

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/11/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200483
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 04. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8018200483.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. v právnej veci žalobcu: Marek Jurčo, miesto podnikania Vodárenska 607/2, 059 18 Spišské Bystré, IČO: 41012429, právne zastúpený advokátom: JUDr. Ivo Babjak, so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101079637/2018 zo dňa 1. júna 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5 S 70/2018-80 zo dňa 24. októbra 2019, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Poprad začal dňa 21. júna 2011 u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia 1. až 4. štvrtrok 2010. O výsledkoch daňovej kontroly bol Daňovým úradom Prešov, pobočka Poprad (ďalej len „správca dane“) vyhotovený protokol č. 9712402/5/469676/2012/Tom zo dňa 21. mája 2012 (ďalej len „prvý protokol“), ktorý bol žalobcom osobne prevzatý dňa 4. júna 2012 a s ním prerokovaný dňa 19. júna 2012. Protokol vychádzal aj z výpovede F. (Peter Ignačák - IGNI, Primovce 90, 059 12 Hôrka) zo dňa 19. apríla 2012 (zápisnica č. 9712402/1/30706/2012), o ktorej nebol žalobca upovedomený a v spise bola obsiahnutá aj zápisnica z pojednávania z 13. augusta 2012 z výsluchu svedka U. M..

2. Správca dane dodatočným platobným výmerom č. 9712402/5/1440160/2012 zo dňa 2. júla 2012 v spojení s potvrdzujúcim rozhodnutím žalovaného č. 1100305/1/1282266/2012 zo dňa 6. decembra 2012 vyrubil žalobcovi rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2010 v sume 6.386,23 €.

3. Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 5 S 6/2013-44 zo dňa 16. októbra 2013 zrušil predchádzajúce rozhodnutie žalovaného a správcu dane. Správny súd konštatoval, že získanie výpovede pána F. bolo svedeckou výpoveďou, o ktorej mal byť žalobca upovedomený, čo však správca dane nevykonal. „Ak teda správca dane v priebehu daňovej kontroly neumožnil žalobcovi realizovať jeho práva upravené v ust. § 15 ods. 5 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb., t.j. byť prítomný na ústnom pojednávaní kde sa realizuje výsluch svedka a klásť mu otázky, vyskytla sa v daňovom konaní taká vada, ktorá má vplyv na zákonnosť vydaného rozhodnutia.“

4. Správny súd tiež dal do pozornosti, že daňová kontrola vo veci žalobcu začala dňa 21. júna 2011 a skončila 19. júna 2012. V administratívnom spise sa však nachádza zápisnica o ústnom pojednávaní so svedkom U. M. zo dňa 13. augusta 2012, teda po ukončení daňovej kontroly. „Ak teda žalovaný na podporu svojich tvrdení správnosti a zákonnosti rozhodnutia rozhodnutia použil dôkazný prostriedok -

zápisnicu z pojednávania zo dňa 13. augusta 2012 - t.j. úkon, ktorý bol vykonaný až po ukončení daňovej kontroly u žalobcu, neumožnil mu tak realizovať jeho práva uvedené v ust. § 15 ods. 5 písm. d) a f) zákona č. 511/1992 Zb., a preto sa v konaní vyskytla taká vada, ktorá má vplyv na zákonnosť rozhodnutia.“

5. Správny súd uložil správcovi dane a žalovanému, aby v ďalšom konaní postupovali „v súlade s ust. § 165 ods. 4 a 5 Daňového poriadku, daňovú kontrolu u žalobcu začatú a neukončenú pred účinnosťou tohto zákona dokončiť podľa doterajších predpisov a umožniť žalobcovi realizáciu jeho práv upravených v ust. § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.“

6. Správca dane v ďalšom konaní predvolal podľa ustanovení 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“) pána F. na výsluch, o čom upovedomil žalobcu a výsluch sa uskutočnil dňa 19. augusta 2014 (zápisnica č. 9712402/5/3909884/2014 zo dňa 19. augusta 2014).

7. Následne zamestnanci správcu dane požiadali o usmernenie vo vzťahu k výkladu prechádzajúceho rozsudku správneho súdu, ktorého záver znel „na základe uvedeného správcom dane vykonané úkony v rámci vyrubovacieho konania nie sú v súlade s právnym názorom súdu a preto je potrebné ich zopakovať podľa zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Správca dane v zmysle záveru súdu pokračuje vo výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej podľa citovaného zákona a procesne ju ukončí a následne vydá rozhodnutie podľa tejto právnej normy.“

8. Správca dane preto opätovne vykonal potrebné dôkazy, vrátane výsluchu pána G., už s odkazom na zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) v nadväznosti na § 165 ods. 4 a 5 Daňového poriadku v znení výkladu správneho súdu.

9. Oznámením č. 9712402/5/5032121/2014 zo dňa 12. novembra 2014 správca dane informoval žalobcu o tom, že opakovaný výsluch pána Ignačáka zo dňa 19. augusta 2014 nebol v súlade s výkladom správneho súdu k prechodným ustanoveniam § 165 ods. 4 a 5 Daňového poriadku, preto tieto dôkazy správca dane vykoná opäť. Dal do pozornosti žalobcu, že pokračuje v začatej a neukončenej daňovej kontrole.

10. Žalobca vyjadrením zo dňa 12. júna 2015 dal do pozornosti správcu dane, že daňová kontrola v predmetnej veci bola už ukončená dňa 19. júna 2012, na vyrubovacie konanie sa vzťahujú už ustanovenia Daňového poriadku, preto výzvy správcu dane nie sú riadne vyhotovené.

11. Správca dane listom č. 1219975/2015 zo dňa 20. júla 2015 oznámil žalobcovi, že sa stotožňuje s jeho výkladom, avšak je viazaný názorom správneho súdu a v súlade s týmto aj bude postupovať.

12. Následne správca dane vyhotovil protokol o výsledkoch daňovej kontroly č. 439336/2016 zo dňa 7. apríla 2016 (ďalej len „druhý protokol“), tento bol žalobcovi doručený dňa 11. apríla 2016 a správca dane ho považoval za prerokovaný so žalobcom dňa 29. apríla 2016.

