

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/57/2018
Identifikačné číslo spisu: 8017200367
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8017200367.1

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 (v konaní sťažovateľ): JM-STAV AGRO s.r.o., so sídlom Radoma 87, 090 42 Radoma, IČO: 45 353 042, zast. JUDr. Ivom Babjakom, advokátom, so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 17. januára 2018 č. k. 2S/27/2017-44 takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 100718657/2017 z 27.04.2017 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie č. 1“) žalovaný 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 len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 104541206/2016 z 27.12.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie č. 2“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane v sume 5.573,57 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej len

„daň", resp. „DPH") za zdaňovacie obdobie apríl 2015.

2. Rozhodnutím č. 100718365/2017 z 27.04.2017 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie č. 2") žalovaný 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 len „Daňový poriadok") potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane") č. 104541112/2016 z 28.12.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie č. 2"), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane v sume 13.767,29 eura na DPH za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2015.

3. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.") za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2015 a apríl 2015, zachyteného v protokole z daňovej kontroly č. 104014385/2016 z 30.09.2016 (ďalej len „protokol"). Správca dane konštatoval, že žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov dodávateľmi deklarovateľmi na predložených faktúrach, a preto nepriznal daňovému subjektu odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti VAKPO s.r.o., DIPCOM s.r.o. a Management media s.r.o. za dodanie tovaru a služieb. Správca dane svoje rozhodnutia odôvodnil tým, že síce má preukázané, že stavba Nízkokapacitná ubytovňa Šandal bola realizovaná, ale nebolo preukázané, že tovary a služby boli dodané dodávateľmi uvedených na preverovaných faktúrach. Podľa správcu dane o existencii zdaniteľných obchodov svedčí len existencia formálnych dokladov.

II.

Konanie na krajskom súde

4. Správnymi žalobami podanými na Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd") sa žalobca domáhal zrušenia napadnutých rozhodnutí č. 1 a 2 spolu s prvostupňovými rozhodnutiami č. 1 a 2 a vrátenia vecí na ďalšie konanie. Žaloby odôvodnil tým, že rozhodnutia žalovaného neboli vydané v súlade so zákonom, pretože sa zakladajú na nesprávnom právnom posúdení vecí, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia a týmito rozhodnutiami bol žalobca ukrátený na svojich právach. Žalobca za závažné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy označil porušenie ustanovení § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku.

5. Krajský súd na pojednávaní dňa 17.01.2018 v zmysle ustanovenia § 65 ods. 1 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.") spojil na spoločné konanie vecí vedené na krajskom súde pod sp. zn. 2S/27/2017 a 2S/28/2018 z dôvodu, že ide o totožných účastníkov, ako aj rovnaký predmet konania vzhľadom na zdaňovacie obdobia roku 2015 s tým, že budú vedené pod sp. zn. 2S/27/2017.

6. Krajský súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutia ako aj postup žalovaného a správcu dane a dospel k záveru, že žaloby nie sú dôvodné, a preto ich podľa § 190 S.s.p. zamietol. Krajský súd považoval postup správcu dane za zákonný, a teda nie je podkladom na vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Čo sa týka napadnutých rozhodnutí žalovaného krajský súd poukázal na to, že napadnuté rozhodnutia sú jasné, zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, pričom žalovaný sa v nich v dostatočnej miere vysporiadal s námietkami žalobcu.

7. Krajský súd zdôraznil, že žalobcom namietané skutočnosti posúdil najmä z hľadiska, či boli spôsobilé zasiahnuť do subjektívnych práv žalobcu a či priamo ovplyvnili princíp spravodlivého konania a spôsobili daňovému subjektu odňatie možnosti riadne konať pred daňovým orgánom. Po preskúmaní administratívneho a súdneho spisu mal krajský súd za to, že vydanie protokolu dňa 30.09.2016, teda v lehote na vyjadrenie žalobcu k oboznámeniu so zisteniami správcu dane č. 103951278/2016 z 21.09.2015 (ďalej len „oboznámenie") nepredstavuje tak podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

