Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	1Sfk/125/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8020200368
Dátum vydania rozhodnutia:	29. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Jana Hatalová
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2024:8020200368.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobcu: Jozef Lopuch - Club Hotel OLYMPIA s miestom podnikania Partizánska 684/80, 058 01 Poprad, IČO: 14 285 410, právne zastúpeného: JUDr. Marek Radačovský, advokát, so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 35 553 961, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100797883/2020 zo dňa 22. apríla 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/41/2020 - 227 zo dňa 07. apríla 2022, ECLI:SK:KSPO:2022:8020200368.3, takto

r o z h o d o l :

Rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/41/2020 - 227 zo dňa 07. apríla 2022 sa zrušuje a vec sa vracia Správnemu súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad (ďalej ako „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2013, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 101695437/2018 zo dňa 31. augusta 2018. Na základe výsledkov uvedených v protokole správca dane vydal rozhodnutie č. 102287469/2018 zo dňa 20. novembra 2018 (ďalej ako „pôvodné prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej ako „Daňový poriadok“) určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu v sume 2 972,67 eur za zdaňovacie obdobie január 2013. Žalovaný rozhodnutím č. 100748487/2019 zo dňa 28. marca 2019 toto rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu potreby vykonania ďalšieho dokazovania.

2. Správca dane doplnil dokazovanie v zmysle pokynov žalovaného a následne vydal rozhodnutie č. 102869089/2019 zo dňa 11. decembra 2019 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“), na základe ktorého zotrval na svojich záveroch uvedených v pôvodnom prvostupňovom rozhodnutí a určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 2 972,67 eur za zdaňovacie obdobie január 2013. Správca dane zistil porušenie § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej ako „zákon o DPH“) z dôvodu, že žalobca nepriznal daň z dokladov evidovaných elektronickou registračnou pokladnicou (ďalej ako „ERP“), ktoré sa do prevádzkovej ani fiškálnej pamäte neukladali/nezaznamenávali, keďže boli tlačené prostredníctvom pripojenej nefiškálnej tlačiarne s použitím špeciálneho typu platby „Hotovosť*“ (hotovosť s hviezdičkou). Tieto doklady neboli zahrnuté v kontrolných záznamoch a neboli z nich priznané tržby ani DPH. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že žalobca mal vykonávať

tlač falošných pokladničných dokladov vo veľkom rozsahu a opakovane minimálne od 30.06.2008 do 23.10.2017.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100797883/2020 z 22. apríla 2020 (ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný skonštatoval, že správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie doplnil dokazovanie, a to tak, že vypočul zamestnancov žalobcu, ktorí používali na evidenciu tržieb ERP v kontrolovanom zdaňovacom období, zástupcu dodávateľa systému Asseco BLUEGASTRO a vykonal ústne pojednávanie so zamestnancami Colného úradu Bratislava. Na všetkých ústnych pojednávaniach sa za žalobcu zúčastnil jeho splnomocnený zástupca Y.. L. Z., ktorý voči vykonanému vypočúvaniu svedkov podal námietku zákonnosti výsluchu, v rámci ktorej namietal, že žalobca tieto dôkazy nenavrhol vykonať. V súvislosti s touto námietkou žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 4Sžf/10/2016 z 3. októbra 2017, ako aj na rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3S/46/2016 z 19. decembra 2017 a namietal porušenie § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Žalovaný k uvedeným rozhodnutiam uviedol, že na tieto nemožno v danom prípade prihliadať, pretože sa týkajú skutkovo rozdielnych skutočností. Pokiaľ žalobca namietal, že nesúhlasí s postupom správcu dane vo vyrubovacom konaní, lebo výsluchy svedkov považuje za nezákonne získané dôkazy, žalovaný uviedol, že výpovede svedkov vykonané v ďalšom konaní nemožno považovať za nezákonne získaný dôkaz. Správca dane v tejto súvislosti nepochybil a v zmysle §74 ods. 4 Daňového poriadku sa riadil právnym názorom odvolacieho orgánu. Žalovaný vo svojom rozhodnutí poukázal aj na výsledky vykonanej technickej expertízy ERP vypracovanej Colným úradom Bratislava a v tejto súvislosti konštatoval, že softvérovo-hardvérové riešenie systému Asseco BLUEGASTRO v preverovanom prípade umožňovalo pozmeňovanie údajov v ERP alebo pozmeňovanie údajov v kontrolnom zázname (pozn. str. 22 rozhodnutia žalovaného).

