

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/35/2020
Identifikačné číslo spisu: 6019200159
Dátum vydania rozhodnutia: 16. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:6019200159.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): GOLD CARS s.r.o., so sídlom Mierová 348/16, 991 06 Želovce, právne zastúpený: JUDr. Ivo Babjak, advokát, so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č.k.: 23S/69/2019-59 zo dňa 30. októbra 2019, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.

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

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie na krajskom súde

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej ako „krajský súd“) rozsudkom č.k. 23S/69/2019-59 zo dňa 30. októbra 2019 (ďalej ako „rozsudok“) zamietol žalobu žalobcu a zároveň rozhodol o tom, že žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal.

2. Podanou správnu žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100078854/2019 zo dňa 08.01.2019 (ďalej ako „druhostupňové rozhodnutie“), ako aj prvostupňového rozhodnutia vydaného Daňovým úradom Banská Bystrica (ďalej ako „prvostupňový orgán“) č. 101523967/2018 zo dňa 07.08.2018 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“) a vrátenia veci orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

3. Žalobca v rámci konania pred krajským súdom namietal nezákonnosť postupu prvostupňového orgánu v rámci daňovej kontroly, čo malo vyústiť do vydania nezákonného protokolu z vykonanej

daňovej kontroly a nepoužitelnosti tohto protokolu v následnom vyrubovacom konaní. Uvedené malo podľa názoru žalobcu viesť k nezákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorých zrušenia sa žalobca domáhal.

4. Krajský súd námietkam žalobcu nevyhovel, a preto podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej ako „SSP“) žalobu zamietol.

Mal za to, že ani jedna z námietok žalobcu z hľadiska právneho neobstojí.

5. Žalobca primárne namietal, že z daňovej kontroly, ktorá bola u neho realizovaná (za obdobia marec až december 2014, január až december 2015 a január až september 2016), boli vyhotovené dva protokoly. Mal za to, že z daňovej kontroly môže byť vyhotovený len jeden protokol a že týmto protokolom daňová kontrola končí. Krajský súd túto námietku žalobcu neprijal a ustálil, že nepredstavuje porušenie práv žalobcu, ak je z jednej daňovej kontroly vyhotovených niekoľko protokolov, a to berúc do úvahy kontrolované mesiace

a ich diferenciaciu podľa toho, či za daný mesiac bola alebo nebola zistená nezákonnosť v rámci konania daňového subjektu. Podľa názoru krajského súdu nebolo možné privoliť

ani tej námietke žalobcu, v ktorej namietal, že prípadné pochybnosti správcu dane mu neboli oznámené kvalifikovaným spôsobom - podľa § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej ako „Daňový poriadok“). V neposlednom rade je potrebné uviesť, že krajský súd sa nestotožnil ani s tým názorom sťažovateľa, že by rozhodnutia orgánov verejnej správy boli nedostatočne odôvodnené, resp. že tieto (ako ani samotný protokol) neobsahujú jednu z podstatných náležitostí, a to vyhodnotenie dôkazov získaných pri výkone daňovej kontroly. Osobitne v tejto súvislosti poukázal žalobca na to, že prvostupňový orgán v protokole - v rozpore s ustanovením § 47 písm. h/ Daňového poriadku - nehodnotí kontrolný výkaz žalobcovho dodávateľa za príslušné zdaňovacie obdobie.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

6. Proti rozsudku krajského súdu podal včas (dňa 09.01.2020) kasačnú sťažnosť žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“), ktorú odôvodnil § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, t.j. ako nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. Navrhoval, aby kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zruší druhostupňové rozhodnutie aj prvostupňové rozhodnutie a vec vráti prvostupňového orgánu na ďalšie konanie. Zároveň navrhuje, aby mu kasačný súd priznal právo na náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj pred kasačným súdom.

7. Kasačnú sťažnosť pritom odôvodnil sťažovateľ tým, že - podľa jeho názoru - krajský súd nesprávne právne vyhodnotil nasledovné otázky súvisiace s neuznaním nároku sťažovateľa na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za nákup solárnej sústavy.

8. Sťažovateľ krajskému súdu vytýkal, že tento v rámci rozhodovania o podanej žalobe marginalizoval skutočnosť, že z daňovej kontroly boli vyhotovené dva protokoly. Podľa názoru sťažovateľa, aj najmenšie procesné pochybenie správcu dane znamená nezákonnosť, pretože vstup do poplatkovej, resp. daňovej povinnosti daňového subjektu je možné vykonať výlučne zákonným spôsobom. Daňová kontrola - keďže jej výsledky môžu mať presah do sféry vlastníckych práv daňového subjektu - nemôže byť realizovaná v rozpore so zákonom. Podľa názoru sťažovateľa je preto nesprávny záver krajského súdu, že dva protokoly z daňovej kontroly nespôsobujú nezákonnosť daňovej kontroly, resp. nadväzujúceho vyrubovacieho konania.

9. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti napádal aj tú skutočnosť, že sa krajský súd v rámci rozhodovania o podanej žalobe opomenul to, že sťažovateľ sa o údajných pochybnostiach prvostupňového orgánu dozvedel až po ukončení daňovej kontroly, t.j. až vo vyrubovacom konaní. Má za to, že je nezákonné, ak prvostupňový orgán neuplatnil postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a následne nespĺnenie si tejto povinnosti konvaliduje až vo vyrubovacom konaní.

10. Napokon sťažovateľ namietal, že krajský súd v rozpore so zákonom odobril aj to, že prvostupňový orgán sa v protokole s kontrolným výkazom DPH dodávateľa sťažovateľa vysporiadal tak, že do protokolu uviedol, že „preveroval kontrolné výkazy dodávateľov kontrolovaného daňového subjektu“, avšak žiadnym spôsobom svoje zistenia z týchto kontrolných výkazov v predmetnom protokole nevyhodnotil. Nie je známe, či dodávateľ sťažovateľa predmetné faktúry uviedol do svojho kontrolného výkazu a ak áno, toto malo byť predmetom hodnotenia zo strany prvostupňového orgánu v protokole z daňovej kontroly.

11. Ku kasačnej sťažnosti sa podaním zo dňa 05.02.2020 doručeným krajskému súdu dňa 06.02.2020 vyjadril žalovaný, ktorý uviedol, že kasačný bod spočívajúci v dvoch protokoloch z daňovej kontroly považuje za nedôvodný, keď má za to, že práve vydanie dvoch protokolov viedlo k ochrane práv a právom chránených záujmov sťažovateľa, a to v tom zmysle, že sa vyhotovil protokol za mesiac, v rámci ktorých nezrovnalosti zistené neboli a osobitný protokol za tie časové úseky, v rámci ktorých prvostupňový orgán dospel k záveru, že v nich došlo k porušeniu objektívneho práva.

12. Podľa názoru žalovaného je neopodstatnená jeho námietka, v ktorej poukazuje na údajné porušenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Žalovaný deklaruje, že so sťažovateľom bolo realizovaných niekoľko ústnych pojednávaní, na ktorých mu boli komunikované kontrolné zistenia. Poukazuje na to, že aj vec solárnych panelov, pri ktorých došlo k neuznaniu odpočítania dane, ktorá je predmetom tohto konania, bola verifikovaná v priebehu daňovej kontroly u účtovníčky sťažovateľa, ktorá sama potvrdila, že došlo ku chybe, čo vyplýva aj z úradného záznamu č. 102540690/2017 zo dňa 06.07.2018. Samotný sťažovateľ v priebehu vyrubovacieho konania s týmito skutočnosťami súhlasil. Žalovaný teda nepostupoval v rozpore s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keďže sťažovateľ bol so všetkými zisteniami oboznámený a bolo mu umožnené sa k nim vyjadriť.

13. Žalovaný rozporuje aj tvrdenie sťažovateľa o tom, že by protokol nespĺňal zákonné náležitosti. Má za to, že z textu protokolu vyplýva, že hodnotenie dôkazov vykonané bolo, keď dôkazy hodnotil jednotlivo, ale aj vo vzájomných súvislostiach, a to so záverom, že údaje v kontrolných výkazoch - ako zdaniteľné obchody - neboli preukázané tak, ako ich sťažovateľ deklaroval.

14. V súhrne má sťažovateľ za to, že ani jeden z kasačných bodov nie je dôvodný, a preto navrhuje rozsudok krajského súdu potvrdiť.

III.

Konanie na kasačnom súde

15. Prejednávaná vec bola dňa 30.04.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 1S - sp. zn.: 1Sžfk/35/2020. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnicstva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia (pod pôvodnou spisovou značkou).

16. Pred rozhodnutím vo veci samej sa kasačný súd oboznámil s obsahom administratívneho spisu, z ktorého poukazuje na nasledovné relevantné skutkové a právne okolnosti.

17. Úkonom zo dňa 08.12.2016 označeným ako "Oznámenie o daňovej kontrole" č.:104436449/2016 doručeným sťažovateľovi dňa 15.12.2016 začala daňová kontrola sťažovateľa za časové úseky marec - december 2014, január - december 2015 a január - september 2016.

18. Dňa 11.01.2017 sa účtovníčka sťažovateľa (R. T.) telefonicky spojila s prvostupňovým orgánom a oznámila mu, že doklady požadované pre účely daňovej kontroly doručí prvostupňovému orgánu dňa 23.01.2017. Doklady pre účely daňovej kontroly boli predložené dňa 24.01.2017, a to priamo konateľom sťažovateľa.