8. Podľa krajského súdu mal žalobca v priebehu daňovej kontroly možnosť nazerat' do spisu správcu dane, vyjadrovať sa k jednotlivým zisteniam správcu dane, na čo bol aj viackrát vyzývaný. Správca dane ako vyplýva z administratívneho spisu minimálne trikrát v priebehu daňovej kontroly oznámil žalobcovi pochybnosti o vykonaní zdaniteľných obchodov, pričom súčasne s každým takýmto oznámením vyzval žalobcu na predloženie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia. Právom daňového subjektu je v zmysle § 45 ods. 1 písm. c) a f) Daňového poriadku predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať správcovi dane dôkazy, ktoré sám nemôže predložiť a taktiež aj povinnosť vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Medzi povinnosťmi daňového subjektu patrí v zmysle § 45 ods. 2 písm. c), d) a e) Daňového poriadku poskytovať požadované informácie, predkladať záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis ako aj iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady vo forme požadovanej správcom dane a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia a predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce tvrdenia daňového subjektu.

9. Žalobca mal teda možnosť od 20.10.2015 kedykoľvek nahliadnúť do spisu ako aj požadovať od správcu dane oboznámenie o zisteniach správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Uvedené využil žalobca aj podaním z 08.07.2016, v ktorom požiadal správcu dane, aby mu zistenia z daňovej kontroly oznámil písomne. Správca dane mu v zmysle jeho požiadavky písomne doručil výzvu na predloženie dôkazov č. 103599608/2016 z 26.07.2016, v ktorej mu oznámil zistenia v priebehu daňovej kontroly a vyzval ho na predloženie dôkazov požadovaných správcom dane. Na predmetnú výzvu odpovedal žalobca listom označeným ako „Výzva na predloženie dôkazov - vyjadrenie zo dňa 11.8.2016“, v ktorom na preukázanie svojich tvrdení navrhol vypočuť svedkov F. W. a S.Á. Q.. Správca dane návrhu žalobcu vyhovel a navrhnutých svedkov vypočuť dňa 29.09.2016 za prítomnosti žalobcu, ktorý k ich výsluchom nemal žiadne pripomienky. Na základe uvedeného mal krajský súd za to, že zo strany správcu dane nedošlo k porušeniu zákona spočívajúceho v odňatí možnosti konať pred orgánom verejnej správy a správca dane postupoval v úzkej súčinnosti s kontrolovaným daňovým subjektom, pričom mu poskytol dostatočný časový priestor na vyjadrenia a návrhy na dokazovanie.

10. K namietanej skutočnosti, že správca dane v lehote na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam vydal protokol, ktorého doručením žalobcovi sa daňová kontrola končí, mal krajský súd za to, že na strane správcu dane došlo k porušeniu procesných povinností, keď žalobcovi poskytol lehotu na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam a bez toho, aby v predmetnej veci uplynula lehota na vyjadrenie, vydal vo veci protokol o výsledku daňovej kontroly, čím mu odoprel právo, aby jeho vyjadrenia boli súčasťou protokolu, avšak uvedené porušenie povinností správcu dane nemožno klasifikovať ako podstatné porušenie daňových predpisov, ktoré následne spôsobilo porušenie práva žalobcu, keďže ako bolo vyššie uvedené daňová kontrola prebiehala od 20.10.2015 do 03.10.2016, pričom žalobca počas celej kontroly nevyužil svoje právo a nežiadal, aby jeho vyjadrenia boli súčasťou protokolu.

11. Taktiež žalobca ani na ústnom pojednávaní dňa 29.09.2016, t.j. sedem dní odo dňa doručenia oboznámenia nevyužil svoje právo a nežiadal, aby jeho vyjadrenia boli súčasťou protokolu a ani nevyužil možnosť vyjadriť sa k uvedenému oboznámeniu osobne u správcu dane. Krajský súd taktiež poukázal na tú skutočnosť, že protokol bol žalobcovi doručený dňa 03.10.2016, teda v posledný deň lehoty na vyjadrenie sa k „oboznámeniu, avšak žalobca ani v posledný deň lehoty nepodal na poštovú prepravu vyjadrenie k oboznámeniu a návrhy na doplnenie dokazovania. Uvedené vyjadrenie nebolo správcovi dane doručené ani následne po uplynutí lehoty určenej správcom dane. Žalobca ani po doručení protokolu o daňovej kontrole a výzve na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole a označení dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, ktoré nemohol uviesť v rámci daňovej kontroly, sa k vecnej stránke daňovej kontroly už nevyjadril. Žalobca namietal iba procesné pochybenie správcu dane, ktoré mohol následne v priebehu vykonávacieho konania podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku odstrániť.