II. Konanie pred krajským súdom

4. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného všeobecnú správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č.k. 2S/41/2020 - 227 z 07. apríla 2022 (ďalej ako „napadnutý rozsudok“) tak, že žalobe vyhovel a rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

5. Správny súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane nebolo vydané v súlade so zákonom. Správny súd konštatoval porušenie § 68 ods. 3 Daňového poriadku zo strany správcu dane tým, že správca dane vo vyrubovacom konaní vykonával ďalšie dokazovanie, ktoré bolo možné vykonať len v rámci daňovej kontroly. Správny súd uzavrel, že v konaní pred orgánom verejnej správy došlo nesprávnym právnym posúdením k takej procesnej vade v konaní, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí.

6. Správny súd pri rozhodovaní vychádzal z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/10/2016 z 03. októbra 2017, podľa ktorého v prípade, ak bolo súdom právoplatne rozhodnuté, že v predmetnej veci nebola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly, nie je v súlade so zákonom, aby správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní a opakovane vykonal nové dokazovanie v rozsahu, v akom mu patrí vykonávať dôkazy počas daňovej kontroly. Najvyšší súd SR zdôraznil, že vo vyrubovacom konaní možno vykonať len tie dôkazy, ktoré navrhne vykonať samotný daňovník postupom podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, t.j. len tie, ktoré navrhne v lehote stanovenej správcom dane pri vyjadrení sa k protokolu o výsledkoch daňovej kontroly. V žiadnom prípade nie je možné akceptovať postup správcu dane, ktorý v rámci vyrubovacieho konania zopakoval všetky dôkazy vykonané počas nezákonne vykonanej daňovej kontroly s úmyslom docieliť ich zákonnosť. Vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je v takomto prípade možné, ale v rozsahu, ktorý navrhne daňovník, keďže vo vyrubovacom konaní platí zásada prejednávacia a nie vyhľadávacia.

7. Najzávažnejšie pochybenie v postupe správcu dane aj žalovaného tak správny súd videl v tom, že po zrušení pôvodného prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vrátení veci späť do vyrubovacieho konania, správca dane vykonával dokazovanie z vlastnej iniciatívy, t.j. také, na ktoré žalobca nedal podnet podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Odôvodnenie žalovaného, že správcovi dane uvedený postup nariadil vykonať žalovaný ako odvolací orgán, podľa správneho súdu neobstojí. Správny súd mal z administratívneho spisu za preukázané, že po zrušení pôvodného prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vrátení veci do vyrubovacieho konania, správca dane vykonával vo vyrubovacom konaní

výsluchy jednak pracovníkov žalobcu, ako aj zamestnancov Colného úradu v Bratislave a svedkov, ktorých správca dane považoval za potrebné vypočuť. Podľa správneho súdu tak správca dane vykonal z vlastnej iniciatívy ďalšie dokazovanie v rozpore s ustanovením § 68 ods. 3 Daňového poriadku, keď v rámci vyrubovacieho konania vykonával výsluchy svedkov, ktoré žalobca nenavrhol vykonať. Správny súd uzavrel, že správca dane konal v rozpore s § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je podľa neho možné iba v rozsahu, ktorý navrhne dotknutý daňovník, práve s poukazom na prejednávaciu zásadu.

III. Kasačná sťažnosť, stanoviská účastníkov konania

8. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej aj ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), v ktorej navrhol, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil.

9. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne právne posúdil daný prípad, keď na prejednávanú vec aplikoval rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/10/2016 z 3. októbra 2017, o ktoré sa opieral aj žalobca, a ktoré vôbec nekorešponduje s danou vecou. Sťažovateľ zdôraznil, že uvedené rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sa týkalo prípadu, v ktorom správca dane svojvoľne vykonal vyrubovacie konanie po právoplatnom rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, ktorý konštatoval, že nebola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly a správca dane aj napriek tomu vstúpil do vyrubovacieho konania a zopakoval dôkazy vykonané v nezákonnej daňovej kontrole s úmyslom docieliť ich zákonnosť. V danom prípade správca dane odignoroval právny názor skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, ktorým bol viazaný a dokazovanie vo vyrubovacom konaní vykonal iba na základe vlastného názoru, t. j. svojvoľne. Sťažovateľ tvrdí, že nie je možné nazerať na právne vety rozhodnutí Najvyššieho súdu SR ohľadne § 68 ods. 3 Daňového poriadku izolovane tak, ako to spravil žalobca či správny súd, keďže v danom prípade otázka zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov spočívala na úplne inom princípe. Sťažovateľ zdôraznil, že v predmetnom rozhodnutí Najvyšší súd SR kládol dôraz na konkrétny prípad a postup správcu dane.