19. V rámci úkonov daňovej kontroly prvostupňový orgán - okrem iných - uskutočnil so sťažovateľom ústne pojednávanie a to dňa 21.11.2017, z ktorého spísal zápisnicu. Za popisnou časťou (str. 9, piaty odsek a šiesty odsek) prvostupňový orgán odkazuje na ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ako aj na ustanovenie § 24 ods. 1 písm. a/ a b/ Daňového poriadku (č. l. 31 administratívneho spisu). Na str. 10 predmetnej zápisnice sa explicitne uvádza, že v stanovenej lehote (15 dní) „je rovnako potrebné v zmysle § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov odstrániť pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvedených v dokladoch predložených k výkonu daňovej kontroly a pravdivosť údajov riadne preukázať“. Konateľ sťažovateľa do zápisnice uviedol, že k zápisnici sa vyjadrení do 15 dní od jej spísania.

20. V administratívnom spise sa nachádza úradný záznam č. 102540690/2017 zo dňa 08.12.2017, z ktorého vyplýva, že prvostupňový orgán vo veci vedenej daňovej kontroly sa skontaktoval s účtovníčkou sťažovateľa. Prvostupňový orgán mal za to, že z dôvodu účtovnej chyby si sťažovateľ jednu faktúru uplatnil duplicitne (v hodnote DPH: 750,52 Eur) - titulom dodávateľskej faktúry za solárnu zostavu. V úradnom zázname sa nachádza informácia: „Účtovníčka daňového subjektu správcovi dane nezaslala požadované doklady o úhrade, správcovi dane oznámila, že v účtovníctve daňového subjektu za júl 2014 došlo k účtovnej chybe a bolo duplicitne nárokované odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry solárnej zostavy a vysvetlenie, na čo je solárna zostava využívaná.“ O tom, že medzi prvostupňovým orgánom a účtovníčkou takýto rozhovor dňa 01.12.2017 prebehol, informoval prvostupňový orgán právneho zástupcu sťažovateľa telefonicky dňa 08.12.2017, pričom obsah tohto rozhovoru je súčasťou úradného záznamu zo dňa 08.12.2017. Právny zástupca sťažovateľa mal v priebehu tohto telefonátu informovať prvostupňový orgán o tom, že žiadne doklady mu na základe telefonického komunikácie od účtovníčky dodané nebudú.

21. Z daňovej kontroly boli vyhotovené dva protokoly: protokol č. 102559328/2017 zo dňa 12.12.2017 doručený sťažovateľovi dňa 20.12.2017 (protokol bez zisteného rozdielu dane) a protokol č. 102559331/2017 zo dňa 12.12.2017 (protokol so zisteným rozdielom dane, a to aj za mesiac júl 2014, ktorého sa toto súdne konanie týka). Rozdiel dane za mesiac júl 2014 vyčíslil prvostupňový orgán v sume 1501,04 Eur. Na strane tohto protokolu sa nachádza informácia o tom, že sťažovateľ sa k zápisnici zo dňa 21.11.2017 vyjadril podaním zo dňa 06.12.2017, avšak toto vyjadrenie nebolo spôsobilé negovať pochybnosti prvostupňového orgánu.

22. Dňa 01.03.2018 sa uskutočnilo ústne prerokovanie protokolu (zistený rozdiel dane) k ukončenej daňovej kontrole a v prebiehajúcim vyrubovacom konaní, kde sťažovateľ namietal najmä nedostatočné zistenie skutkových okolností veci, ale napr. aj to, že o údajnom duplicitnom uplatnení DPH za solárne panely sa dozvedeli až v rámci vyrubovacieho konania. V rámci prerokovania protokolu prvostupňový správny orgán poukázal na to, že skutkové okolnosti veci tak ako boli v rámci daňovej kontroly preukázané, neumožňujú odpočet dane tak, ako to realizoval sťažovateľ. Poukázali aj na úradný záznam zo dňa 08.12.2017, ktorým preukazujú, že právny zástupca sťažovateľa bol už v priebehu daňovej kontroly upovedomený o komunikácii s účtovníčkou v súvislosti s duplicitným účtovaním solárnych panelov.

23. V rámci vyrubovacieho konania sťažovateľ podaním zo dňa 19.05.2018 deklaroval vo vzťahu k prvostupňovému orgánu, že solárna zostava je umiestnená na nehnuteľnosti, v ktorej má sťažovateľ sídlo. V rámci ústneho pojednávania (dňa 06.07.2018) sťažovateľ v súvislosti so solárnym panelom uviedol, že nemôže vylúčiť, že tento je používaný aj na súkromné účely, pričom percentuálny pomer využitia na podnikateľské účely špecifikoval na 80%.

