostupňové rozhodnutie zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa § 191 ods. 1 písm. g) S.s.p. v citovanom znení správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

18. S poukazom na niektoré ustanovenia Správneho súdneho poriadku a Daňového poriadku a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zdôraznil, že zamestnanci správcu dane bez toho, aby vec predložili na rozhodnutie o podanej námietke svojmu nadriadenému, vykonávali ďalšie úkony a najmä dňa 25.08.2015 vypracovali protokol, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu doručili žalobcovi. Tento postup správny súd (viď č. 13 napadnutého rozsudku) vyhodnotil, že je v rozpore s ust. § 60 Daňového poriadku.

19. Ďalej správny súd uviedol (viď už citované č. 13 napadnutého rozsudku), že :
„bolo potrebné najskôr rozhodnúť o námietke zaujatosti a až po právoplatnosti rozhodnutí o nej mohli namietaní zamestnanci ďalej vykonávať úkony vo veci, pokiaľ neboli vylúčení. Vypracovanie protokolu a výzvy, obe zo dňa 25.08.2015, správny súd nepovažuje za nevyhnutný úkon, ako tvrdí žalovaný. Nevyhnutným úkonom je taký úkon, ktorý neznesie odklad. Vzhľadom k tomu, že v čase podania námietky zaujatosti do zákonom stanovenej 1-ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly ostávali takmer 3 mesiace, vypracovanie protokolu a jeho doručenie spolu s výzvou žalobcovi, nie je možné považovať za nevyhnutný úkon v zmysle § 60 ods. 5 Daňového poriadku. Správny súd má za to, že správca dane mal dostatok času na rozhodnutie o námietke zaujatosti a dodržanie zákonnej lehoty na daňovú kontrolu, keďže proti takémuto rozhodnutiu nie sú prípustné opravné prostriedky. Tým, že správca dane nepostupoval zákonom prepísaným spôsobom a o námietke zaujatosti pred vypracovaním a dorúčením protokolu žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa nerozhodol, dopustil sa nezákonného postupu v daňovej kontrole, porušil základnú zásadu daňového konania, vyplývajúcu z ust. § 3 ods. 1 Daňového poriadku.“

20. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba je dôvodná. Preto vyslovil pokyn, že v ďalšom konaní bude úlohou správcu dane ukončiť daňovú kontrolu zákonným spôsobom, t.j. vypracovať protokol a opätovne ho spolu s výzvou na vyjadrenie sa doručiť žalobcovi, pričom sa správca dane musí vypořiadat' i s tým, či bola daňová kontrola ukončená v zákonom stanovenej lehote a postupovať bude v súlade s Daňovým poriadkom.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenia

A)

21. Ako kasačný súd uviedol v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť spísanú zamestnancom žalovaného s požadovaným vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa, v ktorej mal postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p., vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2, uviesť sťažnostné body, ktoré sú podľa sťažovateľa nasledujúce:

k § 440 ods. 1 písm. g):

- správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 60 Daňového poriadku vo vzťahu k vznesenej námietke zaujatosti pracovníkov správcu dane, nakoľko o rozhodnutí sťažovateľa č. 103293581/2016 zo 07.06.2016 bolo o žalobcom podanej námietke zaujatosti zamestnancov správcu dane príslušnými nadriadenými rozhodnuté, o konštatovalo sa ich nevyklúčenie z príslušných konaní v danej veci, o žalobcom podaná námietka nebola dôvodná a namietaná zaujatosť zamestnancov správcu dane vykonávajúcich daňovú kontrolu nebola žalobcom namietaná opodstatnená,
- vyhotovenie protokolu žalobcom namietanými zamestnancami správcu dane bolo nevyhnutným úkonom v danej veci, nakoľko o výkon daňovej kontroly je obmedzený najviac na jeden rok odo dňa začatia daňovej kontroly v zmysle ustanovenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

22. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správneému súdu na ďalšie konanie. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti k právu na náhradu trov kasačného konania nenavrhol procesné riešenie.

B)

23. Z vyjadrenia žalobcu z 28.10.2019 (č.l. 156) ku kasačnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ neuvádza žiadne nové právne relevantné skutočnosti.

24. Ďalej žalobca poukázal na rozpor medzi argumentáciou sťažovateľa, že napadnutý rozsudok má nedostatky zhrnuté v jeho záveroch, ktoré predstavujú podstatnú vadu konania ale následne uvádza ako jediný dôvod svojej kasačnej sťažnosti nesprávne právne posúdenie (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.). Takýto spôsob obrany je pre žalobcu nielen nejasný ale aj právna úprava toto neumožňuje.