10. Sťažovateľ ďalej argumentoval, že v protiklade s tvrdením žalobcu a správneho súdu, sú ustanovenia § 74 ods. 2 až 4 Daňového poriadku. Odvolací orgán môže v rámci odvolacieho konania výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty a zároveň je tiež oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Pokiaľ odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. To znamená, že ak odvolací orgán konštatuje nedostatočne zistený skutkový stav v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku, tak správca dane riadiac sa jeho právnym názorom je povinný vykonať doplnenie dokazovania, avšak nie tak, ako to opisuje Najvyšší súd SR v rozhodnutí sp. zn. 4Sžfk/10/2016. Podľa názoru sťažovateľa správny súd nebral do úvahy tieto na seba nadväzujúce oprávnenia odvolacieho orgánu a tiež špecifiká predmetného prípadu, t. j. že žalovaný len reflektoval odvolacie námietky žalobcu a správca dane sa riadil právnym názorom žalovaného, ktorým je v zmysle zákona viazaný.

11. Sťažovateľ uviedol, že vyrubovacie konanie po odvolacom konaní nie je možné považovať za úplne totožné s vyrubovacím konaním po doručení protokolu z daňovej kontroly, čo vyplýva nielen zo skutočnosti, že správca dane je povinný rešpektovať právny názor odvolacieho orgánu, ale najmä z toho dôvodu, že v odvolacom konaní sa môže daňový subjekt brániť napr. aj takými námietkami, ktoré neuplatnil v procese daňovej kontroly alebo vo vyrubovacom konaní a odvolací orgán je povinný sa s nimi tiež vysporiadať. Ak by teda platil názor žalobcu a správneho súdu, tak by došlo k bezprecedentnému zúženiu oprávnení odvolacieho orgánu a tiež aj práv daňového subjektu.

12. Sťažovateľ tvrdil, že v predmetnom prípade nie je ani náznak svojvoľného konania správcu dane a žalovaného. Sťažovateľ ďalej objasnil, z akého dôvodu nariadil správcovi dane, aby v ďalšom konaní vypočul zamestnancov žalobcu, ktorí evidovali pokladničné doklady v zmysle technickej expertízy v predmetnom zdaňovacom období. Tento postup mal podľa sťažovateľa logické opodstatnenie v nadväznosti na námietku žalobcu v prvom odvolacom konaní o tom, že vyjadrenie zamestnankyne žalobcu pri miestnom zisťovaní nemožno považovať za svedeckú výpoveď. Sťažovateľ namietal, že aj keby nariadil správcovi dane odstránenie tejto procesnej vady iba vypočutím tejto zamestnankyne, tak

by to stále nebolo relevantné s ohľadom na všetky zdaňovacie obdobia, kde podkladom pre daňové konania bola technická expertíza zhabanej registračnej pokladnice žalobcu. Teda ak sťažovateľ zaviazal správcu dane svojím právnym názorom v zmysle, že má vypočuť zamestnancov žalobcu, tak konal vyslovene v záujme toho, aby žalobcovi neboli upreté žiadne práva a aby odstránil nedostatok konania v podobe použitia vyjadrenia zamestnankyne pri miestnom zisťovaní ako svedeckej výpovede, navyše so zovšeobecnením na všetky dotknuté zdaňovacie obdobia.

13. Sťažovateľ ďalej nesúhlasil s tvrdením správneho súdu, že výsluchy zamestnancov Colného úradu Bratislava boli nezákonné, keďže ich žalobca nenavrhol vykonať. Podľa sťažovateľa je toto tvrdenie v rozpore s administratívnym spisom a jeho obsahom. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že v prvom odvolacom konaní žalobca namietal, že v súvislosti s ozrejmením technickej expertízy navrhol vypočuť zamestnancov finančnej správy - colníkov, ktorí samotnú expertízu vykonali, a ktorým by mal možnosť klásť otázky. Správca dane uvedené nahradil telefonickým rozhovorom so zamestnancami Colného úradu Bratislava a spísal o tejto skutočnosti úradný záznam. Podľa názoru odvolacieho orgánu, správca dane takýmto úkonom doplnil dokazovanie, ktoré navrhol vykonať daňový subjekt nedostatočným spôsobom, keďže v pôvodnom konaní orgán verejnej správy znemožnil daňovému subjektu klásť týmto zamestnancom otázky týkajúce sa podstatných technických náležitostí expertízy. Preto sťažovateľ správcovi dane nariadil, aby za účasti žalobcu uskutočnil ústne pojednávanie so zamestnancami Colného úradu Bratislava. Vypočutie colníkov tak nebolo vykonané na základe akejsi tvrdenej svojvôle správcu dane alebo sťažovateľa, išlo o reflektovanie žalobcových námietok.

