

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/129/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200773  
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 11. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8020200773.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobcu: Jozef Lopuch - Club Hotel OLYMPIA, IČO: 14 285 410, s miestom podnikania Partizánska 684/80, 058 01 Poprad, právne zastúpeného: JUDr. Marek Radačovský, advokát, so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 461708/2020 zo 6. októbra 2020, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2 S 101/2020-297 z 2. júna 2022, takto

### rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky zrušuje rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2 S 101/2020-297 z 2. júna 2022 a vec vracia Správnemu súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Po zrušení prvotného rozhodnutia Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 102302010/2018 z 21. novembra 2018 rozhodnutím žalovaného č. 100783224/2019 z 3. apríla 2019 z dôvodu doplnenia dokazovania, správca dane rozhodnutím č. 102939449/2019 z 18. decembra 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 689,60 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014.

2. Správca dane uviedol, že daňovou kontrolou a na základe technickej expertízy elektronickej registračnej pokladnice č. 3449/2018 z 3. januára 2018 zistil porušenie § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty tým, že žalobca nepriznal daň z pridanej hodnoty z tržieb evidovaných v elektronickej registračnej pokladnici, ktoré sa do prevádzkovej ani do fiškálnej pamäte neukladali/ nezaznamenávali, nakoľko boli tlačené prostredníctvom pripojenej nefiškálnej tlačiarne s použitím špeciálneho typu platby „Hotovost“.

3. Žalovaný o odvolaní žalobcu rozhodol rozhodnutím č. 100806577/2020 z 24. apríla 2020, ktoré bolo expedované na doručenie 27. apríla 2020 a žalobcovi doručené 9. mája 2020. Keďže žalobca podal 1. mája 2020 žiadosť o prerušenie tohto daňového konania v zmysle § 8 ods. 1 zákona č. 67/2020 Z. z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19 v znení neskorších predpisov, žalovaný mu oznámil, že jeho rozhodnutie z 24. apríla 2020 má považovať za bezpredmetné, pretože odvolacie konanie je prerušené v súlade s cit. zák. Preto žalovaný ukončením obdobia pandémie vydal rozhodnutie č. 461708/2020 zo 6. októbra 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie žalovaného“), ktorým prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

4. Žalovaný skonštatoval, že správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie vo vyrubovacom konaní dokazovanie doplnil v súlade s jeho pokynmi. Vypočul zamestnancov žalobcu, ktorí používali na evidenciu tržieb elektronickú registračnú pokladnicu v kontrolovanom zdaňovacom období, zástupcu dodávateľa systému Assecu BLUEGASTRO a vykonal ústne pojednávanie so zamestnancami Colného úradu Bratislava. Na všetkých ústnych pojednávaniach sa za žalobcu zúčastnil jeho splnomocnený zástupca, ktorý voči vykonanému vypočúvaniu svedkov podal námietku zákonnosti výsluchu a uviedol, že daňový subjekt tieto dôkazy nenavrhol vykonať. Ďalej skonštatoval, že žalobca pri svojej námietke poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) sp. zn. 4 SŽf 10/2016 z 3. októbra 2017, ako aj na rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3 S 46/2016 z 19. decembra 2017, ku ktorým žalovaný uviedol, že oba rozsudky zjavne nevykazujú žiadnu zhodu s preskúmaným prípadom.

5. Záverom dodal, že správca dane postupoval správne, v súlade so zásadami daňového konania a v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku sa riadil právnym názorom odvolacieho orgánu.

## II. Konanie na správnom súde

6. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorej Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 2 S 101/2020-297 z 2. júna 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) vyhovel a rozhodnutie žalovaného s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci s poukazom na obsah ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku.

7. Správny súd uviedol, že vychádzal z rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 4 SŽfk 10/2016 z 3. októbra 2017. Zreprodukoval ho tak, že v prípade, ak bolo 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 takom, v akom mu patrí vykonávať dôkazy počas daňovej kontroly. Ďalej uviedol, že Najvyšší súd bol toho názoru, že vo vyrubovacom konaní možno vykonať len tie dôkazy, ktoré navrhne vykonať samotný daňovník postupom podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku a že 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 docieľiť ich zákonnosť. Vykonal 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.