12. Na základe uvedeného mal krajský súd za to, že žalobcom namietané skutočnosti nepredstavujú podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré by zasiahli do subjektívnych práv žalobcu, keďže žalobca mohol svojim konaním v priebehu vyrubovacieho konania navrhnúť dôkazy, ktoré pri daňovej kontrole z dôvodu predčasného vydania protokolu nemohol navrhnúť. Krajský súd považoval konanie žalobcu za účelové, keď v rámci námietok voči

vyhotovenému protokolu okrem procesných pochybení neuviedol žiadne skutočnosti, ktoré žiada aby boli predmetom dokazovania a taktiež ani nenavrhol žiadny dôkaz na preukázanie svojich tvrdení. Krajský súd poukázal aj na ustanovenie § 5 ods. 12 S.s.p., pričom v predmetnom prípade žalobca vo svojich žalobách nepoukázal v čom spočívalo nedostatočne zistenie skutkového stavu a ktoré dôkazy správca dane nesprávne vyhodnotil. Žalobca napriek tomu, že od 29.12.2015 mal vedomosť, že správca dane spochybňuje dodanie tovarov a služieb nenavrhol v celom administratívnom konaní ani v žalobe iné dôkazy na preukázanie tvrdení ako tie, ktoré správca dane počas daňovej kontroly vykonal. Žalobca svoje žalobné námietky založil na procesnom pochybení správcu dane, ktoré však nespôsobilo porušenie subjektívneho práva žalobcu. Žalobca mal možnosť navrhnúť a predložiť dôkazy vo vyrubovacom konaní, ktoré nemohol predložiť počas daňovej kontroly z dôvodu, že bola skončená skôr ako uplynula žalobcovi lehota na vyjadrenie sa k oboznámeniu.

13. K rozhodnutiam, na ktoré poukázal žalobca, krajský súd konštatoval, že Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd“) v nich poukázal na jednu zo základných zásad daňového konania, a to zásadu zákonnosti a poukázal na obsah jednotlivých rozhodnutí. V žiadnom z uvedených rozhodnutí však Ústavný súd Slovenskej republiky nerieši totožnú skutkovú vec a neuvádza, že by porušenie ustanovenia ako v uvedenom prípade malo za následok podstatné porušenie predpisov o konaní pred orgánom verejnej správy a následného vydania nezákonného rozhodnutia.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

14. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou z 27.02.2018, v ktorej uviedol nasledovné dôvody kasačnej sťažnosti:

- krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.)
- krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

15. Sťažovateľ poukázal na zásadu zákonnosti vyjadrenú v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „Ústava“), či dodržiavanie procesných práv účastníkov konania a v tejto súvislosti ďalej na nález Ústavného súdu z 18.09.2008 sp. zn. I. ÚS 241/2007, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. M-Sž doV 1/00, nález Ústavného súdu z 16.12.2015 sp. zn. I. ÚS 314/2015, nález Ústavného súdu z 16.12.2008 sp. zn. I. ÚS 238/06.

16. Sťažovateľ zdôraznil, že pri ukladaní daní nie je prípustná pre správcu dane žiadna odchýlka od zákona a že jeho úkony nemožno posudzovať výlučne podľa ich obsahu, ale že potrebné ich posudzovať z hľadiska ich zákonnosti, t.j. tak po stránke obsahovej ako aj formálnej. Ak formálny úkon správcu dane, ktorý upravuje zákon v procese, t. j. pri daňovej kontrole alebo vo vyrubovacom konaní, nie je vykonaný v súlade so zákonom, potom ani rozhodnutie o vyrubení dane i určení rozdielu dane po takto nezákonne vykonanej daňovej kontrole, či nezákonne vykonanom vyrubovacom konaní nemožno považovať za zákonné. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/13/2014, v zmysle ktorého „Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia“. Podľa sťažovateľa pri ukladaní (vyrubovaní) dane nie je možné rozlíšiť menšiu či väčšiu závažnosť procesného pochybenia správcu dane.

