

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/99/2022
Identifikačné číslo spisu: 8020200551
Dátum vydania rozhodnutia: 29. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8020200551.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobkyne (v konaní sťažovateľka): Klára Pribulová, Čergovská 10, Prešov, IČO: 33 955 361, právne zastúpená: JUDr. Lukáš Kišeľak, advokát so sídlom Weberova 8, Prešov, IČO: 42 083 591, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101076792/2020 z 23. júna 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/65/2020-80 z 5. mája 2022, ECLI:SK:KSPO:2022:8020200551.2, takto

rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.

II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“ či „prvostupňový správny orgán“) rozhodnutím č. 100295106/2020 zo dňa 28.01.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) nepriznal sťažovateľke nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie august 2015 v sume 4 915,20 EUR. Správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúr od viacerých tuzemských, ako aj zahraničných (poľských) dodávateľov mäsa rôzneho druhu, a to z dôvodu nesplnenia podmienok odpočítania dane z dodaného tovaru podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o č. 222/2004 Z. z. (ďalej len „zákon o DPH“). Podľa správcu dane na základe vykonaného dokazovania nebola zo strany sťažovateľky dostatočným spôsobom preukázaná realnosť dodávok sporného tovaru.

2. Voči prvostupňovému rozhodnutiu podala sťažovateľka odvolanie, v ktorom poukazujúc na nedostatky v procesnom postupe správcu dane v rámci daňovej kontroly namietala nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly (ďalej aj ako „protokol“) pre absenciu náležitosti podľa § 45 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku, konkrétne obsahu jej vyjadrenia sa k listine správcu dane (ďalej len ako „oboznámenie“), datovaného k 30.09.2019. V tejto súvislosti zároveň namietala, že správca dane

nereagoval na ono podanie z 30.09.2019 zaslané sťažovateľkou prostredníctvom e-mailu s tým, že daňový poriadok aj vo vzťahu k subjektom s povinnou elektronickou komunikáciou pripúšťa náhradný spôsob doručovania podania postupom podľa § 13 ods. 6 daňového poriadku. Pochybenie správcu dane identifikovala aj v skutočnosti, že tento v oboznámení neurčil presnú a primeranú lehotu na vyjadrenie sa, ale použil formuláciu majúcu tendenciu odoprieť daňovému subjektu právo vyjadriť sa (ako možnosť vyjadriť sa ku skutočnostiam uvedeným v podaní do dňa vypracovania protokolu z daňovej kontroly).

3. Žalovaný rozhodnutím č. 101076792/2020 z 23. júna 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Formuloval záver, že absencia vyjadrenia sťažovateľky z 30.09.2019 (doplneného v listinnej podobe 07.10.2019) v protokole nespôsobuje jeho nezákonnosť, keďže predmetné podanie bolo správcovi dane doručené až po dni vypracovania a odoslania protokolu. Uviedol zároveň, že správca dane sa vo vyrubovacom konaní vysporiadal s tvrdeniami sťažovateľky poukazujúc pritom na skutočnosť, že jej podanie je do značnej miery identické s vyjadrením zo 17.07.2019, uvedeným v protokole na str. 32 a 33. K neurčitej špecifikácii lehoty na vyjadrenie sa k oboznámeniu podotkol, že vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia, alebo navrhovať, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia, je právom daňového subjektu, a nie jeho povinnosťou. Zároveň zdôraznil, že správca dane oboznámenie vypracoval v dostatočnom časovom predstihu (06.09.2019) pred uplynutím ročnej lehoty na ukončenie daňovej kontroly (25.10.2019), pričom daňový subjekt sa sám, svojím konaním pripravil o možnosť dlhšieho časového priestoru na vyjadrenie sa, a to v súvislosti s doručovaním onoho dokumentu správcu dane, keď tento uložený na pošte 10.09.2019 prebral až 30.09.2019.

