

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/37/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1022200604
Dátum vydania rozhodnutia: 08. 10. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:1022200604.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., vo veci žalobcu (sťažovateľa): VINÁRSTVO Viničky s.r.o., IČO: 36 588 016, so sídlom Ladmovce 186, 076 34 Ladmovce, právne zastúpeného: FAIRSQUARE advokátska kancelária s. r. o., IČO: 47 232 544, so sídlom Lazaretská 3/A, 811 08 Bratislava, proti žalovanému: Ministerstvo financií Slovenskej republiky, so sídlom Štefanovičova 5, 817 82 Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. MF/19550/2015-77 z 24. septembra 2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/102/2022-220 z 1. decembra 2022, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Žalovanému sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

Daňové a súdne konanie predchádzajúce návrhu na obnovu konania

1. Daňový úrad Košice, kontaktné miesto Kráľovský Chlmec (ďalej len „správca dane“) v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona 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“) dodatočným platobným výmerom č. 9818301/5/1103/2012/Ric z 31. januára 2012 (ďalej len „dodatočný platobný výmer“) znížil žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie november 2010 zo sumy 508 374,59 eur na sumu 213 184,19 eur. Správca dane po vykonanej kontrole neuznal žalobcovi odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 253 202,90 eur zo štyroch faktúr od spoločnosti JOMADO s.r.o. (č. 151110/J1 za vyklčovanie vinohradu, č. 151110/J2 za odvoz sute, č. 301110/J1 za odvoz sute a č. 301110/J za vyklčovanie vinohradu) z dôvodu, že žalobca nepreukázal reálne vykonanie dodaných prác zamestnancami spoločnosti JOMADO s.r.o. a dokazovaním nebol preukázaný skutočný obsah dodania tak, ako bol deklarovaný dodávateľom vo faktúrach. Rovnako správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 41 987,50 eur z faktúry č. F005/2010 z 25. novembra 2010 od dodávateľa LOGISTIC ZEMPLÍN s.r.o. za technológie pre výrobné a skladovacie priestory - projekt HATFA z dôvodu, že k dodaniu podľa faktúry od predmetného dodávateľa nedošlo v zdaňovacom období november 2010.

2. Dodatočný platobný výmer bol potvrdený rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „Finančné riaditeľstvo“) č. 1020503/1/530793-987043/2012/4897 zo 16. mája 2012 a správna žaloba žalobcu proti týmto rozhodnutiam bola zamietnutá rozsudkom Krajského súdu v Košiciach č. k. 6 S 169/2012-87 z 28. marca 2013 a následne zamietnutie potvrdené rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) sp. zn. 8 Sžf 56/2013 z 22. mája 2014.

Správne konanie o návrhu žalobcu na obnovu daňového konania

3. Žalobca 14. mája 2015 doručil správcovi dane návrh na obnovu konania vo veci dodatočného platobného výmeru podľa § 75 ods. 1 písm. a) a b) a ods. 3 a 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“). Za novú skutočnosť, ktorá vyšla najavo, považoval žalobca Protokol Finančného riaditeľstva, sekcie inšpekcie a vnútornej kontroly, odboru vnútornej kontroly, oddelenia vnútornej kontroly Banská Bystrica č. 1300210/1/298267/2013 z 22. júna 2013 (ďalej len „Protokol o vnútornej kontrole“) o vnútornej kontrole realizovanej u správcu dane. Protokol o vnútornej kontrole podľa názoru žalobcu preukazuje závažné procesné pochybenia v daňových kontrolách prebiehajúcich u žalobcu, ktoré majú viesť k obnove daňového konania ústiaceho do vydania dodatočného platobného výmeru Keďže zistené procesné pochybenia spochybňujú zákonnosť a platnosť vykonaných procesných úkonov, majú mať podľa názoru žalobcu aj vplyv na výsledok daňovej kontroly v predmetnej veci ako aj na výrok dodatočného platobného výmeru. Žalobca sa s dotknutým protokolom oboznámil v priebehu súvisiaceho trestného konania dňa 28. januára 2015 a od toho momentu odvodzuje plynutie lehoty pre podanie návrhu na obnovu konania.

