

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/58/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200504
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 05. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8021200504.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., 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. Marekom Radačovským, advokátska kancelária Košice, Žriedlová 3, 040 01 Košice, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101240179/2021 zo dňa 15. júla 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/48/2021-84 zo dňa 8. novembra 2022, takto

rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/48/2021-84 zo dňa 8. novembra 2022 sa zrušuje a vec sa vracia Správnomu súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím číslo: 100446634/2020 zo dňa 11.03.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 38 ods. 2 písm. b) bod 2. zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 431/2002 Z. z.“) uložil žalobcovi pokutu vo výške 300,00 eur za správny delikt uvedený v § 38 ods. 1 písm. f) zákona č. 431/2002 Z. z. za kontrolované účtovné obdobie rok 2015 za nevedenie účtovníctva podľa § 8 citovaného zákona a toto porušenie malo vplyv na nesprávne vykázanie skutočností v účtovnej uzávierke.

2. Správca dane uviedol, že z vykonania technickej expertízy elektronickej registračnej pokladnice (ďalej len „ERP“) vyplýva, že zabezpečená ERP bola pripravená na obchádzanie tržieb a predmet č. 2 (nefiškálna tlačiareň) slúžil na tlač falošných pokladničných dokladov. Na základe podkladov postúpených Colným úradom Bratislava, výsledkov vykonanej technickej expertízy ERP, údajov zo zabezpečeného počítača účtovnej jednotky a na základe výsledkov daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015 (protokol č. 100324057/2019 zo dňa 29.01.2019), bolo podľa správcu dane zistené, že žalobca v roku 2015 nepriznal a nezaúčtoval do peňažného denníka medzi príjmy zahrňované do základu dane vo svojom účtovníctve ňou skutočne prijaté tržby v hotovosti v celkovej sume 170 110,27 eura bez DPH, ktoré boli u nej zaznamenané cez ERP prostredníctvom pokladničného programu „TouchCashDesk“. Bolo tiež jednoznačne preukázané, že tieto tržby v roku 2015 žalobca dosiahol zo svojej podnikateľskej činnosti, t. j. z poskytovania reštauračných služieb (výroba a predaj hotových jedál, predaj hotových výrobkov, ako sú rôzne alkoholické a nealkoholické nápoje a pod.), a tieto príjmy mali byť predmetom účtovníctva za účtovné obdobie 2015. Uvedené príjmy - účtovné prípady žalobca nezaúčtoval v účtovnom období 2015 v členení potrebnom na zistenie základu dane z príjmov, nevyčíslil a neodviedol z nich daň z príjmov fyzickej osoby a daň z pridanej hodnoty za rok 2015.

3. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že žalobca nevedol účtovníctvo v súlade so zákonom č. 431/2002 Z. z. a týmto konaním porušil:

A. § 8 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 4 v nadväznosti na § 2 ods. 2, § 3 ods. 1, ods. 3, § 7 ods. 1, ods. 2, § 11 ods. 1, ods. 2 a ods. 3, § 15 ods. 2 písm. b) zákona č. 431/2002 Z. z. a § 3 a § 4 Postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave jednoduchého účtovníctva,

B. § 8 ods. 1, v nadväznosti na § 2 ods. 2, § 3 ods. 1, § 11 ods. 1, ods. 2 a ods. 3, § 15 ods. 2 písm. c) zákona č. 431/2002 Z. z. a § 3 a § 4 Postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave jednoduchého účtovníctva.

Podľa správca dane žalovaný vedome ovplyvňoval výšku svojich príjmov, ako aj výdavkov, čo svedčí o neúplnosti vedenia účtovníctva.

4. Žalovaný rozhodnutím číslo: 101240179/2021 zo dňa 15. júla 2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

5. K odvolacej námietke žalobcu, v zmysle ktorej úkony vykonané vo vyrubovacom konaní po tom, čo bolo rozhodnutie správca dane zrušené, t. j. výsluchy bývalých zamestnancov žalobcu neboli zákonne získanými dôkazmi, žalovaný skonštatoval, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/10/2016 zo dňa 3.10.2017 a rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3S/46/2016 zo dňa 19.12.2017 - vzhľadom na zistený skutkový stav - nemožno aplikovať na daný prípad.

6. Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 1S/48/2021-84 zo dňa 8. novembra 2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c/ a g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu, že dôkazy v podobe zápisníc o ústnych pojednaniach zachytávajúcej obsah svedeckých výpovedí zamestnancov žalobcu vykonaných v rámci vyrubovacieho konania bez návrhu žalobcu nie sú dôkazmi získanými v súlade s § 24 ods. 4 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“). Uzavrel, že žalovaný nesprávne vyhodnotil odvoláciu námietku žalobcu, ktorá bola vznesená už aj v rámci niektorých takto vykonaných výsluchov svedkov, následkom čoho aj vec nesprávne právne posúdil.

7. K výsluchom zamestnancov žalobcu, ktoré boli vykonané správcou dane vo vyrubovacom konaní, krajský súd zdôraznil, že žalobca vykonanie týchto výsluchov nenavrhol v žiadnom momente daňového konania týkajúceho sa zdaňovacích období roka 2015.

8. Správny súd poukázal na viacero rozhodnutí Krajského súdu v Prešove, v ktorých v rámci súdneho prieskumu viacerých rozhodnutí žalovaného o vyrubení rozdielu DPH skonštatoval, že výsluchy svedkov - zamestnancov žalobcu, týkajúce sa aj DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobiach roka 2015 a dane z príjmu fyzickej osoby za rok 2015, ktoré boli realizované v rámci vyrubovacieho konania po zrušení skoršieho rozhodnutia správca dane a vrátení veci do vyrubovacieho konania, boli v rozpore s § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Ide napríklad o rozsudky v konaniach vedených pod sp. zn. 2S/88/2020, sp. zn. 2S/90/2020 až sp. zn. 2S/101/2020 a ďalšie. Krajský súd v týchto konaniach vo vzťahu k výsluchom svedkov - zamestnancov a bývalých zamestnancov žalobcu dospel k záveru o nezákonnosti postupu správca dane po zrušení prvostupňového rozhodnutia a vrátení veci späť do vyrubovacieho konania. Vyjadril názor, že správca dane vykonával dokazovanie z vlastnej iniciatívy, t. j. také dokazovanie, na ktoré žalobca nedal podnet postupu podľa §68 ods. 3 Daňového poriadku. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžjk/10/2016 (správne má byť 4Sžfk/10/2016 - pozn. kasačný súd) zo dňa 03.10.2017, v ktorom najvyšší súd uviedol, že vo vyrubovacom konaní možno vykonať len také dôkazy, ktoré navrhne vykonať samotný daňovník postupom podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, t. j. len tie, ktoré navrhne v lehote stanovenej správcou dane pri vyjadrení sa k protokolu o výsledkoch daňovej kontroly. V žiadnom prípade nie je možné vo vyrubovacom konaní vykonávať nové dokazovanie alebo opakovať dokazovanie, ktoré správca dane mohol a mal podľa zákona vykonať len v procese daňovej kontroly, pričom daňová kontrola je ukončená dorúčením protokolu (§ 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku).

9. Správny súd nepovažoval za vhodné v tomto štádiu konania zaujímať podrobné stanovisko k žalobným bodom namietajúcim spôsob, akým správne orgány hodnotili vykonané dôkazy a správnosť záverov, ktoré z vykonaných dôkazov správne orgány vyvodili, keďže tieto budú podliehať opätovnému posúdeniu zo strany správnych orgánov, ktoré sú na hodnotenie dôkazov primárne oprávnené.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

10. Proti napadnutému rozsudku podal žalovaný (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

11. Podľa názoru sťažovateľa správny súd nesprávne právne posúdil daný prípad, keď použil pri odôvodnení svojho záveru rozsudok, ktorý vôbec nekorešponduje s danou vecou. Rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016 sa týka 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 zákonnosť týchto dôkazov.

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 tkvela na úplne inom princípe. Je podľa neho potrebné zdôrazniť, že najvyšší súd vo veci sp. zn. 4Sžfk/10/2016 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. Ak platí, že 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 tiež je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie (ak to považuje za potrebné), tak aj keď 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. To znamená, že ak napríklad 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 rozsudku sp. zn. 4Sžfk/10/2016.