II. Konanie pred správny súdom

4. Proti preskúmanému rozhodnutiu podala sťažovateľka správnu žalobu, v ktorej namietala nesprávne právne posúdenie veci a nedostatočné, resp. arbitrárne vysporiadanie sa žalovaného s obsahom odvolania, kde namietala porušenie práva v dôsledku nesprávneho procesného postupu správcu dane. Ako závažné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy identifikovala porušenie § 47 písm. i/ daňového poriadku, § 45 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku a § 27 ods. 1 daňového poriadku, keďže správca dane v protokole napriek jej žiadosti z 29.08.2019 neuviedol vyjadrenie z 30.09.2019 podané emailom a následne doplnené v listinnej podobe 07.10.2019. Taktiež opakovane namietala, že v oboznámení jej správca dane neposkytol primeranú lehotu podľa § 27 ods. 1 daňového poriadku, v ktorej by sa mohla vyjadriť k skutočnostiam zisteným správcou dane.

5. Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 1S/65/2020-80 z 5. mája 2022, ECLI:SK:KSPO:2022:8020200551.2, žalobu žalobkyne zamietol. Odkázal pritom na rozhodnutie Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/59/2020-77 zo 07.04.2022 v obdobnej veci žalobkyne (týkajúce sa rovnakej daňovej kontroly, ale zdaňovacieho obdobia február 2015), na ktorého odôvodnenie poukázal a s ním sa stotožnil.

6. V odôvodnení tohto rozhodnutia správny súd poukázal na charakter daňovej kontroly s tým, že medzi práva kontrolovaného daňového subjektu patrí aj právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia a navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Za samo osebe nadbytočné považoval „sporné“ oboznámenie správcu dane so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly zo 06.09.2019, poukazujúc na to, že správca dane sťažovateľku opakovane oboznámil so svojimi pochybnosťami výzvami z 13.01.2019, 11.03.2019 a 04.07.2019. Avšak v prípade, že takto (nad rámec nevyhnutného) postupoval, mal podľa správneho súdu v súlade § 27 ods. 1 daňového poriadku určiť jasne a zrozumiteľne lehotu, v ktorej sa mohla sťažovateľka vyjadriť a teda spôsob, akým správca dane formuloval lehotu („do dňa vypracovania protokolu“), vyhodnotil ako neurčitý. Konštatoval však, že uvedený nedostatok v postupe správcu dane nedosahuje takú intenzitu, aby bolo možné konštatovať podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. K žalobnej námietke, že vyjadrenie sťažovateľky z 30.09.2019 netvorilo súčasť protokolu, správny súd uviedol, že sťažovateľka toto doručila prostredníctvom emailu, teda v rozpore s § 13 ods. 5 daňového poriadku, pričom bola povinná ho do 5 pracovných dní doplniť v listinnej podobe. Pokiaľ bol protokol vydaný 01.10.2019, podanie sa ešte nepovažovalo za doručené, a teda ho objektívne ani nebolo možné v protokole uviesť. Zároveň podotkol, že podanie sťažovateľky z

30.09.2019 je po obsahovej, resp. vecnej stránke identické s podaním sťažovateľky zo 17.07.2019, v ktorom okrem skutočnosti, že došlo k nákupu, zaplateniu a použitiu nakúpeného tovaru na zdaniteľné plnenia, žiadne iné (nie to podstatné) skutočnosti neuviedla. Vyjadrenie zo 17.07.2019 bolo preukázateľne súčasťou protokolu, a teda absenciu reflektovania vyjadrenia žalobkyne z 30.09.2019 v protokole správny súd nepovažoval za zásah do jej subjektívnych práv v takom rozsahu, že by to malo za následok nezákonné rozhodnutie správcu dane. Pri svojej argumentácii správny súd odkázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/57/2018 z 28.04.2020, ECLI:SK:NSSR:2020:8017200367.1, v obdobnej veci.

III. Kasačná sťažnosť žalobkyne, stanovisko účastníkov

A/

7. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP (nesprávne právne posúdenie veci) a § 440 ods. 1 písm. h) SSP (odklon od ustálenej súdnej praxe), požadujúc zrušenie napadnutého rozsudku a jeho vrátenie správny súdu na ďalšie konanie alebo alternatívne zmenu napadnutého rozsudku a zrušenie napadnutého rozhodnutia spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenie veci na ďalšie konanie žalovanému.

8. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

- pokiaľ ide o sťažnostný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP (odklon od ustálenej súdnej praxe), k tomuto sťažovateľka poukázala na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/64/2017 z 24.10.2018, sp. zn. 5Sžfk/52/2017 zo 04.12.2018, a sp. zn. 5Sžf/46/2016 z 13.12.2017, vo veci základných zásad daňového konania a jednej z týchto zásad, zásady zákonnosti, od ktorých sa podľa sťažovateľky mal správny súd odkloniť. Rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/57/2018 z 28.04.2020, na ktoré poukázal správny súd, považovala sťažovateľka za ojedinelé.

- sťažovateľka nesprávne právne posúdenie vidí v tom, že na jednej strane správny súd potvrdil, že v konaní bolo porušené zákonné ustanovenie ukladajúce správcovi dane určité zákonné povinnosti a aj ustanovenia daňového poriadku určujúce podstatné obsahové náležitosti protokolu, tak na druhej strane správny súd uzatvoril, že išlo o porušenia pre záver vo veci „nepodstatné“,

- má za to, že ak by správny súd sťažovateľkou uvádzané rozhodnutia Najvyššieho súdu SR správne aplikoval a ak by takto vykladal dotknuté ustanovenia daňového poriadku, tak by nemohol prijať závery o nepodstatnom porušení práv sťažovateľky. Tým, ako správny súd aproboval nezákonnosť postupu správcu dane, urobil citované ustanovenia podľa sťažovateľky obsolentnými. V tejto súvislosti poukázala i na zásadu zákonnosti a na zásadu predvídateľnosti súdnych rozhodnutí a namietala postup, v ktorom správny súd správnu žalobu zamietne, hoci potvrdí správnosť tvrdení o porušení toho-ktorého ustanovenia zákona, avšak uzavrie, že nešlo o podstatné porušenie zákona. Má za to, že z nezákonného postupu a z nezákonného dôkazu, ktorým je protokol, nemôže vzniknúť rozhodnutie o dorubení rozdielu dane sťažovateľke.

9. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zastáva stanovisko, že sťažnostné dôvody sa zhodujú so žalobnými dôvodmi, ktoré boli predmetom vysporiadania sa žalovaného, ako aj správneho súdu a s ktorými sa žalovaný stotožňuje. K nesprávny súdu právny posúdeniu podotýka, že sťažovateľkou uvádzané porušenia § 27 ods. 1 a § 47 písm. i) daňového poriadku automaticky nespôsobujú nezákonnosť daňovej kontroly, pretože zákonodarcu pri porušení uvedeného nedostatku neviaže ako následok nezákonnosť daňovej kontroly. Má za to, že nedošlo k odopretiu procesného práva sťažovateľky podľa § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku, nakoľko správca dane priebežne oboznamoval sťažovateľku so vzniknutými pochybnosťami a vyzval ju, aby sa k nim vyjadřila. Oznámenie zo 06.09.2019 žalovaný nepovažuje za výzvu podľa § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku, ale za súhrnné oboznámenie so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly. Kasačnú sťažnosť navrhol ako nedôvodnú zamietnuť.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

10. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), zohľadniac § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol týmto rozsudkom, ktorý po predchádzajúcom zverejnení termínu verejne vyhlásil dňa 29. januára 2024.

11. Predmetom kasačného konania v prejednávanej veci je rozsudok krajského súdu o zamietnutí žaloby, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného vo veci vyrubenia rozdielu v sume nadmerného odpočtu 4 915,20 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie august 2015. Kľúčovou otázkou v predmetnej veci bolo posúdenie toho, či správca dane v priebehu daňovej kontroly svojím postupom, keď vydal protokol z daňovej kontroly v čase plynutia lehoty na vyjadrenie sa daňového subjektu k skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly, porušil ustanovenia daňového poriadku do takej miery, že uvedené porušenie mohlo mať vplyv na zákonnosť protokolu z daňovej kontroly, resp. na zákonnosť daňovej kontroly ako takej.