8. Správny súd mal z administratívneho spisu za preukázané, že po zrušení prvotného rozhodnutia správcu dane z 21. novembra 2018 a vrátení veci do vyrubovacieho konania žalovaným, 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 nenavrnuté žalobcom ako daňovým subjektom. Vykonal dokazovania vo vyrubovacom konaní je podľa neho možné iba v rozsahu, ktorý navrhne dotknutý daňovník, práve s poukazom na prejednávaciu zásadu. Argumentácia, že správcovi dane uvedený postup nariadil vykonať žalovaný ako odvolací orgán, podľa správneho súdu neobstoí.

9. Správny súd uzavrel, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane boli vydané na podklade nezákonne vykonaných dôkazov vo vyrubovacom konaní, čím v konaní pred orgánmi verejnej správy došlo k takej procesnej vade, ktorá má vplyv na ich zákonnosť. Ďalšími namietanými procesnými pochybeniami sa správny súd nezaoberal, rovnako ako sa nezaoberal ani otázkou duplicitne vydaných rozhodnutí žalovaným, pretože ako skonštatoval, rozhodnutie žalovaného č. 100806577/2020 z 24. apríla 2020 je predmetom samostatného konania na rovnakom správnom súde.

## III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

10. Žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zrušiť tento rozsudok z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“).

11. Podľa názoru sťažovateľa správny súd nesprávne právne posúdil daný prípad, keď použil pri odôvodnení svojho záveru rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 4 SŽfk 10/2016 z 3. októbra 2017, o ktorý sa opierať aj žalobca a ktorý vôbec nekorešponduje s danou vecou. Rozhodnutie sa týkalo prípadu, v ktorom správca dane svojvoľne vykonal vyrubovacie konanie po právoplatnom rozhodnutí Najvyššieho súdu, 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 docieľiť ich zákonnosť. V uvedenom prípade správca dane odignoroval právny názor skôr

vydaného rozhodnutia Najvyššieho súdu, ktorým bol viazaný a dokazovanie vo vyrubovacom konaní vykonal iba na základe vlastného názoru, t. j. absolútne svojvoľne.

12. Sťažovateľ argumentoval tým, že nie je možné nazerať na právne vety Najvyššieho súdu ohľadne § 68 ods. 3 Daňového poriadku izolovane tak, ako to spravil žalobca či správny súd, keďže v danom prípade nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov spočívala na úplne inom princípe. Je podľa neho potrebné zdôrazniť, že vo vyššie spomenutom rozhodnutí Najvyšší súd kládol dôraz na konkrétny prípad a postup správcu dane.

13. Sťažovateľ ďalej uviedol, 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 dopĺňovať, 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 v rozhodnutí sp. zn. 4 Sžfk 10/2016. Podľa sťažovateľa správny súd vôbec nebral do úvahy špecifiká predmetného prípadu, t. j. že sťažovateľ len reflektoval odvolacie námietky žalobcu a správca dane sa riadil právnym názorom sťažovateľa, ktorým je v zmysle cit. zák. viazaný. Správny súd sa s tým vysporiadal iba tak, že uviedol, že postup sťažovateľa zákonne neobstojí.

14. Podľa sťažovateľa je nepochybné, 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 z toho, že správca dane je povinný rešpektovať právny názor odvolacieho orgánu, ale najmä z toho, že v odvolacom konaní sa môže daňový subjekt brániť napr. aj takými námietkami, ktoré neuplatnil v procese daňovej kontroly alebo 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.

15. V predmetnom prípade nie je podľa sťažovateľa ani náznak svojvoľného konania správcu dane. Svoj postup odôvodňoval aj námietkami žalobcu v prvom odvolacom konaní. Navyše z obsahu spisového materiálu odvolací orgán nevedel identifikovať, ktorí zamestnanci v danom zdaňovacom období pokladnicu používali, čo malo za následok konštatáciu odvolacieho orgánu o porušení § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Preto sťažovateľ správcovi dane nariadil, aby v ďalšom konaní vypočul zamestnancov daňového subjektu, ktorí evidovali pokladničné doklady v zmysle technickej expertízy v predmetnom zdaňovacom období. Tento právny názor mal podľa sťažovateľa logické opodstatnenie v nadväznosti na námietku žalobcu v prvom odvolacom konaní, že vyjadrenie zamestnankyne sťažovateľa 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.