4. Dôvody na obnovu daňového konania vidí žalobca tiež v tom, že správca dane mu neumožnil klásť svedkom (zamestnancom spoločnosti JOMADO s.r.o.) v priebehu daňovej kontroly otázky, zvolil písomnú formu výsluchu svedkov a vyhodnocoval dôkazy proti žalobcovi tendenčne a účelovo. Rovnako správca dane v daňovom konaní mal vychádzať z dôkazu vykonaného v inom daňovom konaní (miestne zisťovanie z 29. novembra 2010), získaného ešte pred začiatkom daňovej kontroly. Osobitne dôvodom na obnovu daňového konania má byť aj skutočnosť, že do výkonu daňovej kontroly v predmetnej veci zasahovala osoba, ktorá mala byť z daňovej kontroly vylúčená pre zaujatosť. Konkrétne malo ísť o O.. Z. Q., ktorý v rozhodujúcom období bol v postavení osoby poverenej zastupovaním vedúceho oddelenia kontroly (od 1. júna 2011 do 1. septembra 2011) a neskôr bol vymenovaný za vedúceho oddelenia kontroly (od 1. januára 2012) v rámci správcu dane. Zaujatosť predmetného zamestnanca mala vyplývať zo zápisníc Okresného riaditeľstva Policajného zboru v Trebišove o výsluchu svedka O.. Z. Q. ČVS: ORP-516/2-VYS-TV-2015 z 25. marca 2015 a O.. S. J. ČVS: ORP-516/2-VYS-TV-2015 zo 16. apríla 2015, ako aj z oznámenia možných dôvodov zaujatosti O.. Z. Q. zo 17. júna 2011.

5. K návrhu na obnovu konania žalobca priložil okrem iného kópie Protokolu o vnútornej kontrole, Zápisnice Okresného riaditeľstva Policajného zboru v Trebišove o výsluchu svedka O.. Z. Q. ČVS: ORP-516/2-VYS-TV-2015 z 25. marca 2015 a o výsluchu svedka O.. S. J. ČVS: ORP-516/2-VYS-TV-2015 zo 16. apríla 2015, Návrh na vylúčenie z konania z dôvodu osobnej zaujatosti zo 17. mája 2011 a list Finančného riaditeľstva č. 1400000/1/168747/2014 z 2. apríla 2014.

6. V Protokole o vnútornej kontrole je uvedené, že kontrolná činnosť bola realizovaná u správcu dane v čase od 22. apríla 2013 do 22. júna 2013 s predmetom kontroly „Zákonnosť postupu orgánov finančnej správy SR pri: ... A.4. Správe daní A.5. Výkone daňových kontrol...“ za kontrolované obdobie 1. apríl 2004 až 22. apríl 2013. Kontrola bola zameraná na dodržiavanie platných právnych predpisov a interných riadiacich aktov pri postupe správcu dane v období od 1. januára 2012 do 28. februára 2013 a bola vykonaná výberovým spôsobom. Z hľadiska kontroly postupu správcu dane pri daňových kontrolách sa kontrolná skupina zamerala na prípady daňových subjektov - p. Š. C. (daň z príjmu fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2010), žalobcu (DPH za zdaňovacie obdobia júl 2010, október 2010, november 2010, február 2011, august 2011 a september 2011; daň z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobia rokov 2008, 2009 a 2010), spoločnosti TOKAJ WINE s.r.o. (DPH za zdaňovacie obdobie august 2010, február 2011, marec 2011; daň z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobia rokov 2007, 2008, 2009, 2010) a spoločnosti RESCUE SERVICE s.r.o. (DPH za zdaňovacie obdobie III. kvartál roka 2010, IV. kvartál roka 2010 a marec 2011; daň z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2010).