13. Správca dane následne vydal dodatočný platobný výmer č. 734646/2016 zo dňa 11. mája 2016, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2010 v sume 6.386,23 €.

14. Žalovaný rozhodnutím č. 103706259/2016 zo dňa 11. augusta 2016 zrušil predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný ustálil, že daňová kontrola v predmetnej veci bola začatá dňa 21. júna 2011 za účinnosti zákona o správe daní a v nadväznosti na § 165 ods. 4 a 5 Daňového poriadku bola dokončená podľa zákona o správe daní. Správca dane však v predmetnej veci nepostupoval v súlade s názorom správneho súdu. Vykonal síce úkony, na ktoré ho zaviazal súd, avšak postupom podľa zákona o správe daní. Keďže daňová kontrola už bola v predmetnej veci ukončená, správca dane nemohol pokračovať v daňovej kontrole a vydať ďalší protokol. Po zrušení dodatočného výmeru mal správca dane podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku pokračovať v začatom vyrubovacom konaní podľa Daňového poriadku.

15. V ďalšom konaní mal správca dane vykonať všetky úkony, na ktoré ho zaviazal správny súd, pričom mal postupovať podľa Daňového poriadku a následne vydať riadne odôvodnené rozhodnutie.

16. Správca dane oznámením č. 104233484/2016 zo dňa 28. októbra 2016 oznámil žalobcovi, že bude pokračovať vo vyrubovacom konaní a požiadal žalobcu o navrhnutie dňa konania ústneho pojednávania o priebehu a výsledkoch dokazovania.

17. Dňa 6. novembra 2017 sa uskutočnilo ústne pojednávanie, na ktorom bol zástupca žalobcu oboznámený s výsledkami vyrubovacieho konania - osobitne s výsledkami vypočutia svedkov uskutočnených v nadväznosti na rozsudok správneho súdu v rokoch 2014 a 2015 a ich právnym posúdením správcom dane. Ďalší termín oboznámenia určil správca dane na 6. decembra 2017, pričom zástupca žalobcu a ani samotný žalobca sa ho nezúčastnili.

18. Správca dane rozhodnutím č. 1518495/2017 zo dňa 19. decembra 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6.386,23 € na DPH za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2010.

19. Žalovaný rozhodnutím č. 101079637/2018 zo dňa 1. júna 2018 (ďalej len „žalované rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný konštatoval, že žalobca v podanom odvolaní nebrojil proti skutkovým zisteniam či hmotnoprávnej stránke veci, ale spochybňoval procesný postup správcu dane.

20. K námietkam žalobcu žalovaný dodal, že na procesný postup správcu dane sa po zrušení predchádzajúceho rozhodnutia správnym súdom vzťahoval Daňový poriadok (§ 165b ods. 1 Daňového poriadku). Dňa 19. augusta 2014 vykonal správca dane opakované vypočutie svedka Petra Ignačáka, o ktorom upovedomil žalobcu a spísal zápisnicu. Touto svedeckou výpoveďou boli potvrdené zistenia uvedené v prvom protokole. Správca dane tak rešpektoval právny názor správneho súdu, vo vyrubovacom konaní vypočul svedka a umožnil žalobcovi zúčastniť sa ústneho pojednávania a klásť svedkovi otázky, čo žalobca nevyužil. Správca dane teda zabezpečil zákonný dôkaz. Odvolací orgán zdôraznil, že daňová kontrola bola ukončená v zákonných lehotách, pričom správca dane bol povinný rešpektovať právny názor správneho súdu a vo vyrubovacom konaní opakovane vykonať správnym súdom spochybnené dôkazy.

21. Čo sa týka tvrdeného porušenia lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní žalovaný uviedol, že táto skutočnosť nemôže byť dôvodom zrušenia rozhodnutia správcu dane, keďže nemá dopad na práva žalobcu.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

22. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na správny súd a žiadal, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

23. Žalobca namietal, že správny súd vo svojom predchádzajúcom rozhodnutí skonštatoval nezákonnosť daňovej kontroly vo veci žalobcu, a to z dôvodu porušenia práva žalobcu podľa § 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní (práva klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní). Týmto sa podľa názoru žalobcu stala daňová kontrola nezákonná a dôvod nezákonnosti daňovej kontroly nemožno konvalidovať vo vyrubovacom konaní, keďže zákon takúto možnosť nepripúšťa. Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 13/2014, podľa ktorého zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou jeho predchádzajúceho postupu.

24. V druhej časti svojej žaloby žalobca namietal, že vo vyrubovacom konaní nebola dodržaná lehota na vydanie rozhodnutia po zrušení druhého rozhodnutia správcu dane žalovaným (bod 14 tohto rozsudku). Poukázal aj na usmernenie žalovaného č. 1100404/1/211239/2013 zo dňa 27. mája 2013 k lehotám na konanie v prípade zrušenia rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie. Žalobca poukázal aj na rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu Slovenskej republiky, podľa ktorej nedodržanie zákonnej lehoty na rozhodnutie môže viesť k porušeniu práva na prerokovanie veci bez zbytočných prietahov (II. ÚS 62/99, II. ÚS 14/01).

25. Správny súd rozsudkom č. k. 5 S 70/2018-80 zo dňa 24. októbra 2019 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol.

26. Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že nezákonnosť výsluchu svedka vykonaného v daňovej kontrole spočívajúcu v neupovedomení daňového subjektu o výsluchu, má charakter vady, ktorú nemožno odstrániť/konvalidovať vo vyrubovacom konaní. Poukázal na to, že v predchádzajúcom rozsudku nedospel k názoru, že by v predmetnej veci bola daňová kontrola ako celok nezákonná, ale vytkol žalovanému porušenie procesných oprávnení žalobcu pri vykonávaní dôkazov - pri vypočutí svedka pána Ignačáka (neupovedomenie o výsluchu) a použitím listinného dôkazu, ktorý bol vyhotovený po uplynutí daňovej kontroly. Rozhodnutia, na ktoré žalobca poukázal, sa pritom týkali prekročenia zákonnej lehoty na uskutočnenie daňovej kontroly, o ktorej dodržaní v predmetnej veci neboli pochybnosti. V tejto veci nebola správnym súdom konštatovaná nezákonnosť celej daňovej kontroly, len konkrétneho čiastkového dôkazu.