25. Ďalej sa žalobca vyjadril k argumentom sťažovateľa, že na vyhotovenie protokolu a na jeho zaslanie spolu s výzvou je nutné nazerat' ako n neodkladné úkony. Toto žalobca odmietol a rovnako neakceptoval ani argumentáciu sťažovateľa, ktorá vychádzala z plynutia jednoročnej zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

26. Tiež sa žalobca vyjadril k napadnutému rozsudku, ktorý označil za zákonný a v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou. Ak by však mal pripustiť opak, tak by zamestnanec správcu dane, voči ktorému bola vznesená námietka zaujatosti, mohol robiť úkony v konaní aj za situácie, že existuje pomerne dlhá lehota (v preskúmvanej veci 3 mesiace) na skončenie kontroly, pričom napríklad lehota na podanie odvolania v daňovom konaní je pätnásťdňová. potom by rozhodnutie o jeho zaujatosti nasledovalo až po skončení kontroly.

27. Záverom žalobca navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil trovy kasačného konania bez špecifikácie ich výšky.

IV.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

28. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež ako „Najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. januára 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

29. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmvanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

30. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že právo na súdnu ochranu (čl. 46 a nasl. Ústavy Slovenskej republiky) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu

spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (čl. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím správneho súdu a ktorej aplikácia môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

31. Pôvodná úprava súdneho prieskumu rozhodnutí správnych orgánov vrátane inštitútu opravných prostriedkov sa od účinnosti Správneho súdneho poriadku podstatne zmenila s tým, že konanie o kasačnej sťažnosti má zabezpečiť tri rozdielne úlohy, a to rýchlu a efektívnu nápravu najpodstatnejších procesných pochybení, objasnenie otázok zásadného právneho významu ako aj zjednocovanie judikatúry. Je potom na zvážení sťažovateľa vrátane zvýšeného významu úlohy kvalifikovane právneho konania sťažovateľa (§ 5 ods. 5 v spojení s § 449 ods. 1 veta prvá S.s.p.), ktorú z uvedených úloh má ním podaná kasačná sťažnosť v správnom súdnictve plniť.

32. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti [sťažnostný návrh podľa § 445 ods. 1 písm. d) S.s.p.] objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

B) K nesprávnemu právnemu posúdeniu veci - písm. g):

33. Sťažovateľ prostredníctvom jediného dôvodu namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmanú vec, t.j. meritum sporu [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.]. Uvedený dôvod kasačnej sťažnosti v medziach sťažnostných bodov nepovažuje kasačný súd za naplnený a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov odmietol.

34. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje v zmysle svojej ustálenej rozhodovacej praxe (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/10/2018 zo dňa 13. septembra 2019) na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, v medziach a vo väzbe na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/ citovaného odseku 1).

35. Sťažovateľ na podporu svojho dôvodu najmä brojí proti jednotlivým skutkovým záverom správneho súdu, ktoré podporuje žalobca. Najmä pri argumentácii o neodkladnosti úkonov daňovej kontroly vykonaných zamestnancami namietanými žalobcom, t.j. vyhotovenie protokolu a následné jeho zaslanie spolu s výzvou na vyjadrenie sa k nemu, vychádza sťažovateľ z existencie limitnej zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly ako aj z charakteru daňovej kontroly. Navyše poukazuje na výsledok následného rozhodovania o námietke zaujatosti a z toho ex tunc odvodzuje zákonnosť svojho postupu.

36. Kasačný súd nemôže s takouto argumentáciou vysloviť súhlas. Správny súd jasne a prehľadne vo svojich záveroch odôvodnil procesné pochybenie správcu dane, keď po vznesení námietky zaujatosti bezodkladne nerozhodol o jej dôvodnosti. Tým, že svojou nečinnosťou správca dane umožnil ďalej konať takto namietaným zamestnancom, zaťažil svoju rozhodovaciu činnosť podstatnou procesnou vadou.

37. V svojej doterajšej judikatúre Najvyšší súd (napríklad rozsudok sp.zn. 1Sžf/91/2015 zo dňa 24. januára 2017) k danej problematike uvádza :

„Daňová kontrola je zákonom ustanovený prípravný (t.j. zisťovací alebo preverovací) proces správcu dane (viď systematický výklad vychádzajúci zo zaradenia daňovej kontroly do Tretieho dielu [Postup pri

daňovej kontrole] Prvej hlavy [Príprava daňového konania] Druhej časti [Činnosti správcu dane] Daňového poriadku) smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) so zachytením skutkových „de facto“ zistení, ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu.

Správca dane na jednej strane počas výkonu daňovej kontroly je oprávnený na ukládanie množstva procesných daňových povinností, čo predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy.