7. Zistenia obsiahnuté v Protokole o vnútornej kontrole týkajúce sa žalobcu a daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie 2010 (začatá 9. februára 2011 a ukončená 26. januára 2012) realizovanej správcom dane sú nasledujúce (str. 19 až 23 Protokolu o vnútornej kontrole):

a) absencia dokladu preukazujúceho vrátenie zapožičaných dokladov daňovému subjektu v lehote 30 dní (konštatované porušenie § 15 ods. 9 zákona o správe daní),

b) vyhotovenie odpovede na dožiadanie č. 712/320/7013/11/Mih z 22. februára 2011 bez podpisu vedúcej oddelenia kontroly (nedodržanie Podpisového poriadku finančnej správy č. 2/2012/1000100 v znení dodatku č. 1 platného od 1. januára 2012) a jeho neopatrenie obdĺžnikovou pečiatkou správcu dane (nedodržanie Smernice pre manipuláciu s pečiatkami a ochranu pečiatok daňových orgánov č. 2/2003/160 v znení dodatkov zo 16. marca 2011),

c) vyhotovenie zápisnice o ústnom pojednávaní č. 738/320/9642/11/Fab zo 6. mája 2011 z miestneho zisťovania vykonaného správcom dane 6. mája 2011 v spoločnosti RESCUE SERVICE s.r.o. Z

predmetného úkonu mala byť namiesto zápisnice o ústnom pojednávaní vyhotovená zápisnica o miestnom zisťovaní (porušenie § 14 ods. 7 zákona o správe daní a nedodržanie Metodického pokynu č. 27/3/2009 k spisovaniu zápisníc v súvislosti s výkonom kontrolnej činnosti),

d) absencia písomného predvolania svedka a upovedomenia kontrolovaného subjektu o výsluchu svedka - obsiahnutého v Zápisnici č. 738/320/14291/11/Fab z 9. júna 2011. Zo zápisnice je však zrejmé, že pri svedeckej výpovedi bol prítomný aj kontrolovaný daňový subjekt (porušenie § 27 ods. 1 a § 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní),

e) zo Zápisnice o miestnom zisťovaní č. 738/320/15888/11/Fab z 22. júna 2011 nie je zrejmé, či účastníci daňového konania mali alebo nemali návrhy, námietky smerujúce proti obsahu zápisnice a taktiež závery o týchto námietkach a návrhoch. Z predmetnej zápisnice tiež vyplýva, že k miestnemu zisťovaniu sa dostavil konateľ spoločnosti na základe telefonického dohovoru, o ktorom nebol spísaný úradný záznam (porušenie § 11 ods. 2 a § 12 ods. 2 zákona o správe daní),

f) zo Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 738/320/16757/11/Hef z 29. júna 2011 nie je jednoznačné, kde sa konanie uskutočnilo a ani z nej nie je zrejmé, či účastník daňového konania mal alebo nemal návrhy, námietky smerujúce proti obsahu zápisnice a taktiež v nej nie sú obsiahnuté ani závery o týchto námietkach a návrhoch (porušenie § 11 ods. 2 zákona o správe daní),

g) správca dane, vychádzajúc z úradného záznamu z 10. augusta 2011 o predložení stanoviska e-mailom 9. júna 2011, nezaevidoval e-mailovú komunikáciu s daňovým subjektom o predložení stanoviska a dokladov ku kontrole v informačnom systéme (nedodržanie Registratúrneho poriadku a registratúrneho plánu daňových orgánov č. 7/2007/500),

h) správca dane neupovedomil kontrolovaný subjekt o vypočutí svedkov pred tým, ako zaslal výzvu na písomnú svedeckú výpoveď fyzickým osobám, ktoré vykonávali prácu vo vinohrade (porušenie § 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní),