27. Čo sa týka prekročenia lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní podľa § 65 Daňového poriadku správny súd konštatoval, že nejde o vadu, ktorá by mala vplyv na zákonnosť rozhodnutia žalovaného. Žalobca mal priestor využiť ustanovenie § 66 Daňového poriadku (opatrenie proti nečinnosti) alebo podať žalobu proti nečinnosti (§ 242 a nasl. zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov; ďalej len „SSP“).

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

28. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP . Žiadal zmeniť napadnutý rozsudok tak, že bude zrušené rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátená správcovi dane na ďalšie konanie.

29. Sťažovateľ zopakoval svoju argumentáciu, podľa ktorej nemožno konvalidovať vady výsluchu svedkov v daňovej kontrole vo vyrubovacom konaní. Svoju argumentáciu rozšírili o argumentáciu, podľa ktorej sporné výsluchy ani neboli konvalidované vo vyrubovacom konaní. Úkony, ktoré boli v predmetnej veci po predchádzajúcom rozhodnutí správneho súdu vykonané, boli podľa názoru sťažovateľa vykonané ako úkony pokračovania ukončenej daňovej kontroly, nie úkony vyrubovacieho konania. Vo vyrubovacom konaní nebol uskutočnený žiadny ďalší dôkaz.

30. Sťažovateľ opätovne tiež uviedol, že správca dane porušil zákonnú lehotu na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, keďže ho nevydal do 10. októbra 2016 a ani nepožiadal nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia. Sťažovateľ zastáva názor, že po prekročení zákonnej lehoty na vydanie rozhodnutia už nemožno vydať také rozhodnutie, ktoré by malo negatívny následok voči daňovému subjektu. Podľa názoru sťažovateľa nemožno rozlíšiť menšiu či väčšiu závažnosť procesného pochybenia. Vždy ide o porušenie zákona. Opätovne poukázal na rozhodnutia uvádzané v správnej žalobe.

31. Záverom sťažovateľ dal do pozornosti kasačného súdu, že iné senáty správneho súdu vo veciach týkajúcich sa 2., 3. a 4. štvrťroka 2010 rozhodnutia finančných orgánov zrušili (sp. zn. 2S 69/2018, 2S 70/2018 a 6S 70/2018).

32. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na argumentácii uvedenej vo svojom rozhodnutí, akcentoval zákonnosť napadnutého rozsudku a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

33. Vec bola predložená na rozhodnutie o kasačnej sťažnosti Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky dňa 23. marca 2020 a bola jej pridelená sp. zn. 3 Sžfk 20/2020. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

34. V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 4 S v zložení v zložení JUDr. Monika Valašiková, PhD., LL.M., prof. JUDr. PhD. Peter Potásch, PhD. a JUDr. Zuzana Mališová (sudkyňa spravodajkyňa). Vec bola senátom 4 S následne bez rozhodnutia vrátená správne súdu na vykonanie ďalších úkonov a doplnenie súdneho spisu. Následne bola správnym súdom opätovne predložená dňa 31. januára 2022, pridelená senátu 4 S v tom istom zložení a bola jej určená sp. zn. 4 Sfk 11/2022.

35. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2024 v znení opatrenia č. 5. Podľa § 27b štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. marca 2024 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Anita Filová, Mgr. Kristína Babiaková (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Rastislav Dlugoš, PhD.

36. Kasačný súd sa oboznámil s rozsudkami správneho súdu sp. zn. 6 S 70/2018 zo dňa 14. januára 2020 a sp. zn. 2 S 70/2018 a 2 S 69/2018 zo dňa 25. júna 2019 vo veci sťažovateľa, kde správny súd zrušil rozhodnutia žalovaného s odôvodnením:

„Zo spisového materiálu je zrejmé, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia I. - IV. štvrťrok 2010 bola začatá 21.06.2011 za vtedy účinného zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 4 a 5 č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov bola dokončená podľa zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Správca dane v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s rozsudkom krajského súdu. Vykonal síce úkony, na ktoré ho zaviazal súd avšak postupoval pritom podľa zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Daňová kontrola už bola podľa tohto zákona ukončená prerokovaním protokolu, preto správca dane nemohol pokračovať v daňovej kontrole a opätovne vydať ďalší protokol z daňovej kontroly. Po zrušení dodatočného platobného výmeru mal v zmysle § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. pokračovať v daňovom konaní podľa zákona č. 563/2009 Z. z. V ďalšom konaní je správca dane povinný vykonať všetky úkony, na ktoré ho zaviazal Krajský súd v Prešove v rozsudku č. 2S/9/2013-53 zo dňa 15.11.2013, pričom bude postupovať podľa účinného zákona č. 563/2009 Z. z.

a je povinný vydať rozhodnutie v súlade s § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., uviesť skutkový stav zistený v daňovej kontrole, vo vyrubovacom konaní a porušenie právnych predpisov riadne odôvodniť.“

IV.

Posúdenie kasačného súdu

37. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

38. Sťažovateľ požadoval od kasačného súdu, aby posúdil právne otázky (i) či možno vo vyrubovacom konaní opakovaným vykonaním dôkazov konvalidovať vady vykonania dôkazov v daňovej kontrole a (ii) či prekročenie lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní má povahu nezákonnosti, ktorá znemožňuje ukončenie daňového vyrubovacieho konania v neprospech sťažovateľky.

IV.1.