17. Sťažovateľ ďalej poukázal na princíp právnej istoty a citoval nález Ústavného súdu sp. zn. PL. ÚS 36/95. V súlade s princípom právnej istoty je legitímne očakávanie daňového subjektu, že budú správca dane a žalovaný postupovať striktne podľa zákona. Všetky zásahy do vlastníckeho práva smerujúce k odňatiu časti nadobudnutého majetku prostredníctvom vyrubenia či určenia daní sa musia vykonať výlučne zákonom a na jeho základe, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd.

18. Sťažovateľ mal za to, že zo strany správcu dane došlo k upretiu práva kontrolovaného daňového

subjektu uvedeného v § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, daňový subjekt má právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Porušenie tohto práva je podľa sťažovateľa priamym následkom porušenia zákonnej povinnosti správcu dane uvedenej v § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Keďže správca dane vyhotovil protokol skôr, ako sťažovateľ mohol využiť svoje právo uvedené v § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Podľa sťažovateľa je to preukázateľné porušenie zákona.

19. Podľa sťažovateľa nie je krajský súd vo veciach daní žiadny právny predpisom oprávnený posudzovať menšiu či väčšiu závažnosť porušenia právnych predpisov upravujúcich ukladanie daní. Vzhľadom na čl. 59 ods. 2 Ústavy je prípustné výlučne skonštatovať dodržanie zákona alebo jeho porušenie. Zároveň sťažovateľ uviedol, že v odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajský súd neuvádza, aké úvahy ho viedli k tomu, že upretie zákonného práva sťažovateľa zo strany štátneho orgánu nepovažuje za podstatné. Podľa názoru sťažovateľa nedostatočným odôvodnením napadnutého rozsudku bolo porušené jeho právo na spravodlivý a riadny súdny proces ako aj zásada spravodlivého procesu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy, čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a čl. 36 Listiny základných práv a slobôd. V súvislosti s právom na náležité odôvodnenie sťažovateľ poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 115/03, ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. sp. zn. 4Sžf/68/2012, 8Sžo/25/2011, 8Sžp/54/2011, 8Sžp/1/2012, 8Sžf/10/2012, atď), rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 30 Cdo 4389/2009, v odôvodnení ktorého Najvyšší súd poukázal na nález Ústavného súdu Českej republiky z 17.08.2005 sp. zn. I. ÚS 403/03.

20. Na základe vyššie uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutia v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať náhradu trov konania.

B)

21. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 27.03.2018 žalovaný navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú, nakoľko rozsudok krajského súdu považoval za správny.

22. Žalovaný uviedol, že daňová kontrola v tomto prípade trvala od 20.10.2015 do 03.10.2016, teda počas tohto obdobia mal sťažovateľ možnosť vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam. Oboznámenie z 21.09.2016 bolo sťažovateľovi doručené 23.09.2016, 8-dňová lehota na vyjadrenie uplynula 03.10.2016, protokol bol vypracovaný a odoslaný 30.09.2016 a doručený 03.10.2016. Dňa 29.09.2016 bol zástupca sťažovateľa osobne u správcu dane a mal možnosť sa vyjadriť k zisteným skutočnostiam a navrhnúť, aby boli v protokole uvedené jeho vyjadrenia, sťažovateľ však túto možnosť nevyužil.

23. Žalovaný považoval za podstatné, že sťažovateľ sa v 8-dňovej lehote k oboznámeniu nevyjadril, čo potvrdil aj v žalobe, v ktorej opakovane uvádza: „že, ak by svoje pripomienky predložil v stanovenej lehote“, teda len v teoretickej rovine namieta, že ak by predložil pripomienky, neboli by uvedené v protokole. Sťažovateľ však svoje právo neuplatnil, pripomienky v stanovenej lehote nepredložil, preto v skutočnosti ani nemohlo dôjsť k upretiu jeho práva, aby jeho vyjadrenia boli uvedené v protokole.