Na druhej strane proces zisťovania, resp. preverovania správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo pravdivosti údajov v nich uvedených na základe dôkazných prostriedkov prostredníctvom vlastnej úvahy je predovšetkým duševným postupom správcu dane, počas ktorého správca dane musí vzhľadom na rôznorodosť preverovaných príjmových činností daňového subjektu prihliadať nielen na vnútroštátne ale aj na dôkazy zadovážené z iných štátov, čo predpokladá aj Smernica 2011/16"

38. Práve hodnotiacia činnosť zamestnancov správcu dane počas výkonu daňovej kontroly odlišuje tento dôkazný prostriedok od skupiny zvyšných dôkazných prostriedkov (§ 46 ods. 8 v spojení s § 47 písm. h/ Daňového poriadku). V súlade s českou judikatúrou (napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 3Afs 21/2003) aj kasačný súd konštatuje, že hodnotenie dôkazných prostriedkov predložených či získaných počas daňovej kontroly a z nich vyplývajúcich dôkazov na základe vlastnej úvahy správcu dane je jeho myšlienkovou úvahou, počas ktorej usudzujúci subjekt prijíma jedno tvrdenie a odmieta protikladné iné, pričom sa opiera o logické, systematické, historické, pravdepodobnostné, vierohodné a iné úsudky.

39. Nie je možné vylúčiť, že práve uvedená hodnotiacia činnosť môže byť u namietaného zamestnanca správcu dane zdrojom nezákonnosti nasledujúceho daňového konania, ibaže je bezodkladne (viď „mutatis mutandis“ usmernenie o bezodkladnosti zakotvené v § 60 ods. 3 Daňového poriadku) vyslovené jeho nadriadeným orgánom, že nie je vylúčený z príslušného konania (kontroly). Navyše tento okamih umocňuje oprávnenie zamestnanca správcu dane, že iba jeho záver o existencii rozdielu v sume splatnej, vykázanej alebo nárokovanej je v zmysle § 46 v spojení s § 68 Daňového poriadku právnou podmienkou na začatie vyrubovacieho konania.

Podľa § 46 ods. 8 vety druhá až šiesta Daňového poriadku v citovanom znení platí, že ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasíela.

Podľa § 68 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku v citovanom znení platí, že 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 nezasíela.

40. Navyše argumentáciu sťažovateľa, že vzhľadom na zákonné časové obmedzenie vykonávania daňovej kontroly a na zvyšný čas predstavujúci cca 3 mesiace na završenie daňovej kontroly vyhotovením predmetného protokolu bol nútený označiť vyhotovenie protokolu za neodkladný úkon v zmysle § 60 od. 5 Daňového poriadku, nemá oporu v citovanom predpise. Rovnako nezáujem správcu dane riešiť uvedenú námietku (resp. uvedené námietky) včas (t.j. po dni 13.07.2015), je v rozpore s jeho snahou konvalidovať svoju procesnú pasivitu nečinnosť úkonmi v druhej polovici roku 2016 (viď body

č. 8 ž č. 11 tohto rozsudku). Preto nie je možné označiť vyhotovenie protokolu a na nej nadväzujúci úkony za neodkladné úkony v zmysle § 60 Daňového poriadku.

41. Na základe uvedeného musel kasačný súd vyhodnotiť dôvod kasačnej sťažnosti ako aj samotnú kasačnú sťažnosť, že nie je dôvodná (§ 461 S.s.p.), a preto ju v zmysle svojho oprávnenia zamietol.

VI.

42. Kasačný súd vzhľadom na dôvod kasačnej sťažnosti uplatnený sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 139 S.s.p. Postup predchádzajúci vydaniu preskúmaného rozhodnutia je zaťažený závažnou procesnou vadou, čím nespĺňa požiadavku zákonodarcu na riadne zistený skutkový stav v zmysle § 63 Daňového poriadku s tým dôsledkom, že následne rovnako žalovaný nesprávne právne posúdil preskúmanú vec. Kasačný súd sa preto na základe vyššie uvedeného nemohol stotožniť so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistených v daňovom konaní o tom, že princíp neutrality DPH bol porušený a došlo k daňovému úniku (viď bod č. 14 tohto rozsudku).

43. Počas konania kasačný súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

44. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a vyjadrenia žalobcu/žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 1Sžfk/10/2018, poprípade sp.zn. 1Sžf/91/2015, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty ako aj svojej úlohy zjednocovateľa súdnej judikatúry (§ 20 S.s.p.) odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

45. Kasačný súd v preskúmanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania bolo potrebné.

46. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nenastalo, a naopak žalobca ako protistrana bol úspešný.

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).