K prípustnosti konvalidácie vád dôkazov vykonaných počas daňovej kontroly

39. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom do 19. decembra 2017 ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcovi dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcovi dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

40. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom do 19. decembra 2017 správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

41. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom do 19. decembra 2017 správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

42. V súvislosti so sťažovateľom namietanou (ne)prípustnosťou konvalidácie vád dôkazov vykonaných počas daňovej kontroly kasačný súd konštatuje, že vo svojej rozhodovacej činnosti sa už opakovane zaoberal otázkou významu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania ako aj úlohou dokazovania v nich vykonávaného. V tomto smere kasačný súd v rozhodnutí sp. zn. 4 Sfk 126/2022 zo dňa 17. októbra 2023 (obdobne tiež sp. zn. 3 Sfk 129/2022 zo dňa 21. novembra 2023) už uviedol:

„30. Správny súd a žalobca tvrdili, že v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku a v kontexte rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016 platí vo vyrubovacom konaní prísna prejednávacia zásada, v zmysle ktorej správca dane nemôže vykonať ďalšie dôkazy vo vyrubovacom konaní, pokiaľ ich nenavrhol daňový subjekt (žalobca). Podľa sťažovateľa (žalovaného) bolo možné po podaní odvolania žalovaného a zrušení prvého rozhodnutia správcu dane vykonať vo vyrubovacom konaní aj také dôkazy, ktoré daňový subjekt nenavrhol, pričom zdôraznil, že potreba vykonania týchto dôkazov vyplývala z odvolacích námietok daňového subjektu.

31. Je možné ustáliť, že „účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nie je totožný. V rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné na správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt tieto pochybnosti následne odstraňuje, následne správca dane posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie, pričom tento proces sa deje v súčinnosti s daňovým subjektom. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane vrátane vyjadrení daňového subjektu. V rámci vyrubovacieho konania, sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, pričom vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Pokiaľ by to tak malo byť, je logické, že by nemalo význam ani časové ohraničenie dĺžky daňovej kontroly. Podľa názoru kasačného súdu, v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne

realizované v rámci daňovej kontroly“ (rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022).

32. Hoci sa je možné stotožniť s východiskom krajského súdu, že pre daňovú kontrolu je príznačná vyhľadávacia zásada a pre vyrubovacie konanie platí prejednávacia zásada, prejednaniu zásadu nemožno vykladať kategoricky a izolovane tak, ako to urobil krajský súd. Nemožno striktné a bezvýhradne tvrdiť, že vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je možné len v rozsahu, ktorý navrhne dotknutý daňovník. V predmetnej veci bolo podstatné, že k doplneniu dokazovania došlo na základe námietok, ktoré žalobca uviedol v odvolaní voči prvému rozhodnutiu správcu dane, ktoré sa týkali porušenia jeho práv pri vykonaní dôkazov. Rovnako krajský súd v kontexte predmetnej veci opomenul, že samotný žalobca navrhol v súvislosti s ozrejením technickej expertízy vypočít zamestnancov finančnej správy, ktorí túto expertízu vykonali, a ktorým by mal možnosť klásť otázky (k tomu pozri bod 9 odvolania žalobcu zo dňa 28.12.2018).

33. Kasačný súd sa preto nestotožnil s právnym názorom krajského súdu o porušení prejednej zásady vo vyrubovacom konaní - tak, ako to ustálil krajský súd v napadnutom rozsudku. Je pravdou, že žalobca explicitne nenavrhol vykonať dokazovanie výsluchom jeho pracovníkov. Z bodu 4 odvolania žalobcu zo dňa 28.12.2018 však vyplýva, že daňový subjekt - žalobca tvrdil, že „nemal možnosť byť pri rokovaní so svojimi zamestnancami (najmä v čase miestneho zisťovania s osobou Lenka Kičáková)...uvedené tvrdenia zamestnanca nie sú svedeckou výpoveďou a daňový subjekt nemohol uvedenej osobe klásť otázky Daňový subjekt v zmysle uvedenej námietky porušenie svojho práva na možnosť byť prítomný pri rokovaní so svojimi zamestnancami...“ Podľa kasačného súdu nemožno následný príkaz sťažovateľa ako odvolacieho orgánu na vypočutie zamestnancov žalobcu či vykonanie tohto príkazu správcu dane hodnotiť ako svojvoľný či nezákonný postup. Tento príkaz na vykonanie dôkazov mal svoje opodstatnenie v konkrétnej odvolacej námietke žalobcu, pričom samotný žalobca namietal nezákonnosť vypočutia svojich zamestnancov a nemožnosť klásť im otázky, čo bolo možné - logicky - odstrániť práve nariadením výsluchov zamestnancov žalobcu. I keď uvedené dôkazy boli vykonané až vo vyrubovacom konaní, nejde s ohľadom na konkrétne skutkové a právne okolnosti veci o porušenie Daňového poriadku, ale o povinnosť správcu dane v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku.

34. Rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016, na ktorom postavil svoje právne posúdenie krajský súd, v danej veci nie je aplikovateľný, pretože sa týkal vykonávania dokazovania správcu dane po tom, ako už súd právoplatne rozhodol, že nebola dodržaná zákonná lehota na výkon daňovej kontroly, pričom v tam citovanom prípade správca dane vykonal celé dokazovanie. Napokon, aj veta citovaná krajským súdom z bodu 4.25 rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016, v zmysle ktorej „Vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je v takomto prípade možné, ale v rozsahu ktorý navrhne dotknutý daňovník, keďže aj tu platí zásada prejednávacia a nie vyhľadávacia“ odkazuje na okolnosti konkrétneho prípadu. Hypotéza uvedenej vety odkazuje na okolnosti „v takomto prípade“, pričom v bode 4.24 uvedeného rozsudku je podrobne popísaná genéza tam uvedenej veci, čiže prípad, na ktorý sa veta z bodu 4.25 uvedeného rozsudku vzťahuje. Hoci v bode 4.24 tretia veta rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016 je uvedená, že „vo vyrubovacom konaní možno vykonať len dôkazy, ktoré navrhne vykonať samotný daňovník postupom podľa § 68ods. 3 daňového poriadku“, t. j. bez explicitného odkazu na konkrétne skutkové okolnosti tam prejednej veci, z kontextu predmetného rozhodnutia podľa kasačného súdu zároveň nevyplýva, že by táto veta ustanovovala paušálne, resp. univerzálne pravidlo pre všetky vyrubovacie konania za všetkých skutkových a právnych okolností, a teda - že by sa predmetné rozhodnutie malo vzťahovať aj na túto vec. Z povahy súdnych rozhodnutí vyplýva, že tieto poskytujú justičnú odpoveď na konkrétny právny problém, konkrétnych účastníkov konania, v konkrétnej veci. Samozrejme, nie je vylúčené, aby takto vyslovené právne názory predstavovali právny základ pre budúce rozhodnutia súdov v obdobných veciach, avšak pre ich aplikovateľnosť je nevyhnutná relevantná zhoda, resp. obdobnosť skutkových a právnych okolností vecí, ktorá však medzi vecou sp. zn. 4Sžfk/10/2016 a súdenou vecou neexistuje.