24. Žalovaný ďalej k námietke o porušení § 46 ods. 5 Daňového poriadku uviedol, že z obsahu dokumentov (zo zápisnice z 29.12.2015, výzvy na predloženie dôkazov z 6.07.2016 a z oboznámenia) vyplýva, že hoci správca dane v nich neuviedol ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku, oboznámil v nich sťažovateľa so zisteniami a informáciami získanými počas výkonu daňovej kontroly, ktorými správca dane spochybnil dodanie tovarov a služieb dodávateľmi uvedenými na faktúrach. Zároveň v týchto dokumentoch vyzval sťažovateľa na preukázanie skutočností, ktoré nevedel uviesť v rámci ústneho pojednávania a na vyjadrenie a predloženie dôkazov, najmä aby nejasnosti vysvetlil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal, čím naplnil ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku.

25. Žalovaný trval na svojom názore, že pri výkone daňovej kontroly nedošlo zo strany správcu dane k upretiu práva sťažovateľa stanoveného v § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku ani k porušeniu § 46 ods. 5 Daňového poriadku. V procese kontroly nedošlo k porušeniu procesných práv sťažovateľa,

správca dane postupoval v súlade so zákonnou zásadou daňového konania, a to zásadou zákonnosti, teda pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnym predpismi. Preto podľa žalovaného nemôže byť na tento prípad aplikovaný nález Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 241/07, sp. zn. I. ÚS 238/06, sp. zn. I. ÚS 314/2015, sp. zn. III. ÚS 24/2010, sp. zn. I. ÚS 269/05 ani rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. M-SŽ doV 1/00, na ktoré poukazuje sťažovateľ v kasačnej sťažnosti.

IV.

Právne názory kasačného súdu

26. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 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. 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 internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. apríla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

27. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov. V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

28. 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 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.

29. Vo veci je potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým boli žaloby zamietnuté. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. a nesprávnym procesným postupom došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. Sporným medzi účastníkmi bol výklad ustanovení § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku v súvislosti s postupom správca dane pri vypracovaní protokolu bez vyčkania na vyjadrenie sťažovateľa k oboznámeniu.

Podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správca dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku zamestnanec správca dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol,

ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' 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 vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu

30. Sťažovateľ namietal procesné pochybenie správcu dane a nezákonnosť jeho postupu, ktorá sa podľa jeho názoru premietla do nezákonnosti samotného rozhodnutia, nakoľko ak úkon správcu dane pri daňovej kontrole alebo vo vyrubovacom konaní, nie je vykonaný v súlade so zákonom, potom ani rozhodnutie o vyrubení dane i určení rozdielu dane po takto nezákonne vykonanej daňovej kontrole, či nezákonne vykonanom vyrubovacom konaní nemožno považovať za zákonné. Sťažovateľ poukázal na princíp zákonnosti a porušenie procesných práv ako aj na princíp právnej istoty a jeho legitímne očakávania, že bude správca dane postupovať striktnie podľa zákona. Sťažovateľ mal za to, že správca dane mu uprel právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam v zmysle § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, čo bolo spôsobené porušením zákonnej povinnosti správcu dane stanovenej v § 46 ods. 5 Daňového poriadku, nakoľko vyhotovil protokol skôr ako mohol využiť svoje právo na vyjadrenie, čím došlo k preukázateľnému porušeniu zákona (bližšie body 15, 16, 17 a 18 tohto rozsudku).

31. Podľa sťažovateľa krajský súd pochybil, keď posudzoval menšiu či väčšiu závažnosť porušenia právnych predpisov upravujúcich ukladanie daní, nakoľko bolo podľa sťažovateľa možné len konštatovať dodržanie či porušenie zákona. Podľa sťažovateľa došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý a riadny súdny proces, nakoľko rozhodnutie krajského súdu nepovažuje za náležité odôvodnené, keď krajský súd neuviedol, aké úvahy ho viedli k tomu, že upretie zákonného práva sťažovateľa zo strany štátneho orgánu nepovažuje za podstatné (bližšie bod 19 rozsudku).