i) nezaevidovanie vyjadrenia splnomocnenej zástupkyne daňového subjektu z 20. decembra 2011 v informačnom systéme a nevedenie stavov záznamov denníka tak, aby priebežne poskytovali úplné a presné, časovo a vecne aktuálne údaje o evidovaných registratúrnych záznamoch a poradové číslo zápisu (nedodržanie Príkazu riaditeľa ÚDR SR č. 10/99/412 na povinnosť dodržiavania pracovných postupov pri výkone správy v APV DIS z 31. mája 1999 v znení Dodatku č. 1 a nedodržanie Registratúrneho poriadku č. 7/2007/500),

j) spísanie úradného záznamu č. 738/320/24667/11/Sas o dostavení sa zástupkyne daňového subjektu na daňový úrad za účelom oboznámenia sa so svedeckými výpoveďami namiesto spísania zápisnice o ústnom pojednávaní zachytávajúcej komunikáciu s daňovým subjektom (porušenie § 11 ods. 2 zákona o správe daní),

k) vyhotovenie Protokolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 9800404/28/12/Fab z 9. januára 2012 neobsahujúceho vlastnoručný podpis daňového subjektu, iba podpis splnomocnenej zástupkyne spoločnosti, ktorá sa zúčastnila prerokovania protokolu (porušenie § 15 ods. 11 písm. l) zákona o správe daní v nadväznosti na § 165 ods. 4 Daňového poriadku).

8. V záverečnej časti Protokolu o vnútornej kontrole je uvedené zhrnutie výsledkov kontroly (v rámci celého predmetu kontroly - str. 55 až 63), medzi ktorými je uvedené aj zistenie porušenia § 15 ods. 17 zákona o správe daní v nadväznosti na § 165 ods. 4 Daňového poriadku neukončením daňovej kontroly v zákonnej lehote. Podľa Protokolu o vnútornej kontrole sa toto zistenie vzťahuje k daňovej kontrole vykonanej správcom dane u daňového subjektu RESCUE SERVICE s.r.o. vo veci DPH za zdaňovacie obdobie IV. kvartál 2010 (str. 33).

X. O.. Z. Q. v Zápisnici o výsluchu svedka ČVS: ORP-516/2-VYS-TV-2015 z 25. marca 2015 uviedol, že ako vedúci oddelenia kontroly v rámci správcu dane v období od 1. júna 2011 do 31. decembra 2011 najmä organizačne zabezpečoval výkon kontrol, pričom pripustil aj možnosť jednoduchšieho metodického vedenia. Z titulu svojej funkcie však nezasahoval do vyhodnocovania dôkazov a ani do dôkazného konania v rámci kontrol. Rovnako nezastupoval správcu dane a ani nepodpisoval žiadne dokumenty. V rámci daňovej kontroly realizovanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie august 2011 svedok uviedol, že oznámil dôvody jeho novej zaujatosti nadriadenému (O.. J.) listom zo 17. júna 2011. Tento o predmetnom oznámení nerozhodol. Podľa Zápisnice z výsluchu svedka O.. S. J. ČVS: ORP-516/2-VYS-TV-2015 zo 16. apríla 2015, tento svedok o oznámení O.. Z. Q. nerozhodol a nezaujal k nemu ani stanovisko, keďže ho považoval za účelové. Ako vedúci oddelenia kontroly O.. Q. nemal právo žiadnym spôsobom zasahovať do samotného výkonu jednotlivých daňových kontrol. Mal zabezpečovať len riadenie týchto kontrol a metodické usmerňovanie jednotlivých kontrolórov.

10. V kópii Návrhu O.. Z. Q. na vylúčenie z konania z dôvodu osobnej zaujatosti zo 17. júna 2011 je dôvod vylúčenia špecifikovaný dotknutým zamestnancom ako vyvíjanie nátlaku na jeho osobu, aby

ovplyvnil priebeh vykonávaných kontrol s účelom zabezpečenia vyplatenia nadmerného odpočtu na DPH žalobcovi.