35. Právne posúdenie krajského súdu, ktorý konštatoval porušenie § 68 ods. 3 Daňového poriadku rovnako neobstojí. Toto ustanovenie umožňuje daňovému subjektu predložiť pripomienky a návrhy na vykonanie dokazovania. Z normatívneho textu tohto ustanovenia nemožno vyvodit' absolútny zákaz vykonávania dokazovania vo vyrubovacom konaní bez návrhu daňového subjektu, ku ktorému záveru dospel krajský súd. Uvedené nevyplýva ani z rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016, ktorý predmetné ustanovenie vykladal v kontexte odlišných skutkových okolností.

36. Kasačný súd tiež poukazuje aj na ustanovenia § 74 ods. 2-4 Daňového poriadku, v zmysle ktorých v rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložit' správcovi dane s určením primeranej lehoty [na realizáciu príslušných úkonov]. Odvolací orgán je tiež oprávnený vykonávať v

rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. Aj z uvedených ustanovení je možné vyvodit' záver, že po podaní odvolania je možné vo vyrubovacom konaní vykonávať dokazovanie - v určitej, opodstatnenej miere, pričom rozsah dokazovania závisí od kontextu konkrétnej veci.“

43. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že rozhodovacia činnosť kasačného súdu v zásade pripúšťa vykonávanie dokazovania aj vo vyrubovacom konaní (a to aj nad rámec návrhov účastníkov konania). Účelom vykonávania dokazovania vo vyrubovacom konaní je pritom reagovať na námietky účastníka konania, a v tomto smere odstraňovať procesné vady a skutkové nedostatky daňovej kontroly, doplňovať zistenia v nej získané v snahe vydať zákonné meritórne rozhodnutie. Účel vyrubovacieho konania a daňovej kontroly však nie je rovnaký, vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Nie je preto prípustné, aby správca dane vo vyrubovacom konaní vykonával dokazovanie v takom rozsahu/v takej miere, že by ním de facto vykonal daňovú kontrolu.

44. S ohľadom na vyššie uvedené sa preto kasačný súd nemôže stotožniť s argumentáciou sťažovateľa postavenou na paušálnom odmietnutí možnosti vo vyrubovacom konaní odstraňovať procesné vady týkajúce sa vykonaných dôkazov v daňovej kontrole. Kasačný súd konštatuje, v zhode so správnym súdom, že aktuálna právna úprava nebráni správcovi dane v tom, aby v nadväznosti na procesnú obranu účastníka konania či záväzný pokyn nadriadeného orgánu/správneho súdu, vykonával vo vyrubovacom konaní dôkazy, resp. vykonával opakovane dôkazy, ktoré už boli (i keď procesne nesprávne) vykonané počas daňovej kontroly. Takto opakovane vykonané dôkazy sú pritom spôsobilé konvalidovať vady ich prvotne procesne nesprávneho vykonania v daňovej kontrole za predpokladu, že (i) takýmto dokazovaním nebude v podstatnej/zásadnej miere nahradená daňová kontrola (resp. dokazovanie v nej uskutočnené) a (ii) na procesne vadný dôkaz vykonaný počas daňovej kontroly nebude príslušný orgán pri vydávaní konečného rozhodnutia prihliadať.

45. V posudzovanej veci kasačný súd konštatuje, že správny súd predchádzajúcim, pre vec záväzným rozsudkom č. k. 5 S 6/2013-44 zo dňa 16. októbra 2013 zrušil prvotné rozhodnutia žalovaného. Správny súd predmetným rozsudkom nekonštatoval nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly v predmetnej veci ako celku, ale zistil spornosť dvoch (z viacerých) vykonaných dôkazných prostriedkov z dôvodu porušenia procesných práv sťažovateľa. V prvom prípade išlo o dôkaz vykonaný počas daňovej kontroly - výsluch pána F., ktorý bol vykonaný počas daňovej kontroly bez upovedomenia sťažovateľa (bod 3 tohto rozsudku), v druhom prípade išlo o to, že v administratívnom spise bola obsiahnutá zápisnica o ústnom pojednávaní s pánom U. M. (listinný dôkaz), ktorá však bola vyhotovená až po ukončení daňovej kontroly a sťažovateľ s ňou nebol oboznámený - nemohol sa k nej vyjadriť (bod 4 tohto rozsudku). Kasačný súd konštatuje, že v predmetnej veci ide len o dva dôkazy, ktoré na základe podanej žaloby správny súd v predchádzajúcom rozhodnutí vyhodnotil ako procesne vadné. Ich konvalidovanie prostredníctvom opakovaného vykonania (teda prostredníctvom opakovaného vypočutia pána Ignačáka) a oboznámenia sťažovateľa s pokladom rozhodnutia (zápisnicou o ústnom pojednávaní s pánom M.) kasačný súd nepovažuje za vykonávanie dokazovania vo vyrubovacom konaní v rozsahu, ktorý by popieral zmysel daňovej kontroly. Ide teda o procesne prípustný postup.

46. Podľa § 134 ods. 1 SSP správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

47. Podľa § 183 SSP žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby.

48. Podľa § 439 ods. 3 písm. b) SSP kasačná sťažnosť nie je prípustná, ak b) sa opiera o dôvody, ktoré sťažovateľ neuplatnil v konaní pred správnym súdom, v ktorom bolo vydané napadnuté rozhodnutie, hoci tak urobiť mohol.

49. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že opakovane vykonaný výsluch pána G. zo dňa 6. marca 2015 (tretí v poradí) bol naďalej procesne chybný, keďže bol vykonaný s odkazom na ustanovenia nesprávneho právneho predpisu, kasačný súd dáva do pozornosti, že správne súdne konanie je ovládané okrem iného aj zásadou koncentrácie (§ 134 ods. 1 SSP). Správny súd nepodrobuje svojmu prieskumu v konaní o všeobecnej správnej žalobe celé rozhodnutie žalovaného (v rámci plnej jurisdikcie) a ani za žalobcu/sťažovateľa nevyhľadáva nezákonnosti rozhodnutia žalovaného, okrem zákonom stanovených výnimiek (§ 134 ods. 2 SSP), o ktoré v danom prípade nejde. Prieskum správneho súdu sa sústreďuje na rozsah a dôvody (§ 134 ods. 1 SSP), ktoré žalobca/sťažovateľ prezentoval vo svojej správnej žalobe, resp. ich bol spôsobilý v súdnom konaní vzniesť do uplynutia lehoty na podanie správnej žaloby (§ 183 SSP). S týmto nastavením správneho súdnictva súvisí aj povinné právne zastúpenie v správnom súdnom konaní advokátom (§ 49 ods. 1 SSP) - osobou, ktorej znalosť práva a právnych predpisov umožňuje v požadovanom rozsahu a včas identifikovať zásadné vady rozhodnutia,

ktoré má posúdiť správny súd (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10 Sžfk 67/2020 zo dňa 23. marca 2022, bod 18 a iné). Na koncentráciu v správnom súdnom konaní nadväzuje aj koncentrácia v kasačnom konaní, ktorá okrem iného neumožňuje v kasačnom konaní namietat' pochybenia (dôvody), ktoré neboli uplatnené v konaní pred správnym súdom (§ 439 ods. 3 písm. b) SSP), rovnako okrem zákonom stanovenej výnimky (§ 453 ods. 2 SSP), ktorá v danom kasačnom konaní nie je daná. Nové skutočnosti a dôkazy možno uplatňovať len na preukázanie prípustnosti a včasnosti kasačnej sťažnosti (§ 441 SSP).

50. Kasačný súd si podrobne preštudoval správnu žalobu sťažovateľa a musí konštatovať, že v tejto sťažovateľ nevzniesol námietky proti procesnému spôsobu či obsahu opakovane vykonaných dôkazov. Takúto argumentáciu nepredostrel/nedoplnil sťažovateľ ani v lehote na podanie správnej žaloby. V správnej žalobe je síce obsiahnutý žalobcov opis priebehu administratívneho konania, skutková a právna argumentácia nesprávnosti rozhodnutia žalovaného (žalobné body - § 182 ods. 1 písm. e) SSP) sa však sústreďí len na dva nosné argumenty - (i) otázka (ne)možnosti konvalidácie vád dôkazov vykonaných v daňovej kontrole vo vyrubovacom konaní a (ii) otázka dopadu prekročenia lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní na zákonnosť tohto rozhodnutia (body 23 a 24 tohto rozsudku). Kasačný súd preto konštatuje, že pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietat', že výsluchy svedkov vykonané vo vyrubovacom konaní v období od novembra 2014 do mája 2015 boli vykonané procesne nesprávne, keďže boli vykonané s odkazom na nesprávny predpis (v rámci „pokračovania daňovej kontroly“ podľa zákona o správe daní), ide o neprípustnú novotu (novú argumentáciu, ktorú sťažovateľ nepredostrel v správnom súdnom konaní), na ktorú kasačný súd nemôže prihliadať (§ 439 ods. 3 písm. b) SSP). V predmetnej veci pritom nie je sporné, že rozhodnutie žalovaného (žalované rozhodnutie) ako aj prvostupňové rozhodnutie sú vydané na základe správneho a účinného právneho predpisu.

51. Nad rámec doteraz uvedeného kasačný súd konštatuje, že aj keby pripustil argumentáciu sťažovateľa, táto by nebola dôvodná. Kasačný súd opätovne dáva do pozornosti, že správny súd „v prvom kole“ zrušil prvé rozhodnutia žalovaného z dôvodu (i) neupovedomenia žalobkyne s výsluchom pána F. a (ii) z dôvodu neoboznámenia žalobkyne so zápisnicou z výsluchu pána U. M. (bod 43 tohto rozsudku). V tomto smere dáva kasačný súd do pozornosti, že správca dane po zrušení predmetných rozhodnutí správnym súdom prvotne pokračoval (správne) vo vyrubovacom konaní pričom opätovne a procesne správne vykonal výsluch pána F. dňa 19. augusta 2014 (zápisnica č. 9712402/5/3909884/2014), ktorého sa však sťažovateľ nezúčastnil, napriek tomu, že o jeho uskutočnení bol preukázateľne dňa 29. júla 2014 upovedomený (upovedomenie o vypočutí svedka č. 9712402/5/3501318/2014/Skr zo dňa 16. júla 2014). Predmetný výsluch bol správne uskutočnený vo vyrubovacom konaní, podľa Daňového poriadku s odkazom na správne ustanovenia príslušných právnych predpisov a správca dane bol nepochybne oprávnený z tejto výpovede vychádzať. Odstránenie nedostatkov spočívajúcich v oboznámení sťažovateľa so zápisnicou o výsluchu svedka - pána M. vykonal správca dane zápisnicou o ústnom pojednávaní č. 102306997/2017 zo dňa 6. novembra 2017 (oboznámenie s výsledkami vyrubovacieho konania), pričom úkonu sa zúčastnil právny zástupca sťažovateľa a úkon bol vykonaný procesne správne. Správca dane preto procesne správne odstránil všetky nedostatky, ktoré mu vyčítal správny súd vo svojom prvom zrušujúcom rozsudku.