32. Z obsahu spisu vyplýva, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2015 a apríl 2015, ktorá začala dňa 20.10.2015. Dňa 29.12.2015 bolo vykonané ústne pojednávanie so sťažovateľom, pričom ho správca dane vyzval, aby sa vyjadril k jednotlivým faktúram od spoločnosti VAKPO s.r.o., DIPCOM s.r.o. a od spoločnosti Management media s.r.o. a správcovi uviedol, čo bolo predmetom zdaniteľných obchodov, kde boli predmetné materiály a tovary použité, kto materiál za spoločnosť JM-STAV AGRO, s.r.o. objednával, s kým za dodávateľa bolo dojednané dodanie materiálu, kto vykonával prepravu materiálu, kde bol uskladnený, aké pracovné stroje a nástroje boli využívané pri prácach uvedených na faktúrach a kto tieto stroje vlastnil, resp. zabezpečil, ako boli faktúry uhradené, či šlo o platby v hotovosti, kto odovzdával za sťažovateľa hotovosť a kto hotovosť prevzal za vyššie uvedené spoločnosti, atď. Uvedené vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 21531808/2015 zo dňa 29.12.2015.

33. Zároveň vyzval sťažovateľa na odovzdanie stavebného denníka na stavbu v obci Šandal ako aj iné listiny týkajúce sa uvedenej stavby. Sťažovateľ bol v zmysle § 45 ods. 2 písm. d) a e) Daňového poriadku vyzvaný, aby uvedené skutočnosti ako aj listinné podklady predložil v lehote 15 dní odo dňa spisovania predmetnej zápisnice. Sťažovateľ v podaní z 08.01.2016 doručenom správcovi dane 11.01.2016 reagoval na výzvu správcu dane.

34. Sťažovateľ bol dňa 26.07.2016 správcom dane opätovne vyzvaný (výzva č.103599608/2016) v

zmysle § 45 ods. 2 písm. d) a e) Daňového poriadku na predloženie dôkazov, pričom správca dane sťažovateľa upozornil, že sa nepodarilo preveriť, či došlo k dodaniu tovarov a služieb uvedených na predmetných faktúrach. Sťažovateľ bol zároveň vyzvaný na predloženie dôkazov požadovaných správcou dane v lehote 15 dní odo dňa doručenia výzvy. Uvedenú výzvu prevzal sťažovateľ dňa 29.07.2016. Na výzvu reagoval sťažovateľ vyjadrením doručeným správcovi dane 12.08.2016, v ktorom navrhol výsluch svedkov.

35. Správca dane oboznámením z 21.09.2016 oznámil sťažovateľovi nové zistenia v rámci daňovej kontroly a zároveň v predmetnom liste uviedol, že sťažovateľ je oprávnený predložiť písomné alebo ústne do zápisnice u správcu dane svoje vyjadrenie k uvedeným zisteniam správcu dane, a to v lehote 8 dní od doručenia. Správca dane opätovne poukázal na § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku ako aj na ďalšie práva a povinnosti daňového subjektu v zmysle § 45 ods. 1 a 2 Daňového poriadku. Oboznámenie prevzal sťažovateľ 23.09.2016. Správca dane následne predvolal navrhnutých svedkov F. W. a S. Q. a za účasti sťažovateľa resp. jeho splnomocneného zástupcu vykonal dňa 29.09.2016 na ústnom pojednávaní ich výsluch (zápisnice o ústnom pojednávaní č. 104007227/2016 a č. 104005965/2016 z 29.09.2016). Ústne pojednávanie bolo vykonané v lehote na vyjadrenie sťažovateľa k zisteniam uvedeným v oboznámení, avšak sťažovateľ nemal námietky k výsluchu svedkov ani nevyužil možnosť vyjadriť sa k zisteniam správcu dane.

36. Dňa 30.9.2016, teda v lehote na vyjadrenie sa žalobcu k zisteniam uvedeným v oboznámení, bol správcou dane vyhotovený protokol, v ktorom správca dane konštatoval, že rozdiel dane za 1.stvrťrok 2015 bol vo výške 13.767,29 eura a za apríl 2015 v sume 5.573,57 eura. Spolu s protokolom bola sťažovateľovi dňa 03.10.2016 doručená aj výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedených v protokole a výzva na označenie, prípadne predloženie dôkazov preukazujúcich žalobcove tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Sťažovateľ na výzvu reagoval podaním z 19.10.2016, v ktorom namietal procesný postup správcu dane týkajúci sa predčasného vydania protokolu, avšak neoznačil ani nenavrhol žiadne dôkazy, ktoré by mali preukázať oprávnenosť uplatnenia odpočítania dane z predložených faktúr. Sťažovateľ následne totožné námietky uplatnil v odvolaniach, správnej žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti.