16. Tvrdenie správneho súdu, že výsluchy zamestnancov Colného úradu Bratislava boli nezákonné, je podľa sťažovateľa absolútne v rozpore s administratívnym spisom a jeho obsahom. V prvom odvolacom konaní žalobca totiž namietal, že v súvislosti s ozrejmnením 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 len o reflektovanie žalobcových námietok sťažovateľom.

17. Sťažovateľ je toho názoru, že správny súd sa vôbec nezaoberal samotnou podstatou daného prípadu a sústredil sa iba na vyššie cit. rozsudok Najvyššieho súdu, ktorý vôbec nekorešponduje s daným prípadom, a to aj napriek nepochybnnej dôkaznej situácii a procesnému postupu správcu dane a

sťažovateľa. Takýmto konaním nielenže neboli upreté práva žalobcu, ale správne orgány išli dokonca v prospech žalobcu nad rámec povinností, ktoré im zákon ukladá.

18. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol. Mal za to, že sťažovateľove nestotožnenie sa s rozsudkom správneho súdu nezakladá dôvod na podanie kasačnej sťažnosti. 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 prejednáwanej veci, ako to prezentuje sťažovateľ.

19. Prvotné zrušujúce rozhodnutie sťažovateľa podľa žalobcu obsahovalo nezákonný príkaz správcovi dane na vykonávanie dôkazov vo vyrubovacom konaní, ktorých vykonanie nenavrhol daňovník. Poukázal na to, 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 prejednáwanej veci podľa žalobcu nedošlo.

20. 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. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

21. Vec bola predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) 31. októbra 2022. Vec bola náhodným výberom pridelená tretiemu senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená sudkyňi spravodajkyňi Mgr. Kristíne Babiakovej. Na základe § 27c ods. B rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu v znení jeho opatrenia č. 6 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

22. Najvyšší správny súd, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

23. Spornou otázkou, ku ktorej riešeniu bol kasačný súd sťažovateľom v predmetnej veci vyzvaný, je posúdenie toho, či správca dane môže vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia odvolacím orgánom dopĺňať dokazovanie, ak daňový subjekt vykonanie takýchto dôkazov nenavrhol.

24. 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.

25. Kasačný súd zistil, že predmetom jeho právneho posúdenia už bola obdobná vec žalobcu s totožne nastolenou právnou otázkou uvedenou v bode 23. tohto rozsudku vedená pod sp. zn. 4 Sfk 126/2022 zo 17. októbra 2023. Kasačný súd tak preto postupom podľa § 464 ods. 1 SSP v ďalšom poukazuje na odôvodnenie tohto rozsudku, s ktorým sa v celom rozsahu stotožnil a neidentifikoval žiadne dôvody, pre ktoré by sa mal od tejto argumentácie odchyliť. Nasledovne uvádza jeho vybrané časti:

„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 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 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 vypočítanie 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 vypočítania 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 uvedené, 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 prejednávané 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 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.“

26. 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.

27. Pokiaľ odvolací orgán môže v rámci odvolacieho konania v zmysle § 74 ods. 2 cit. zák. výsledky daňového konania dopĺňať, 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.

#### V. Záver

28. 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 Správneému 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.

29. 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. Kasačný súd zároveň upriamuje pozornosť správneho súdu na žalobný bod poukazujúci na vydanie duplicitného rozhodnutia žalovaným v predmetnom konaní, keď správny súd by mal s ohľadom na neskončené súdne konanie o preskúmaní zákonnosti skôr vydaného rozhodnutia žalovaného z 24. apríla 2020, zvážiť svoj ďalší procesný postup i vo vzťahu k tejto právnej otázke.

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

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.