24. V rámci vyrubovacieho konania prvostupňový orgán následne rozhodol o tom, že sťažovateľovi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu DPH: 900,62 Eur. Prvostupňový správny orgán na základe doplneného dokazovania dospel k záveru, že odpočítanie DPH za jeden kus solárnej zostavy uznal, a to v rozsahu 80%, pričom naďalej z dôvodu duplicity v účtovníctve DPH za druhú solárnu zostavu neuznal. Z celkového nadmerného odpočtu DPH 1522,04 Eur priznal prvostupňový orgán vo vyrubovacom konaní sumu 621,42 Eur, t.j. rozhodol o rozdieli v sume nadmerného odpočtu: 900,62 Eur. Toto prvostupňové rozhodnutia žalovaný potvrdil, keď zároveň zamietol odvolanie sťažovateľa proti tomuto rozhodnutiu.

IV.

Právne názory kasačného súdu, relevantná právna úprava

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) konajúci ako kasačný súd postupom podľa § 452 a nasl. SSP preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 SPP, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk (§ 137 SPP).

26. Úlohou najvyššieho správneho súdu bolo primárne posúdiť správnosť právnych záverov krajského súdu, ktorý po preskúmaní prvostupňového a druhostupňového správneho rozhodnutia dospel k záveru, že tieto sú zákonné, keď ani v konaniach, ktoré predchádzali ich vydaniu, krajský súd neidentifikoval také nedostatky, ktoré by opodstatňovali zrušenie predmetných rozhodnutí orgánov verejnej správy.

27. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že v súlade s § 453 ods. 2 SSP v rámci konania o podanej kasačnej sťažnosti, preskúmaval len sťažovateľom napádané skutočnosti, a to výlučne vo vzťahu k tým rozhodnutiam a podkladom (najmä protokol z daňovej kontroly), ktorých sa podaná správna žaloba a táto kasačná sťažnosť týka.

28. Kasačný súd v rámci rozhodovania o podanej kasačnej sťažnosti vychádzal najmä z nasledovných ustanovení všeobecne záväznej právnej úpravy:

29. Podľa § 19 ods. 7 Daňového poriadku, o oznámeniach, poznámkach, obsahoch telefonických hovorov, odkazoch na iné spisové materiály, výpisoch z vlastných alebo cudzích záznamov a o ďalších skutočnostiach vzťahujúcich sa na vec a zistených príslušným orgánom vyhotoví tento orgán úradný záznam. Úradný záznam podpíše zamestnanec príslušného orgánu, ktorý ho vyhotovil. V úradnom zázname odkáže na zdroj informácie uvedenej v zázname. Na ďalšie náležitosti úradného záznamu sa vzťahujú primerane odseky 1 až 6.

30. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov.

31. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových

kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

32. 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.

33. Podľa § 47 písm. h/ Daňového poriadku, protokol musí obsahovať h/ preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov.

34. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, zamestnanec správcu 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 1) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20170101.html>> zaplatiť alebo vykázať, alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov 1) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20170101.html>>, 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 1) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20170101.html>> zaplatiť alebo vykázať, alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov 1) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20170101.html>> nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu 36a) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20170101.html>>

35. Podľa § 68 ods. 3 (tretia veta) Daňového poriadku, správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie.

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

37. Podľa § 453 ods. 2 SSP, kasačný súd je viazaný sťažnostnými bodmi; to neplatí, ak napadnuté rozhodnutie bolo vydané v konaní, v ktorom krajský súd nebol viazaný žalobnými bodmi. Na dôvody, ktoré účastník konania uviedol až po uplynutí lehoty na podanie kasačnej sťažnosti, kasačný súd neprihliada.

38. Kasačný sťažovateľ v prvom rade uvádzal, že prvostupňový orgán ako orgán daňovej kontroly, vydal vo veci sťažovateľa nie jeden, ale dva protokoly (z predmetnej kontroly). Podľa názoru sťažovateľa, ide o tak vážne pochybenie prvostupňového orgánu ako orgánu daňovej kontroly, že to má dopad na zákonnosť rozhodnutí, ktoré boli vydané v nadväzujúcom vyrubovacom konaní, a pre ktoré je potrebné rozhodnutia vydané vo vyrubovacom konaní zrušiť.

39. Kasačný súd s týmto záverom sťažovateľa nesúhlasí. Podľa názoru kasačného súdu je totiž súladné so všeobecne záväznou právnou úpravou - a paradoxne aj s právom chránenými záujmami sťažovateľa - keď prvostupňový orgán rozdelí zistenia z daňovej kontroly do dvoch výstupov. Takýto postup sa kasačnému súdu javí nielen ako prejav hospodárnosti a rýchlosti konania, ale prostredníctvom

takéhoto postupu sa zabezpečuje čo najskoršie vecné ukončenie kontroly vo vzťahu k tým mesiacom tvoriacim predmet daňovej kontroly, v rámci ktorých príslušný orgán pochybenia a nezrovnalosti neidentifikoval.