37. Kasačný súd považuje v prvom rade za potrebné uviesť, že pokiaľ krajský súd posudzoval sťažovateľom namietané skutočnosti najmä z hľadiska, či boli spôsobilé zasiahnuť do jeho subjektívnych práv a či ovplyvnili princíp spravodlivého konania, tak jeho postup bol správny. Krajský súd správne vyhodnocoval, či bol sťažovateľovi počas výkonu daňovej kontroly poskytnutý dostatočný priestor na vyjadrenie k jednotlivým zisteniam správcu dane a či mu nebolo odopreté právo na nazeranie do spisu ako aj na predloženie dôkazov.

38. Kasačný súd dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, že sťažovateľ mal v priebehu daňovej kontroly možnosť nazerat' do spisu správcu dane, vyjadrovať sa k jednotlivým zisteniam správcu dane, na čo bol aj viackrát vyzývaný. Sťažovateľovi boli viackrát oznámené pochybnosti správcu dane o reálnom uskutočnení zdateľných obchodov, pričom správca dane sťažovateľa informoval dôsledne aj o jeho právach v zmysle § 45 ods. 1 najmä písm. c) a f) Daňového poriadku. Sťažovateľ mal možnosť kedykoľvek od začatia výkonu daňovej kontroly nahliadnuť do spisu ako aj požadovať od správcu dane oboznámenie o zisteniach správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Zo spisu vyplýva, že v konaní boli vypočutí aj sťažovateľom navrhnutí svedkovia, a to v jeho prítomnosti. Ak kasačný súd konštatuje, že zo strany správcu dane nedošlo k porušeniu zákona spočívajúceho v odňatí možnosti konať pred orgánom verejnej správy a správca dane postupoval v úzkej súčinnosti s kontrolovaným daňovým subjektom, pričom mu poskytol dostatočný časový priestor na vyjadrenia a podanie návrhov na dokazovanie.

39. Podľa kasačného súdu je nutné tiež zdôrazniť, že sťažovateľ bol počas lehoty na vyjadrenie k zisteným skutočnostiam u správcu dane, dňa 29.09.2016 zúčastnil ústneho pojednávania, avšak neužil svoje právo sa vyjadriť, nenavrhol dôkazy ani napr. nepožiadala o predĺženie lehoty na vyjadrenie k oboznámeniu. Svoje právo nevyužil ani v stanovenej lehote 8 dní od doručenia oboznámenia, nakoľko správcovi dane nebolo žiadne vyjadrenie k oboznámeniu ani dodatočne doložené (nebolo podané v

posledný deň lehoty ani na poštovú prepravu), a to napriek tomu, že samotné vyhotovenie protokolu nebránilo sťažovateľovi vyjadrenie resp. dôkazy v lehote označiť alebo predložiť. Sťažovateľ navyše nenamietal, že by vyjadrenie vôbec podal. Žiadne návrhy na doplnenie dokazovania neboli sťažovateľom uvedené ani v podaní, v ktorom reagoval na doručený protokol.

40. Krajský súd preto nepochybil, ak nevyhodnotil uvedené porušenie povinnosti správcu dane pri vyhotovení protokolu bez vyčkania na vyjadrenie ako podstatné porušenie daňových predpisov, ktoré by malo vplyv na zákonnosť daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania či zákonnosť samotných rozhodnutí. Potom, ak správca dane vyhotovil protokol počas lehoty na vyjadrenie k oboznámeniu, právo sťažovateľa na vyjadrenie mu nebolo týmto upreté, a navyše sťažovateľ ho však nevyužil (sťažovateľ nepodal vyjadrenie vôbec).