52. Pokiaľ sťažovateľ v neprípustných novotách kasačnej sťažnosti poukazoval na skutočnosť, že po zrušení prvého rozhodnutia žalovaného správca dane neskôr oznámil sťažovateľovi pokračovanie v daňovej kontrole (oznámenie č. 9712402/5/5032121/2014 zo dňa 12. novembra 2014) a vydal „nový druhý protokol“ (č. 439336/2016 zo dňa 7. apríla 2016), aj podľa názoru kasačného súdu ide o nesprávny postup, ktorý bol zapríčinený nedostatočne objasneným a formulovaným pokynom správneho súdu (bod 5 tohto rozsudku). Na druhej strane je však podstatné, že nemožnosť opätovného otvorenia daňovej kontroly v predmetnej veci a to, že na takto nesprávne vydaný protokol nemožno prihliadať, už konštatoval v predmetnej veci žalovaný vo svojom predchádzajúcom zrušujúcom rozhodnutí (č. 103706259/2016 zo dňa 11. augusta 2016), čo správca dane v ďalšom konaní rešpektoval.

53. Z týchto záverov však ani podľa názoru kasačného súdu nemožno vyvodit', že by na akýkoľvek dôkaz vykonaný správcom dane v období od 12. novembra 2014 (oznámenie č. 9712402/5/5032121/2014 zo dňa 12. novembra 2014) do vydania zrušujúceho rozhodnutia žalovaného dňa 11. augusta 2016 (rozhodnutie žalovaného č. 103706259/2016 zo dňa 11. augusta 2016) nebolo možné prihliadať. Je síce pravdou, že tieto dôkazy - najmä svedecké výpovede boli vykonané s odkazom na nesprávne ustanovenia právnych predpisov, sťažovateľ však žiadnym spôsobom neargumentoval, aký to malo mať dopad na tieto svedecké výpovede (ich vykonanie a obsah) či na jeho práva. Kasačný súd konštatuje, že svedkovia boli poučení o svojich právach a povinnostiach (pričom tieto poučenia sú obsahovo naďalej správne), sťažovateľ bol upovedomený o ich uskutočnení a bola mu aj umožnená účasť pri výsluchoch, ktorú opakovane nevyužil. Kasačný súd pre úplnosť dáva do pozornosti, že viacerí svedkovia vypovedali

v predmetnej veci viackrát. Napr. pán G. vypovedal najprv v rámci miestnej obhliadky bez upovedomenia sťažovateľa dňa 19. apríla 2012 (zápisnica č. 9712402/1/30706/2012 zo dňa 19. apríla 2012), následne počas pokračovania vo vyrubovacom konaní po zrušení prvých rozhodnutí žalovaného, na základe správnej aplikácie právnych predpisov, po upovedomení sťažovateľa a bez jeho prítomnosti (zápisnica č. 9712402/5/3909884/2014 zo dňa 19. augusta 2014) a nakoniec v procesne chaotickom a nesprávnom procesne „pokračovania v daňovej kontrole“, po upovedomení sťažovateľa a bez jeho prítomnosti s odkazom na nesprávne právne predpisy (zápisnica č. 9712402/5/447111/2015 zo dňa 6. marca 2015). Obsah všetkých troch výpovedí pána G. (ako aj ďalších svedkov v predmetnej veci) je v podstatnom rovnaký, a to či už s alebo bez prítomnosti sťažovateľa. Nie je zrejmé, aký zmysel by v predmetnej veci malo zopakovanie predmetných výsluchov opätovne, v prípade pána G. už 4. krát, bez materiálnych rozdielov (procesné práva svedka ako aj sťažovateľa boli pri ostatných dvoch výsluchoch dodržané), iba z dôvodu formálnej úpravy zápisnice o vykonaní výsluchu tak, aby v nej boli uvedené správne ustanovenia príslušných právnych predpisov. Kasačný súd by preto ani v prípade prípustnosti predmetnej námietky nevidel reálny dopad sťažovateľom namietaných väd na jeho práva či na zákonnosť rozhodnutia žalovaného.

54. Pokiaľ sťažovateľ poukazoval na ďalšie rozhodnutia správneho súdu v jeho veciach, kasačný súd sa s nimi oboznámil (bod 36 tohto rozsudku). Tieto rozhodnutia neboli predmetom posúdenia kasačného súdu (nebola proti nim podaná kasačná sťažnosť) a kasačný súd nemôže ich zákonnosť posudzovať ani v tomto konaní (nemôže preskúmať to, či správny súd nešiel nad rámec žalobných bodov, resp. preskúmať správnosť jeho argumentácie). Kasačný súd preto vo vzťahu k týmto rozhodnutiam môže len uviesť, že nie je viazaný rozhodovacou činnosťou správneho súdu a táto ani nepredstavuje ustálenú rozhodovaciu činnosť relevantnú pre kasačný súd z hľadiska aktuálnej právnej úpravy (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžfk 45/2020 zo dňa 24. novembra 2021, bod 24).

IV.2.

K prekročeniu lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní

55. Podľa § 65 ods. 1 Daňového poriadku v znení účinnom do 19. decembra 2017 orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní rozhodne bezodkladne, najneskôr však do ôsmich dní odo dňa začatia konania, ak to povaha vecí pripúšťa a je tak možné urobiť na základe dokladov predložených daňovým subjektom; inak rozhodne do 30 dní odo dňa začatia konania. V osobitne zložitých prípadoch orgán príslušný na rozhodnutie rozhodne do 60 dní.

56. Podľa § 65 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom do 19. decembra 2017 ak vzhľadom na mimoriadnu zložitost' prípadu alebo iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote do 60 dní, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Ak rozhoduje druhostupňový orgán, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť ministerstvo, a ak rozhoduje ministerstvo, minister.

57. Podľa § 65 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom do 19. decembra 2017 ak orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní nemôže vo veci rozhodnúť v lehote do 60 dní, je povinný o tom písomne s uvedením dôvodov upovedomiť daňový subjekt.