40. Formalistický, resp. jazykový výklad (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku) smerujúci k tomu, že z daňovej kontroly musí byť vydaný jeden protokol síce nie je bez ďalšieho nesprávny, keďže je v ustanovení predmetnej právnej normy použité jednotné číslo, avšak väčší štandard ochrany práv je zabezpečený cez výklad, ktorý pripúšťa vydanie dvoch protokolov z daňovej kontroly. Uvedené je v súlade aj so skorším právnym názorom kasačného súdu napr. vo veci - sp. zn. 1Sžfk/90/2017 zo dňa 26. februára 2019, kde v ods. 39 kasačný súd uvádza: „39. Správca dane postupoval podľa názoru kasačného súdu v súlade so zákonom, keď z jednej daňovej kontroly vyhotovil jeden daňový protokol za zdaňovacie obdobia, v ktorých bol zistený rozdiel na dani a za zdaňovacie obdobia, v ktorých rozdiel na zistený nebol, a preto sa vyrubovacie konanie ani nezačalo.“ Obdobný záver vyplýva napr. z rozsudku kasačného súdu vo veci - sp. zn.: 5Sžfk/25/2017 zo dňa 31.01.2019 - „Čo sa týka námietky ohľadom vydania druhého protokolu, kasačný súd sa stotožnil s názorom správneho súdu, že uvedeným postupom správcu dane nebol sťažovateľ ukrátený na svojich subjektívnych právach, keď mu bolo umožnené realizovať všetky jeho procesné práva v zmysle daňového poriadku...“.

41. Predmetné právne názory sú preto kontinuálne premietané do rozsudkov krajských súdov - napr. Krajský súd v Bratislave - sp. zn. 1S/269/2016-218 zo dňa 13. júla 2017, kde krajský súd v odseku 120. uvádza: „Zo žiadneho zákonného ustanovenia nevyplýva povinnosť vydať jeden spoločný protokol k daňovej kontrole vedenej spoločne k viacerým zdaňovacím obdobia na základe jedného Oznámenia o zahájení daňovej kontroly, ako to bolo i v danom posudzovanom prípade.“ alebo napr. Krajský súd v Prešove - sp. zn.: 1S/39/2019 zo dňa 31.08.2020, a preto kasačný súd ani v tejto veci nevidel dôvod, aby identický právny názor súladný s rozhodovacou praxou nielen krajských súdov, ale najmä kasačného súdu, hodnotil ako nesprávny.

42. Navyiac kasačný súd uvádza, že túto námietku sťažovateľ vyhodnotil ako nedôvodnú nielen z dôvodu uvedeného v odseku vyššie, ale aj z dôvodu, že samotná kasačná sťažnosť (ako ani správna žaloba vo veci) neobsahovala takú vecnú argumentáciu, ktorá by čo i len podporne mohla potvrdiť, že vydaním dvoch protokolov vo veci došlo k zásahu do práv sťažovateľa (napr. tým, že mu bola vydaním dvoch protokolov odňatá možnosť účinne sa domáhať ochrany svojich práv).

43. Kasačný súd preto dospel k záveru, že kasačný bod, v ktorom sťažovateľ namietal, že krajský súd nesprávne právne posúdil, že z daňovej kontroly môžu byť vydané aj dva protokoly, nemá oporu v súčasnom výklade tejto právnej normy, ako ani v rozhodovacej praxi kasačného súdu, a preto ju najvyšší správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

44. Rovnako kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodný aj ten kasačný bod, v ktorom sťažovateľ namietal, že prvostupňový orgán ho v rámci daňovej kontroly postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku neupovedomil o pochybnostiach, ktoré má, t.j. nebola mu daná možnosť tieto pochybnosti negovať dôkazmi, čo malo mať podľa názoru sťažovateľa vplyv na zákonnosť daňovej kontroly, ako aj na zákonnosť nadväzujúcich rozhodnutí vydaných vo vyrubovacom konaní.

45. Kasačný súd však neprisvedčil ani obrane žalovaného uvedenej v jeho vyjadrení zo dňa 05.02.2020 v tom zmysle, že o predmetnej pochybnosti (solárny systém - duplicita účtovania, resp. rozsah užívania na podnikateľské účely), sa sťažovateľ dozvedel zo zápisníc z ústneho pojednávania, na ktoré žalovaný odkazuje vo svojom vyjadrení. Zápisnica z ústneho pojednávania zo dňa 21.11.2017, v ktorej sa nachádza odkaz na ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku a súvisiace ustanovenia totiž rieši iné skutkové okolnosti ako je predmetný solárny panel. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti, že týmto úkonom (zápisnica z pojednávania zo dňa 21.11.2017) si splnil povinnosť podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku vo vzťahu k sťažovateľovi podľa názoru kasačného súdu preto neobstoja. Rovnako ani zápisnica z ústneho pojednávania zo dňa 21.09.2017, na ktorú

odkazuje žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 05.02.2020, neobsahuje formuláciu týchto pochybností, ktoré v konečnom dôsledku viedli k zníženiu nadmerného odpočtu DPH za kontrolovaný časový úsek (júl 2014).