14. Sťažovateľ je toho názoru, že správny súd sa vôbec nezaoberal samotnou podstatou daného prípadu a sústredil sa iba na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/10/2016 z 3. októbra 2017, ktorý vôbec nekorešponduje s daným prípadom, a to aj napriek nepochybnej dôkaznej situácii a procesnému postupu správcu dane a sťažovateľa. Sťažovateľ tvrdí, že týmto postupom nielenže neboli upreté práva žalobcu, ale správne orgány išli dokonca v prospech žalobcu nad rámec povinností, ktoré im zákon ukladá.

15. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol. Žalobca zdôraznil, že skutočnosť, že sa sťažovateľ nestotožňuje s rozsudkom správneho súdu nezakladá dôvod na podanie kasačnej sťažnosti a nepredstavuje odôvodnenie jej podania s poukazom na § 440 ods. 1 písm. d) SSP. Podľa žalobcu sťažovateľ v kasačnej sťažnosti predniesol len svoj názor, že správnym súdom označená judikatúra sa na prejednávanú vec nevzťahuje a tento ďalej neodôvodňuje. Správnym súdom označená judikatúra sa podľa žalobcu venuje zásadám týkajúcim sa daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ktoré platia všeobecne, a nie iba v individuálne prejednávanej veci, ako to prezentuje sťažovateľ.

16. Podľa názoru žalobcu rozhodnutie žalovaného - sťažovateľa, ktorým zrušil pôvodné prvostupňové rozhodnutie správcu dane obsahovalo nezákonný príkaz správcovi dane na vykonávanie dôkazov vo vyrubovacom konaní, ktorých vykonanie nenavrhol daňovník postupom podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Žalobca tvrdil, že záväzné pokyny sťažovateľa ako odvolacieho orgánu musia byť pre správcu dane vydané v súlade so základnými zásadami pri správe daní a judikatúrou, k čomu však v prejednávanej veci podľa žalobcu nedošlo. Žalobca uviedol, že ani ustanovenia § 74 odsek 2 a 4 Daňového poriadku nedávajú sťažovateľovi ako odvolaciemu orgánu možnosť uplatnenia vyhľadávacej zásady v rámci odvolacieho konania a tiež mu nedávajú ani možnosť poskytnúť správcovi dane priestor na uplatnenie tejto zásady v ďalšom priebehu vyrubovacieho konania po vydaní zrušujúceho rozhodnutia.

IV. Konanie na kasačnom súde

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej ako „Najvyšší správny súd SR“) konajúci ako kasačný súd (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná, vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

18. Podľa § 464 ods. 1 SSP: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“

19. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol opakovane, napríklad v rozhodnutiach sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo 17. októbra 2023, sp. zn. 3Sfk/123/2022 z 21. novembra 2023, sp. zn. 4Sfk/123/2022 z 23. novembra 2023 a 1Sfk/123/2022 z 28. marca 2024, na základe ktorých konajúci kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V tomto smere kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo dňa 17. októbra 2023. Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd poukazuje na odôvodnenie tohto rozsudku, s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie odkazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza s prípadnými úpravami textu v hranatých zátvorkách. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú v záujme prehľadnosti číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

20. „Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

21. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

22. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom 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. Správca dane vydá rozhodnutie do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej vo výzve podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Správca dane o predĺžení lehoty upovedomí daňový subjekt.