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

59. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti ďalej namieta, že po zrušujúcom rozhodnutí žalovaného č. 103706259/2016 zo dňa 11. augusta 2016 (bod 14 tohto rozsudku) vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie až dňa 19. decembra 2017 (bod 18 tohto rozsudku), teda po uplynutí lehoty podľa § 65 Daňového poriadku a bez požiadania nadriadeného orgánu o predĺženie lehoty. Podľa názoru sťažovateľa je aj toto porušenie zákona dôvodom na zrušenie rozhodnutia žalovaného.

60. V tejto súvislosti dáva kasačný súd do pozornosti, že účelom správneho súdnictva je poskytovať ochranu právam a právom chráneným záujmom fyzických a právnických osôb (§ 2 ods. 1 SSP), ak tieto môžu byť porušené nezákonným rozhodnutím/postupom/(ne)činnosťou orgánov verejnej správy (§ 6 ods. 1 SSP). Pre potreby plnenia predmetných účelov zákonodarca poskytuje správnym súdom penzum prostriedkov, ktoré sú oprávnené využiť - medzi inými aj právomoc zrušiť právoplatné rozhodnutie orgánu verejnej správy (§ 191 ods. 1 SSP). V tejto súvislosti však sám zákonodarca v ustanovení § 191 ods. 1 SSP vykonal váženie a vymedzil povahu nedostatkov (nezákonností), ktoré môžu viesť správny súd ku zrušeniu žalovaného rozhodnutia ako aj podmienky, za ktorých tak správny súd môže urobiť.

61. Kasačný súd sa nezhoduje so sťažovateľom v tom, že akákoľvek nezákonnosť má byť správnym súdom bez ďalšieho sankcionovaná zrušením žalovaného rozhodnutia. V prípade namietaného porušenia lehoty a postupu jej predĺženia podľa § 65 Daňového poriadku kasačný súd konštatuje, že ide o procesnú lehotu a procesné ustanovenie (ustanovenie o konaní pred správcom dane), keďže limituje časový aspekt procesu vedenia vyrubovacieho konania. V súlade s ustanovením § 191 ods. 1 písm. g) SSP môže porušenie procesného pravidla (ustanovenia o konaní pred orgánom verejnej správy) viesť k zrušeniu právoplatného rozhodnutia orgánu verejnej správy len v prípade, ak je (i) podstatné a (ii) ak mohlo mať vplyv na správnosť výroku vo veci samej (mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej). Ustanovenie § 191 ods. 1 písm. g) SSP vymedzuje zásady posudzovania procesných nedostatkov v postupoch/konaniach orgánov verejnej správy a vychádza pritom z toho, že „procesné nedostatky v postupoch správneho orgánu môžu byť dôvodom na zrušenie rozhodnutia len v prípade, ak mohli mať vplyv na jeho správnosť a zákonnosť. Rozhodnutie nemožno zrušiť len preto, aby sa zopakoval proces v záujme odstránenia jeho formálnych nedostatkov, pokiaľ by takýto postup nemohol prívodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka konania (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sž 98-102/02 zo dňa 17. decembra 2002, publikované ako R 122/2003; sp. zn. 8 Sžh 1/2010 zo dňa 20. mája 2010, publikované ako R 103/2011 a iné)“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžk 27/2020 zo dňa 16. decembra 2021, bod 38).

62. Zohľadňujúc vyššie uvedené sa kasačný súd stotožňuje s názorom správneho súdu, že porušenie poriadkovej (procesnej) lehoty na vydanie rozhodnutia či procesného postupu pri jej predĺžení v zásade nemá povahu takej nezákonnosti, ktorá by mala vplyv na zákonnosť rozhodnutia vo veci samej. Nejde teda o takú procesnú nezákonnosť, ktorá by ovplyvňovala alebo aspoň mohla ovplyvniť správnosť meritórnych záverov príslušného orgánu - v tomto prípade správcu dane. Sťažovateľom namietaná procesná vada (porušenie poriadkovej lehoty na vydanie rozhodnutia) preto nemohla podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP viesť k zrušeniu rozhodnutia žalovaného.

63. Vyššie uvedené závery kasačného súdu pritom nespochybňujú záväznosť § 65 Daňového poriadku ako ani povinnosť príslušných orgánov túto lehotu a postup rešpektovať. Na druhej strane je však potrebné akceptovať, že zákonodarca tak v Daňovom poriadku ako ani v SSP s porušením predmetného ustanovenia nespája preklúziu - zánik právomoci rozhodnúť či povinnosť vydať rozhodnutie v prospech účastníka konania, ako nesprávne argumentuje sťažovateľ. Porušenie povinnosti vydať rozhodnutie v zákonom stanovenej lehote zákonodarca sankcionuje prostredníctvom osobitných typov právnych prostriedkov a súdnych konaní, ktorých účelom je uložiť záväznú povinnosť vydať rozhodnutie (opatrenie proti nečinnosti podľa § 66 Daňového poriadku či žaloba proti nečinnosti podľa § 242 a nasl. SSP), prípadne prostredníctvom vzniku práva na náhradu škody alebo ujmy, ktorá v dôsledku porušenia zákonných lehôt, resp. nečinnosti orgánu verejnej správy vznikla (§ 9 ods. 1 a nasl. zákona č. 514/2003 Z. z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

64. S ohľadom na už uvedené kasačný súd konštatuje, že aj táto námietka sťažovateľa nebola dôvodná. Na záveroch kasačného súdu pritom nič nemenia ani rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 14/01 (rozhodnutie o ústavnej sťažnosti týkajúcej sa prietahov v súdnom konaní) a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sf 13/2014 a 3 Sžfk 64/2017. Ani v jednom zo sťažovateľom uvádzaných rozhodnutí totiž nešlo o prípady, v ktorých by či už Ústavný súd Slovenskej republiky alebo Najvyšší súd Slovenskej republiky vyvodzovali z porušenia procesnej (poriadkovej) lehoty na vydanie rozhodnutia (vo vyrubovacom konaní) vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia vo vyrubovacom konaní a mohla tak byť dôvodom na jeho zrušenie.

V.

Záver

65. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za dostatočne odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

66. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

67. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.