14. Správny súd podľa sťažovateľa vôbec nebral do úvahy ani špecifiká predmetného prípadu, t. j. že žalovaný len reflektoval odvolacie námietky žalobcu. Tiež namietal, že s tým, že sa správca dane riadil právnym názorom žalovaného, ktorým je viazaný, sa krajský súd vysporiadal iba s tvrdením, že postup žalovaného zákonne neobstojí.

15. Sťažovateľ je toho názoru, že sa správny súd vôbec nezaoberal samotnou podstatou daného prípadu a sústredil sa iba na rozsudok najvyššieho súdu, ktorý vôbec nekorešponduje s daným prípadom, a to aj napriek nepochybnej dôkaznej situácii a procesnému postupu správcu dane a žalovaného, ktorým nielenže neboli upreté práva žalobcu, ale dokonca išiel nad rámec povinností, ktoré zákon správcovi dane a žalovanému ukladá. Celkovo považuje sťažovateľ závery správneho súdu za nepodstatné, pretože spáchanie správneho deliktu je podložené aj inými dôkaznými prostriedkami.

16. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti vyjadril presvedčenie, že správnym súdom označená judikatúra sa venuje zásadám týkajúcich sa daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ktoré platia všeobecne, a nie iba v individuálne prejednávanej veci, ako to prezentuje sťažovateľ.

17. Prvotné zrušujúce rozhodnutie sťažovateľa (vo vyrubovacích konaniach) podľa žalobcu obsahovalo nezákonný príkaz správcovi dane na vykonávanie dôkazov vo vyrubovacích konaniach, ktorých vykonanie nenavrhol daňovník. Poukázal na to, že aj pre správcu dane záväzné pokyny žalovaného - ako odvolacieho orgánu - musia byť vydané v súlade so základnými zásadami pri správe daní a judikatúrou, k čomu však v prejednávanej veci podľa žalobcu nedošlo.

18. Vzhľadom na uvedené žalobca navrhol, aby kasačný súd postupom podľa ustanovenia § 461 SSP kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú a priznal žalobcovi voči sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania o kasačnej sťažnosti.

III. Konanie na kasačnom súde

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“ alebo „najvyšší správny súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu, pričom jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.

20. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

21. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

22. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

23. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, 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. Správca dane vydá rozhodnutie do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej vo výzve podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitost' 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.

24. Podľa § 74 ods. 2 - 4 Daňového poriadku,

(2) Odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní 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 dopĺňovať, 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.

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

25. Právnou otázkou, ktorá vyplynula z kasačnej sťažnosti je to, či spôsobuje nezákonnosť dôkazov (svedeckých výpovedí bývalých zamestnancov žalobcu) skutočnosť, že správca dane vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia odvolacím orgánom dopĺňal dokazovanie, hoci daňový subjekt vykonanie takýchto dôkazov nenavrhol.

26. Správny súd argumentoval, že predmetné svedecké výpovede zamestnancov žalobcu boli vyhodnotené ako nezákonné v rozsudkoch správneho súdu týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty. Pri preskúmaní kasačnej sťažnosti bolo zistené, že najvyšší správny súd rozsudkom sp. zn. 1Sfk/123/2022 zo dňa 28.03.2024 zrušil rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/88/2020, rozsudkom sp. zn. 4Sfk/123/2022 zo dňa 27.10.2023 zrušil rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/90/2020, rozsudkom sp. zn. 3Sfk/128/2022 zo dňa 18.12.2023 zrušil rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/93/2020, rozsudkom sp. zn. 5Sfk/106/2022 zo dňa 21.11.2023 zrušil rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/94/2020, rozsudkom sp. zn. 2Sfk/106/2022 zo dňa 21.01.2024 zrušil rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/95/2020, rozsudkom sp. zn. 2Sfk/107/2022 zo dňa 29.01.2024 zrušil rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/99/2020, rozsudkom sp. zn. 1Sfk/129/2022 zo dňa 30.04.2024 zrušil rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/100/2020 a uvedené veci vrátil Správne mu súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