46. Na strane druhej, v administratívnom spise je založený úradný záznam zo dňa 08.12.2017 a hoci kasačný súd je v prípade úradných záznamov takejto povahy mimoriadne obozretný, poukazuje zároveň na to, že ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku napr. striktne nedefinuje, že pochybnosti musia byť daňovému subjektu oznámené osobitným písomným podaním (§ 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.“).

47. Z úradného záznamu zo dňa 08.12.2017 pritom vyplýva, že dňa 01.12.2017 sa prvostupňový orgán telefonicky spojil s JUDr. Vinarčíkom, o ktorom mal v danom čase za to, že je právnym zástupcom sťažovateľa a informoval ho pochybnostiach, ktoré vo veci vyvstali, a ktoré boli komunikované aj s účtovníčkou sťažovateľa (DPH - solárna zostava). Následne prvostupňový orgán zistil, že sťažovateľ zmenil svojho právneho zástupcu,

a preto dňa 08.12.2021 informoval vo veci JUDr. Vasilíka, ktorému tiež oznámil predmetné skutočnosti týkajúce sa DPH za solárnu zostavu, a to ako novému právnemu zástupcovi sťažovateľa na základe plnej moci doručenej prvostupňovému orgánu dňa 30.11.2017. Z úradného záznamu z tejto telefonической komunikácie pritom vyplýva, že právny zástupca trval na písomnej komunikácii, pričom - na rozdiel od iných konaní - Daňový poriadok v ustanovení § 19 ods. 7 explicitne predpokladá úradnú komunikáciu aj v telefonической podobe, keď určuje, že o oznámeniach, poznámkach, obsahoch telefonických hovorov, odkazoch na iné spisové materiály, výpisoch z vlastných alebo cudzích záznamov a o ďalších skutočnostiach vzťahujúcich sa na vec a zistených príslušným orgánom vyhotoví tento orgán úradný záznam. Úradný záznam podpíše zamestnanec príslušného orgánu, ktorý ho vyhotovil.

48. Bez ohľadu na uvedené je potrebné poukázať na to, že vo vyrubovacom konaní zrejme vychádzajúc aj z vyjadrenia sťažovateľa k protokolu prvostupňového orgánu, v ktorom tento tvrdil, že mu neboli oznámené pochybnosti týkajúce sa DPH za solárnu zostavu, vyzval prvostupňový orgán sťažovateľa („Výzva na predloženie dôkazov“ zo dňa 09.05.2018 - č. 100912017/2018), aby preukázal využívanie spornej solárnej zostavy na podnikanie v majetku sťažovateľa. Tejto výzve sťažovateľ vyhovel vyjadrením zo dňa 19.05.2018 (deklarovaním, že solárna zostava je umiestnená na nehnuteľnosti, v ktorej je sídlo sťažovateľa, pričom slúži na ohrev vody, ktorá je používaná v prevádzkových priestoroch sťažovateľa) a následne v rámci ústneho pojednávania konaného dňa 06.07.2018 (č. 101285364/2018), kedy deklaroval, že predmetnú solárnu zostavu užíva na podnikateľské účely v rozsahu 80%. Prvostupňový orgán uvedené doplnené dokazovanie v plnom rozsahu akceptoval a implementoval aj do prvostupňového rozhodnutia (v prospech sťažovateľa).

49. Doplnené dokazovanie realizované vo vyrubovacom konaní teda viedlo k tomu, že vo vyrubovacom konaní došlo k zmenšeniu rozdielu dane z pridanej hodnoty za mesiac júl oproti zisteniam z daňovej kontroly. V tejto súvislosti najvyšší správny súd poukazuje na to, že na str. 7 protokolu č. 102559331/2017 zo dňa 12.12.2017 sa uvádza, že rozdiel dane za mesiac júl 2014 je u sťažovateľa ako daňového subjektu v sume 1.501,04 Eur (čo zodpovedá súhrnu DPH za dve solárne jednotky, t.j. 2 x 750,52 Eur), keď prvostupňový orgán v rámci daňovej kontroly nepriznal právo na odpočítanie z dvoch solárnych zostáv z dôvodu (tak ako si odpočítanie DPH uplatnil sťažovateľ) pre nedostatok dôkazov, ktoré by takéto odpočítanie umožňovali.

50. V rámci vyrubovacieho konania však na základe karty majetku sťažovateľa a súvisiacich dokladov (faktúra a nadväzujúci pokladničný doklad), ako aj v nadväznosti na vyhlásenie sťažovateľa - napr. „Výzva na predloženie dôkazov - vyjadrenie“ zo dňa 19.05.2018 a zápisnicu o ústnom pojednávaní zo

dňa 06.07.2018 - prvostupňový orgán ustálil, že sťažovateľ nadobudol jednu solárnu zostavu a túto užíva na 80% na podnikateľské účely. Z tohto dôvodu potom prvostupňový orgán vo vyrubovacom konaní uznal sťažovateľovi odpočítanie DPH za jeden solárny panel (750,52 Eur), pričom túto sumu DPH zredukoval na rozsah užívania solárneho panelu na podnikateľské účely (80%) a teda na sumu 600,42 Eur. V súhrne teda oproti zisteniam z daňovej kontroly (za mesiac júl 2014) znížil rozdiel dane z pôvodného rozdielu 1.501,04 Eur (protokol z daňovej kontroly - č. 102559331/2017 zo dňa 12.12.2017) na 900,62 Eur (prvostupňové rozhodnutie vydané vo vyrubovacom konaní - č. 101523967/2018 zo dňa 07.08.2018 potvrdené druhostupňovým rozhodnutím žalovaného).