12. Konajúci senát kasačného súdu v zmysle § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozsudok senátu 5S kasačného súdu vo veci tých istých účastníkov sp. zn. 5Sfk/97/2022 zo dňa 26.10.2023, ktorý sa týkal tej istej daňovej kontroly u sťažovateľky, avšak zdaňovacieho obdobia júl 2015, pričom odvolacie a žalobné námietky v oboch prípadoch smerujú voči jednému a tomu istému protokolu vyhotovenému z daňovej kontroly, ktorej predmetom boli zdaňovacie obdobia január 2015 až december 2015. Kasačný súd označeným rozsudkom zamietol kasačnú sťažnosť žalobkyne, pričom i sťažnostné body tejto kasačnej sťažnosti (prelínajúce sa v oboch prípadoch s odvolacími a žalobnými bodmi) sú rovnaké ako v prejednanom prípade, ktorý sa týkal určenia rozdielu v sume nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2015. Senát 2S kasačného súdu ďalej cituje z menovaného rozsudku, sp. zn. 5Sfk/97/2022 zo dňa 26.10.2023, s ktorým sa v celom rozsahu stotožňuje:

„23. Sťažovateľka tento procesný postup správcu dane namieta s tým, že ho považuje za porušujúci § 47 písm. i/, § 45 ods. 1 písm. f/ a § 27 ods. 1 Daňového poriadku a rovnako i za porušujúci zásadu zákonnosti podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku. Z nesprávneho postupu správcu dane odvodzuje následnú nezákonnosť Protokolu a nemožnosť jeho použitia ako dôkazu vo vyrubovacom konaní. Za nesprávne právne posúdenie realizované správnym súdom považovala sťažovateľka záver správneho súdu o porušení Daňového poriadku správcom dane, s tým, že malo ísť o porušenia „nepodstatné“.

24. Podľa kasačného súdu je účelom práva kontrolovaných daňových subjektov podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku (právo vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam), na ktoré nadväzuje obsahová náležitosť protokolu podľa § 47 písm. i/ Daňového poriadku (uvedenie vyjadrení kontrolovaného daňového subjektu), zabezpečenie možnosti kontrolovaných daňových subjektov, aplikujúc zásadu úzkej súčinnosti podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, priebežne sa vyjadrovať k zisteniam správcu dane tak, aby protokol z daňovej kontroly neobsahoval iba kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov realizované správcom dane v rámci jeho kontrolnej činnosti, ale i prípadnú oponentúru kontrolovaných daňových subjektov realizovanú prostredníctvom ich vyjadrení reagujúcich na zistenia a ich hodnotenie zo strany správcu dane. Tieto vyjadrenia môžu kontrolované daňové subjekty podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku predkladať kedykoľvek počas daňovej kontroly a na ich predloženie správcu dane nie je povinný vyzývať.

25. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom správneho súdu, ktorý formuláciu správcu dane v oznámení č. 102099439/2019 z 06.09.2019, ktorou správca dane poučil sťažovateľku na možnosť vyjadriť sa „do dňa vypracovania protokolu“, považoval za neurčitú. Rovnako sa však stotožňuje i s posúdením správneho súdu, ktorý toto pochybenie správcu dane nevyhodnotil ako podstatné porušenie Daňového poriadku, ktoré by malo vplyv na zákonnosť daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania či zákonnosť Protokolu alebo rozhodnutí orgánov finančnej správy.

26. Podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP je dôvodom zrušenia napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy, ak došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

27. Podľa kasačného súdu, rovnako ako podľa správneho súdu, pochybenie správcu dane špecifikované v bode 25 tohto rozhodnutia nemá s ohľadom na konkrétne okolnosti prejednávanej veci vplyv na zákonnosť Napadnutého rozhodnutia, a to z dôvodov uvedených ďalej.