27. V tam uvedených veciach, ako aj v tu napadnutom rozsudku 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.

28. Kasačný súd pri preskúvaní kasačnej sťažnosti zistil, že sa už vo veciach totožného sťažovateľa a žalobcu, vo vzťahu k rozhodnutiam správneho súdu (i keď týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia), ktoré boli založené na totožnom právnom posúdení - tvrdení nezákonnosti výsluchov zamestnancov sťažovateľa vykonaných vo vyrubovacom konaní, a to s ohľadom na vety uvedené v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016, posudzujúc takmer totožne koncipovanú kasačnú sťažnosť, zaoberal rovnakou právnou otázkou napríklad v rozhodnutiach sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo 17. októbra 2023, sp. zn. 3Sfk/123/2022 z 21. novembra 2023 a sp. zn. 4Sfk/123/2022 z 23. novembra 2023, na základe ktorých konajúci kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Záveru rozsudkov kasačného súdu sú preto plne použiteľné na prejednávajúcu vec. Kasačný súd preto odkazuje na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 4Sfk/127/2022 zo 17. októbra 2023 nasledovne:

„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 striktno 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 vypočítať 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 Lenka Kičáková)...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 správcu dane hodnotiť ako svojvoľný či nezákonný postup. Tento príkaz na vykonanie dôkazov mal svoje opodstatnenie v konkrétnej odvolacej námietke žalobcu, pričom samotný žalobca namieta 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 aplikateľný, 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 § 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.

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 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.

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 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.“

29. Na základe uvedeného kasačný súd konštatuje, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď výlučne z dôvodu údajnej nezákonnosti výsluchov bývalých zamestnancov žalobcu (vykonaných vo vyrubovacom konaní) zrušil napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

30. Záverom kasačný súd dopĺňa, že i keď napadnutý rozsudok vo veci vydal Krajský súd v Prešove, vzhľadom na inštitucionálne zmeny v rámci výkonu správneho súdnictva v podmienkach Slovenskej republiky s účinnosťou od 1. júna 2023 vec vracia (po zrušení napadnutého rozsudku) na ďalšie konanie Správneho súdu v Košiciach, na ktorý prešla rozhodovacia právomoc v súdnej veci.

31. Z vyššie uvedených dôvodov kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 1 SSP rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil Správnemu súdu v Košiciach na ďalšie konanie. Aj s ohľadom na to, že správny súd nepovažoval za vhodné zaujímať podrobné stanovisko k ostatným žalobným bodom je potrebné, aby Správny súd v Košiciach vec opätovne prejednal.

32. Obiter dictum: neušlo pozornosti kasačného súdu, že výrok prvostupňového rozhodnutia v tu prejednávanej veci neobsahuje presný popis skutku, ktorým mal žalobca spáchať správny delikt uvedený v § 38 ods. 1 písm. f) zákona č. 431/2002 Z. z. za kontrolované účtovné obdobie rok 2015. Skutok je vymedzený v jednotlivých častiach odôvodnenia predmetného rozhodnutia, ako aj v protokole. Hoci možno pripustiť, že konanie o správnom delikte podľa zákona č. 431/2002 Z. z. má svoje špecifiká (primárne sa naň vzťahuje Daňový poriadok), bude úlohou správneho súdu zväžiť prípadný postup podľa § 196 („Ak správny súd mimo žalobných bodov zistí, že sú dané vady uvedené v § 195, oznámi to bezodkladne účastníkom konania a vyzve ich, aby sa k nim v určenej lehote vyjadrili“), a to vo vzťahu k možnému porušeniu trestnoprávnych princípov podľa § 195 SSP v správnom konaní. Najvyšší správny súd v tomto zmysle neprejudikuje, že preskúmané rozhodnutia sú z tohto dôvodu nezákonné, avšak musí trvať na tom, aby uvedenú skutočnosť správny súd dôkladne preskúmal a riadne odôvodnil.

33. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne Správny súd v Košiciach podľa § 467 ods. 3 SSP.

34. 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 **n i e** je prípustný opravný prostriedok.