51. Tieto závery pritom prvostupňový orgán v prvostupňovom rozhodnutí detailne rieši - najmä na str. 11 a nasl. prvostupňového rozhodnutia. Vyjadruje sa pritom k právnym, ako aj skutkovým okolnostiam veci, tak aby ozrejmil rozdiely v zisteniach z daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní, pričom detailnú analýzu uvedených skutočností poskytuje prvostupňový orgán aj napriek tomu, že fakticky tieto zistenia (vo vyrubovacom konaní) viedli k zmene v prospech sťažovateľa.

52. Kasačný súd celkovo uzatvára, že neidentifikoval v administratívnom spise listinu, z ktorej by vyplývalo, že sťažovateľ bol osobitným písomným úkonom poučený o pochybnostiach prvostupňového orgánu ohľadom DPH za sporný solárny panel, avšak z úradného záznamu zo dňa 08.12.2017 (telefonický hovor s právnym zástupcom sťažovateľa) vyplýva, že tomuto pochybnosti prvostupňového orgánu komunikované boli, pričom v rámci daňovej kontroly tento dôkazy preukazujúce odpočítanie DPH v uplatnenom rozsahu nepredložil. Kasačný súd však zistil, že tento skutkový stav sa v priebehu vyrubovacieho konania zmenil, keď prvostupňový orgán na základe doplneného dokazovania priznal sťažovateľovi právo na odpočet DPH za jeden solárny panel (krátený o 20%, keďže podľa vlastného tvrdenia, solárny panel používa v súvislosti s výkonom podnikateľskej činnosti v rozsahu 80%) a zároveň mu nebol priznaný odpočet za druhý solárny panel, keďže druhý solárny panel sťažovateľom ani nebol nadobudnutý. Tento záver orgánov verejnej správy vo vyrubovacom konaní pritom sťažovateľ v správnej žalobe, ako ani v kasačnej sťažnosti nespochybnil.

53. Z vyššie uvedených dôvodov preto kasačný súd dospel k záveru, že hoci sa z formálneho hľadiska môže javiť, že tento bod sťažnosti je opodstatnený, z materiálneho hľadiska tomu tak nie je. Úlohou správnych súdov (vrátane kasačného súdu)

pritom nie je reparovať také prípadné procesné pochybenia orgánov verejnej správy, ktoré by vo svojej podstate viedli len k zopakovaniu konania pred orgánmi verejnej správy, avšak bez reálneho potenciálu zmeny k lepšiemu (v prospech žalobcu/kasačného sťažovateľa) - k tomu pozri napr. Najvyšší súd Slovenskej republiky - sp.zn.: 4Sž/98-102/02 zo dňa 17.12.2002 - „...rozhodnutie sa nezrušuje iba preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka.“ V danej súvislosti kasačný súd dáva do pozornosti rozhodnutie najvyššieho súdu publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod

č. R 103/2011, v zmysle ktorého je neúčelné a ne hospodárne formálne zopakovanie administratívneho konania, ak pre účastníka vo vzťahu k skutkovej stránke veci nepredstavuje reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutie v jeho prospech a za takýchto okolností platí,

že nie každé porušenie procesného predpisu má za následok porušenie práv účastníka konania. Rovnako je možné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžo/255/2010, v ktorom tento vyslovil názor, že rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili sa formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka. Obdobne napr. Ústavný súd SR (uznesenie Ústavného súdu SR z 19. apríla 2016, sp. zn. III. ÚS 245/2016) - Správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého, ale účinnej ochrane subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, voči ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Preto nemožno vyhovieť takému návrhu na začatie konania v správnom súdnictve, ktorého prejednanie síce vedie k zisteniu formálneho rozporu činnosti verejnej správy so zákonom, no zároveň v ňom nebude preukázaný žiaden zásah do individuálnej sféry navrhovateľa.