28. Kasačný súd poukazuje na to, že právo kontrolovaných daňových subjektov podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku (právo vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam) môže byť realizované

kedykoľvek, a to i bez osobitnej výzvy správcu dane. Sťažovateľka svoje vyjadrenia k skutočnostiam zistených počas daňovej kontroly zaslala správcovi dane podaniami z 17.07.2019 (č. l. 137 administratívneho spisu správcu dane) a z 29.08.2019 (č. l. 168 administratívneho spisu správcu dane). Tieto vyjadrenia sťažovateľky správcu dane do Protokolu zahrnul - vyjadrenie z 17.07.2019 na str. 32 a 33 Protokolu a vyjadrenie z 29.08.2019 na str. 34 a 35 Protokolu. Správca dane tak v súlade s § 47 písm. i/ Daňového poriadku do protokolu zahrnul tie vyjadrenia sťažovateľky, ktoré mu boli k dátumu jeho vypracovania riadne doručené. V tejto súvislosti preto kasačný súd v postupe správcu dane vadu nevzhliadol.

29. Naopak, za neobvyklý postup sťažovateľky kasačný súd považuje návrh sťažovateľky uvedený v jej podaní z 29.08.2019 (č. l. 168 administratívneho spisu správcu dane), aby v protokole boli uvedené jej záverečné vyjadrenia k zisteným skutočnostiam v priebehu daňovej kontroly, ktoré poskytne správcovi na základe výzvy správcu po skončení dokazovania. Sťažovateľka tak namiesto realizácie svojho práva podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku vyžadovala od správcu dane osobitnú výzvu. Ako však kasačný súd uviedol v bode 24 tohto rozhodnutia, správca dane nie je povinný kontrolovaný daňový subjekt na realizáciu jeho práva podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku osobitne vyzývať.

30. Rovnako za neobvyklý postup sťažovateľky kasačný súd považuje okolnosti sprevádzajúce doručovanie oznámenia č. 102099439/2019 z 06.09.2019 (opísané v bode 21 tohto rozhodnutia) ako i zaslania jej vyjadrenia z 30.09.2019 (opísané v bode 22 tohto rozhodnutia). Pokiaľ sťažovateľka oznámenie správcu dane č. 102099439/2019 z 06.09.2019 preberie až 30.09.2019, pričom odmietne jeho prevzatie 16.09.2019, a svoje vyjadrenie zašle na rozdiel od svojich ostatných podaní realizovaných prostredníctvom elektronickej podateľne žalovaného iba e-mailom, možno mať pochybnosti o súlade jej postupu zo zásadou úzkej súčinnosti upravenou v § 3 ods. 2 Daňového poriadku.

31. Keďže daňová kontrola sťažovateľky sa začala 25.10.2018, lehota na jej vykonanie je v súlade s § 46 ods. 10 Daňového poriadku najviac jeden rok, a podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku sa považuje za ukončenú dňom doručenia protokolu, je možné sa stotožniť s postupom správcu dane, ktorý do Protokolu vypracovaného 01.10.2010 a sťažovateľke zasielaného 02.10.2019 (sťažovateľke bol doručený 21.10.2019) nezahrnul jej vyjadrenie zaslané e-mailom 30.09.2019 a listinne doplnené až 07.10.2019, t.j. po vypracovaní a odoslaní Protokolu sťažovateľke.

32. Rovnako sa kasačný súd stotožňuje s názorom správneho súdu, ktorý uviedol, že vyjadrenie sťažovateľky z 30.09.2019 je po vecnej stránke identické s jej podaním zo 17.07.2019, v ktorom okrem skutočností, že došlo k nákupu, zaplateniu a použitiu nakúpeného tovaru na zdaniteľné plnenia iné skutočnosti neuviedla (č. l. 137 administratívneho spisu správcu dane), a tieto skutočnosti boli súčasťou Protokolu. Neuvedenie vyjadrenia sťažovateľky z 30.09.2019 v Protokole tak v okolnostiach prejednávaneho prípadu ani kasačný súd nepovažoval za zásah do jej subjektívnych práv a pochybenie správcu dane špecifikované v bode 25 tohto rozhodnutia rovnako nevyhodnotil ako podstatné porušenie daňových predpisov, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

33. K obdobným záverom ohľadom sťažovateľkou vzneseného sťažostného dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP dospel i Najvyšší súd SR v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/57/2018 z 28.04.2020, ECLI:SK:NSSR:2020:8017200367.1, v obdobnej veci, na ktorý poukázal i správny súd. Najvyšší súd SR v tomto rozhodnutí uviedol okrem iného:

„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).