23. Podľa § 74 ods. 2 - 4 Daňového poriadku,
(2) Odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmavaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.
(3) Odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán vykonáva dokazovanie, je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania.
(4) Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

24. Právnou otázkou, ktorá vyplynula z kasačnej sťažnosti je to, či môže správca dane vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia odvolacím orgánom dopĺňať dokazovanie, ak daňový subjekt vykonanie takýchto dôkazov nenavrhol.
25. 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 vyplynula z odvolacích námietok daňového subjektu.
26. 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).
27. Hoci sa je možné stotožniť s východiskom krajského súdu, že pre daňovú kontrolu je príznačná vyhľadávacia zásada a pre vyrubovacie konanie platí prejednávacia zásada, prejednaciu zásadu nemožno vykladať kategoricky a izolovane tak, ako to urobil krajský súd. Nemožno striktne 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 ozrejmením technickej expertízy vypočuť 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).
28. Kasačný súd sa preto nestotožnil s právnym názorom krajského súdu o porušení prejednacej 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 I.)...uvedené tvrdenia zamestnanca nie sú svedeckou výpoveďou a daňový subjekt nemohol uvedenej osobe klásť otázky. Daňový subjekt v zmysle uvedeného namieta 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 správcom 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.
29. 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 správcom 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 uvedené, že „vo vyrubovacom konaní možno vykonať len dôkazy, ktoré navrhne vykonať samotný daňovník postupom podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku“, t. j. bez explicitného odkazu na konkrétne skutkové okolnosti tam prejednávanej 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.
30. 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 vyvodiť 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.
31. 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 doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť 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 vyvodiť záver, že po podaní odvolania je možné vo vyrubovacom konaní vykonávať dokazovanie - v určitej, opodstatnenej miere, pričom rozsah dokazovania závisí od kontextu konkrétnej veci.
32. Na základe uvedeného kasačný súd konštatuje, že krajský súd vec nesprávne práve posúdil, keď zrušil napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie s poukazom na obsah ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Nemožno sa tiež stotožniť so záverom krajského súdu, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal ďalšie dokazovanie z vlastnej iniciatívy, resp. svojvoľne.
33. Kasačný súd poukazuje aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/123/2022 zo 21. novembra 2023, v ktorom konajúci kasačný súd argumentáciu doplnil:
34. „Len na dôvažok sa kasačnému súdu žiada doplniť, že z výkladu ustanovenia § 74 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán má právo vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné, vyplýva, že zákonodarca nechcel limitovať dokazovanie daňových orgánov len na čas výkonu daňovej kontroly a en bloc vylúčiť možnosť doplnenia dokazovania v ostatných štádiách konania, najmä pokiaľ by doplnenie dokazovania malo byť v prospech procesných práv daňového subjektu. Uvedené potvrdzuje aj ustanovenie § 24 ods. 2 cit. zák., ktoré uvádza, že 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. Cit. ustanovenie osobitne nevylučuje vyrubovacie konanie ako časť daňového konania, kedy by správca dane bol pri dokazovaní viazaný len návrhmi daňového subjektu, ako to vykladal správny súd v napadnutom rozsudku.
35. Pokiaľ odvolací orgán môže v rámci odvolacieho konania v zmysle § 74 ods. 2 cit. zák. výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty a zároveň v zmysle § 74 ods. 3 cit. zák. má právo vykonávať dokazovanie, kasačný súd nevidí dôvod, prečo by odvolací orgán nemohol delegovať toto oprávnenie na správcu dane s jasným pokynom, ktorým je následne správca dane viazaný. V opačnom prípade by akékoľvek doplnenie dokazovania, ktoré by po ukončení daňovej kontroly vyvstalo, mohol vykonávať len odvolací orgán, čo sa kasačnému súdu, vzhľadom na kapacity ľudských zdrojov odvolacieho orgánu, ako aj vzhľadom na hospodárnosť samotného konania nejaví ako účelné.“
36. Kasačný súd sa v tejto veci s vyššie uvedenými právnymi závermi stotožňuje, považuje ich za správne a nezistil dôvody, pre ktoré by sa od nich bolo potrebné odchýliť.
V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

37. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná a napadnuté rozhodnutie správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho

posúdenia veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Kasačný súd preto postupom podľa § 462 ods. 1 SSP rozhodnutie správneho súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie Správnemu súdu v Košiciach, na ktorý v zmysle § 3 ods. 1 a ods. 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva z doterajšieho Krajského súdu v Prešove.

38. Po vrátení veci bude úlohou správneho súdu v ďalšom konaní žalobu nanovo posúdiť a vecne prejednať s ohľadom na uplatnené žalobné body v súlade s právnym názorom kasačného súdu vysloveným v tomto rozsudku v zmysle § 469 SSP.

39. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v ďalšom konaní správny súd (§ 467 ods. 3 SSP).

40. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.