54. Napokon sťažovateľ namietal, že prvostupňový správny orgán do protokolu z daňovej kontroly nezahrnul kontrolný výkaz dodávateľa sťažovateľa, ktorý mal preukázať dodanie tovarov, resp. samotné zdaniteľné obchody. Sťažovateľ tvrdil, že v protokole z daňovej kontroly chýbajú úsudky prvostupňového orgánu vo vzťahu k dôkazu - kontrolnému výkazu dodávateľa sťažovateľa, čím protokol trpí formálnou vadou podľa § 47 písm. h/ Daňového poriadku. Má za to, že prvostupňový orgán pochybil, ak v rámci kontroly na tento kontrolný výkaz neprihliadal, keďže podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

55. Kasačný súd uvádza, že i táto námietka sťažovateľa je nedôvodná. Kasačný súd - aplikujúc základné princípy kasačného konania a súc viazaný kasačnými bodmi - zistil, že v rozsahu kalendárneho mesiaca júl 2014, ktorého sa týka aj toto súdne konanie, nebolo sporné, že k dodaniu solárneho panelu sťažovateľovi jeho subdodávateľom došlo.

56. Protokol z daňovej kontroly (č. 102559331/2017 zo dňa 12.12.2017) na str. 7 v bodoch 1.1 a 1.2 obsahuje vymedzenie toho, na základe akých daňových dokladov zahrnul sťažovateľ solárny panel do príslušného výkazu za mesiac júl 2014. Rovnako- na str. 7 - bod 2) citovaného protokolu sa nachádza informácia prvostupňového orgánu (ako orgánu daňovej kontroly), že „Daňový subjekt si v zdaňovacom období júl 2014 uplatnil odpočítanie dane vo výške 750,52 EUR, pričom neboli predložené žiadne doklady a dôkazy, ako je predmetné solárna zostava využívaná na podnikanie v majetku daňového subjektu.“.

57. Identicky je možné tento záver badať aj v prvostupňovom rozhodnutí - na str. 11 a str. 12 - kde prvostupňový orgán detailne opisuje, že došlo k preukázaniu účelu užívania solárneho systému sťažovateľom (v priebehu vyrubovacieho konania), ako aj rozsahu tohto užívania, čo prvostupňový orgán akceptoval. Špecifikoval tiež, že druhá položka (odpočítanie DPH za ten istý panel) bol spôsobený tým, že účtovníčka sťažovateľa raz DPH odpočítala na základe dodávateľskej faktúry a raz na základe pokladničného dokladu, pričom pokladničný doklad bol vo svojej podstate dokladom o úhrade. Záver o tom, že sťažovateľ nadobudol len jeden solárny systém, sťažovateľ nerozporoval.

58. Z uvedeného potom vyplýva, že orgány verejnej správy mali v rámci vyrubovacieho konania za preukázané, že sťažovateľ jednu solárnu zostavu nadobudol, a preto je námietka sťažovateľa ohľadom dôkaznej núdze, resp. nevykonania údajne relevantného dokazovania, bezpredmetná.

59. Kasačný súd neprejudikuje, že vo vzťahu k iným kalendárnym mesiacom tvoriacim predmet kontroly nemôže byť táto námietka opodstatnená, avšak v rozsahu rozsudku krajského súdu, proti ktorému podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť v tejto veci, je táto námietka nedôvodná.

60. Z vyššie uvedených dôvodov, kasačný súd dospel k záveru, že všetky parciálne námietky sťažovateľa obsiahnuté v texte jeho kasačnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu sú nedôvodné, a preto je nedôvodnou aj jeho kasačná sťažnosť ako celok, ktorú preto podľa § 461 SSP zamietol. Ani jeden z kasačných bodov - hoci pri niektorých sa prima facie môže javiť, že došlo k nezákonnosti v konaní orgánov verejnej správy - správny súd ani jeden z nich nevyhodnotil ako takú kvalitatívnu okolnosť, pre ktorú by bolo opodstatnené kasačnej sťažnosti vyhovieť. Na tomto závere nemení nič ani predpoklad sťažovateľa prezentovaný v kasačnej sťažnosti, že v daňových veciach aj najmenšia nezákonnosť musí viesť ku zrušeniu nezákonných rozhodnutí. Naopak, práve odkazom na ustálenú rozhodovaciu prax, kasačnému súdu sa javí, že v súdnej veci nie je opodstatnené kasačnej sťažnosti vyhovieť, keďže by to viedlo len k formálnemu zopakovaniu konania bez reálneho potenciálu zmeny rozhodnutí orgánov verejnej správy v skúmanej časti (kontrolovaný mesiac - júl 2014).

61. Vzhľadom na skutočnosť, že ani jednému z účastníkov konania nevzniklo právo na náhradu trov konania, o uvedenom kasačný súd rozhodol súhrnne tak, že právo na náhradu trov konania účastníkom konania nepriznal. Pri posudzovaní vzniku práva na náhradu trov konania pritom najvyšší správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi právo na ich náhradu nepatrí, pretože v tomto konaní nemal úspech (§ 167 ods. 1 SSP) a u žalovaného nezistil existenciu zákonného dôvodu na ich priznanie (§ 168 SSP).

62. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal toto rozhodnutie jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP) t.j. pomerom hlasov 3:0.

Poučenie :

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