...

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.“

34. Kasačný súd v nadväznosti na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/57/2018 z 28.04.2020, ECLI:SK:NSSR:2020:8017200367.1, dopĺňa, že sťažovateľka bola oprávnená svoje právo vyjadriť sa realizovať i prostredníctvom vyjadrenia k zisteniam správcu dane uvedeným v protokole podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Uvedené sťažovateľka uskutočnila podaním z 05.11.2019 (č. l. 244 administratívneho spisu správcu dane), v ktorom však sťažovateľka iba poukázala na chýbajúcu obsahovú náležitosť Protokolu podľa § 47 písm. i/ Daňového poriadku a tvrdila nepoužiteľnosť Protokolu na ďalšie konania.

35. Sťažnostný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP kasačný súd preto vyhodnotil ako nedôvodný.

36. Sťažovateľka vo vzťahu k sťažnostnému dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP (odklon od ustálenej súdnej praxe) poukázala na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/64/2017 z 24.10.2018, ECLI:SK:NSSR:2018:6016201101.1, sp. zn. 5Sžfk/52/2017 z 04.12.2018, ECLI:SK:NSSR:2018:7016200174.1, a sp. zn. 5Sžf/46/2016 z 13.12.2017, ECLI:SK:NSSR:2017:6015200570.1. Kasačný súd uvádza, že tieto rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sa týkajú zásady zákonnosti vo vzťahu k dĺžke trvania daňovej kontroly, čo nebolo predmetom posudzovania kasačného súdu v prejednávanej veci sťažovateľky. Kasačný súd v nich preto sťažovateľkou namietaný odklon od ustálenej súdnej praxe nevzhliadol.“

13. Nad rámec záverov uvedených v citovanom rozsudku kasačný súd dodáva a zdôrazňuje, že úlohou správnych súdov (vrátane kasačného súdu) nie je reparaovať 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 (viď. napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 4Sž/98-102/02 zo dňa 17.12.2002, v ktorom je konštatované, cit.: „...rozhodnutie sa nezrušuje iba preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka.“) Možno preto vyhodnotiť ako nanajvyš neúčelné a nehospodárne formálne zopakovanie administratívneho konania, ak pre účastníka konania vo vzťahu k skutkovej stránke veci nepredstavuje reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutie v jeho prospech. V posudzovanej veci je zrejmé, že reflektovanie obsahu vyjadrenia sťažovateľky zo dňa 30.09.2019 vo vyhotovenom protokole k daňovej kontrole nebolo relevantným, a už vôbec nie kľúčovým pre posúdenie oprávnenosti nároku na odpočet DPH z dodávateľských faktúr, a to jednak z dôvodu jeho takmer výhradnej totožnosti s obsahom vyjadrenia zo 17.07.2019, s ktorým sa správca dane v protokole preukázateľne vysporiadal, ako aj z dôvodu neopodstatnenosti jeho obsahu vo vzťahu k preukázaniu splnenia hmotnoprávných podmienok na uplatnenie odpočtu DPH sťažovateľkou. Porušenia, resp. nedostatky procesného postupu správcu dane v posudzovanej veci preto (aj zohľadniac úlohu správneho súdnictva) nebolo možné z pohľadu zachovania atribútu zákonnosti rozhodnutia vyhodnotiť inak ako nepodstatné.

14. S poukazom na vyššie uvedené a po zistení, že sťažovateľka v kasačnej sťažnosti neuviedla žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnila vecnú správnosť rozsudku krajského súdu, Najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

15. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľka v kasačnom konaní úspech nemala a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP); tie podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

16. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.