41. Kasačný súd navyše dodáva, že protokol bol doručený sťažovateľovi aj s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole a označení dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, kde mohol sťažovateľ uviesť návrhy a dôkazy, ktorými by sa musel správca dane vo vyrubovacom konaní zaoberať, čo sa taktiež nestalo, nakoľko sťažovateľ sa k vecnej stránke daňovej kontroly nevyjadril a poukazoval len na procesné pochybenie. Sťažovateľ sa teda mohol v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly, čo však neurobil. Na základe vyššie uvedeného namietané skutočnosti neboli spôsobilé zasiahnuť do sťažovateľovho práva na vyjadrenie pri daňovej kontrole. Kasačný súd preto dospel k záveru, že krajský súd vec správne právne posúdil a námietky sťažovateľa nie sú dôvodné.

42. Pokiaľ sťažovateľ namietal porušenie práva na spravodlivý proces kasačný súd uvádza, že porušenie práva na spravodlivý proces, teda naplnenie kasačného dôvodu v zmysle ustanovenia § 440 písm. f) S.s.p., nie je možné konštatovať pri každom nesprávnom procesnom postupe správneho súdu zasahujúcom do určitého procesného práva účastníka, ale zásah do procesného práva musí dosahovať ústavnoprávnu intenzitu zásahu do práva na spravodlivý proces podľa čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. To platí aj pre nedostatky odôvodnenia, ktoré musia byť natoľko zásadné, že z odôvodnenia nie je možné vyvodiť skutkový a právny základ rozhodnutia správneho súdu. Kasačný súd nevyhodnotil ani tento kasačný dôvod za naplnený.

43. Krajský súd sa dostatočne zaoberal namietaným postupom správcu dane pri vydávaní protokolu a aj tým, či bolo sťažovateľovi upreté právo vyjadrovať sa v daňovom konaní k jednotlivým zisteniam a navrhovať dôkazy. Z rozhodnutia krajského súdu je zrejmé, z akých dôvodov dospel k záveru, že postup správcu dane nemohol mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Podľa kasačného súdu krajský súd svoje rozhodnutie vo vzťahu k žalobným dôvodom dostatočne odôvodnil.

44. Kasačný súd k námietke sťažovateľa týkajúcej sa porušenia práva na spravodlivý proces dodáva, že krajský súd sa v odôvodnení rozsudku dostatočne zaoberal pre konanie relevantnými námietkami a argumentmi, a preto nemožno rozhodnutie, v ktorom krajský súd nedal odpoveď na úplne všetky sťažovateľom nastolené otázky, bez ďalšieho považovať za arbitrárne, nedostatočne odôvodnené či nezákonné.

45. V tejto súvislosti Ústavný súd Slovenskej republiky uviedol, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05). Skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnym názorom všeobecných súdov nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť tento právny názor svojím vlastným (II. ÚS 134/09,

I. ÚS 417/08, III. ÚS 465/2016).

46. Kasačný súd dospel na základe vyššie uvedeného rovnako ako krajský súd k záveru, že sťažovateľom namietané skutočnosti nepredstavujú podstatné porušenie ustanovení o konaní pred daňovými orgánmi, ktoré by zasiahli do subjektívnych práv sťažovateľa. Sťažovateľovi nebola odňatá možnosť riadne konať pred daňovými orgánmi. Sťažovateľ mohol v priebehu vyrubovacieho konania navrhnúť dôkazy, ktoré pri daňovej kontrole z dôvodu predčasného vydania protokolu nemohol navrhnúť, čo však neurobil. Sťažovateľ okrem namietania procesných pochybení neuviedol žiadne skutočnosti, ktoré mali byť predmetom dokazovania a nenavrhol žiadny dôkaz na preukázanie svojich tvrdení. Najvyšší súd má na základe vyššie uvedených záverov za preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď žaloby zamietol. Napadnuté rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutia majú všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 Daňového poriadku, pričom vychádzajú z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a v súlade so zákonom riadne právne posúdený. Uvedené možno konštatovať aj o rozhodnutí krajského súdu, ktoré spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.).

47. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, právne významné pre uvedené konanie, s ktorými by sa krajský súd v rámci svojho konania nezaoberal. Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti sú obsahovo totožné s jeho skoršími námietkami a nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. To platí aj pre judikatúru, na ktorú sťažovateľ odkazoval, a preto sa ňou kasačný súd v rozsudku bližšie nezaoberal. Najvyšší súd Slovenskej republiky teda dospel k záveru o nutnosti zamietnutia kasačnej sťažnosti podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnej.

Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

48. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).