11. V liste Finančného riaditeľstva č. 1400000/1/168747/2014 z 2. apríla 2014 (podpísaného jeho viceprezidentkou) sa uvádza, že p. Š. C. bolo na základe jeho podnetov zo 4. februára 2014 a 10. februára 2014 bez bližšieho odôvodnenia oznámené, že v kontexte predbežného preskúmania predložených dokladov a tvrdení bol postup správcu dane pri výkone daňových kontrol v kontexte dodržania lehôt na vykonanie daňových kontrol, ako aj dôvodov na prerušenie daňovej kontroly v rozpore so zásadami daňového konania podľa § 2 zákona o správe daní. Bližšie odôvodnenie malo byť obsiahnuté v doplnení predmetného listu. Takéto doplnenie vo vzťahu k žalobcovi a kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2010 však nebolo žalobcom predložené.

12. Finančné riaditeľstvo (ďalej len „prvostupňový orgán“) rozhodnutím č. 1116136/2015 z 9. júla 2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) zamietlo návrh žalobcu na obnovu daňového konania. Prvostupňový orgán dospel k záveru, že procesné pochybenia opísané v Protokole o vnútornej kontrole nemožno považovať za nové skutočnosti pre účely obnovy konania. Ide o formálne pochybenia, ktoré nemali podstatný vplyv na výrok dodatočného platobného výmeru. Tieto pochybenia pritom boli už predmetom odvolacieho konania voči dodatočnému platobnému výmeru, ako aj predmetom nasledujúceho správneho súdneho konania a boli posúdené ako nedôvodné. Vo vzťahu k tvrdenej zaujatosti prvostupňový orgán zdôraznil, že žalobca nepredložil relevantné dôkazy preukazujúce zaujatosť O.. Z. Q.. Svedecké výpovede v trestnom konaní pre odlišnosť daňového a trestného konania (zodpovednosti) považoval prvostupňový orgán za nedostatočné.

13. Prvostupňový orgán tiež dospel k právnomu názoru, že žalobca nepreukázal vydanie dodatočného platobného výmeru na základe dôkazov, ktoré sa ukázali ako nepravdivé, alebo že sa rozhodnutie dosiahlo trestným činom. Žalobcom tvrdené pochybnosti nie sú spôsobilé spochybniť správnosť výroku dodatočného platobného výmeru a podozrenia zo spáchania trestného činu nie sú samé o sebe dôvodom na povolenie obnovy konania.

14. V dôsledku odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. MF/19550/2015-77 z 24. septembra 2015 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Zdôraznil, že z listu viceprezidentky finančnej správy z 2. apríla 2014 nemožno vyvodzovať existenciu dôvodov na povolenie obnovy konania. Ide o predbežné preskúmanie predložených dokladov a tvrdení daňového subjektu, pričom zistenia mali byť uvedené až následne v doplnení listu. Žalobcom priložené doplnenie sa však týkalo iného daňového subjektu. Rovnako pochybenia uvedené v Protokole o vnútornej kontrole majú povahu pochybení procesného charakteru, ktoré nepreukazujú nepravdivosť skutkových zistení v predmetnej daňovej veci a nespôsobujú ani nezákonnosť protokolu z kontroly v danej veci. Tieto vady pritom už boli preskúmané v odvolacom konaní proti dodatočnému platobnému výberu a v nadväzujúcom správnom súdnom konaní.

15. Vo vzťahu k namietanej zaujatosti O.. Z. Q. žalovaný zdôraznil, že na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie november 2010 bolo poverených postupne niekoľko osôb, O.. Z. Q. však medzi nimi nebol. Z tvrdení žalobcu nie je zrejmé, ako mal O.. Z. Q. zasahovať do kontrolnej činnosti. Priložené zápisnice z trestného konania nemožno považovať za relevantné, keďže sa týkajú iného zdaňovacieho obdobia.

II. Súdny prieskum rozhodnutia žalovaného predchádzajúci vydaniu napadnutého rozhodnutia správneho súdu

Konanie správnych súdov vedené pod sp. zn. 1S/292/2015 a 1Sžfk/12/2016.

16. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu, ktorou žiadal zrušiť tak rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie. Žalobca zastal názor, že Protokol o vnútornej kontrole predstavuje zásadný nový dôkaz, ktorý zakladá dôvod na obnovu daňového konania. V štádiu rozhodovania o návrhu na obnovu konania sa nemôže vyhodnocovať reálny vplyv predložených dôkazov na meritum veci a ani sa nevykonáva dokazovanie smerujúce k zisťovaniu, či novopredložený dôkaz reálne má alebo nemá vplyv na meritum veci (poukazoval na rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžf 5/2011 a 6 Sžf 4/2012). Žalovaný a prvostupňový orgán preto postupovali nesprávne, pokiaľ hodnotili vplyv Protokolu o vnútornej kontrole na zákonnosť dodatočného platobného výmeru. Žalobca sa tiež nestotožnil s právnym názorom žalovaného, že závery Protokolu o vnútornej kontrole upozorňujú výlučne na pochybenia procesného charakteru, ktoré nepreukazujú nepravdivosť skutkových zistení správcu dane. Naopak zastal názor, že pochybenia popísané v Protokole o vnútornej kontrole spôsobujú nezákonnosť záverov zistených daňovou kontrolou v predmetnej veci, nemožno na ne prihliadať ani v ďalšom procesnom postupe. Protokol o vnútornej kontrole a v ňom popísané pochybenia preto podľa

žalobcu predstavujú dôkaz, pri ktorom je pravdepodobné, že bude mať vplyv na výsledok konania - záver o správnosti a zákonnosti dodatočného platobného výmeru.

17. Podľa žalobcu neobstojí ani argumentácia žalovaného vo vzťahu k možnej zaujatosti O.. Z. Q.. Zdôrazňuje, že vplyv predmetného zamestnanca správcu dane na daňovú kontrolu vo veci žalobcu vyplýva z jeho postavenia ako vedúceho zamestnanca, nie ako zamestnanca povereného výkonom daňovej kontroly. Je preto tiež irelevantné, že predložené dôkazy sa týkali iného zdaňovacieho obdobia, keďže kontrolórov riadil aj pri kontrole zdaňovacieho obdobia november 2010.

18. Žalovaný vo vyjadrení ku správnej žalobe v podstatnom zotrval na svojej argumentácii obsiahnutej v preskúmanom rozhodnutí. Nad rámec toho doplnil, že z daňovej kontroly môže byť vylúčený iba ten zamestnanec, ktorý počas tejto aj uskutočňuje procesné úkony (vedie dokazovanie, rozhodovanie). Nie je však možné vylúčiť zamestnanca, ktorý vykonáva len činnosť administratívneho charakteru. Daňovú kontrolu v predmetnej veci boli oprávnení vykonávať len poverení zamestnanci, medzi ktorých O.. Z. Q. nepatrí. Iní zamestnanci správcu dane, ani vedúci kontroly či daňového úradu nemôžu zasahovať do úkonov pri daňovej kontrole a nie sú oprávnení zasahovať ani do vyrubovacieho konania. Žalovaný opätovne zdôraznil, že žalobca neuviedol, v čom konkrétne mal O.. Z. Q. do daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie november 2010 zasahovať.

19. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom sp. zn. 1 S 292/2015 zo 14. júla 2016 zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového orgánu a vec im vrátil na ďalšie konanie. Správny súd dospel k právnomu názoru, že Protokol o vnútornej kontrole obsahuje závažné zistenia a je ho možné považovať za nový dôkaz zakladajúci dôvod na obnovu daňového konania, ktorý žalobca bez vlastného zavinenia nemohol v pôvodnom konaní použiť. Správny súd tiež poukázal na to, že dôvodom na obnovu konania môže byť aj preukázanie vydania rozhodnutia na základe dôkazov, ktoré sa ukázali ako nepravdivé alebo ak bolo dosiahnuté trestným činom. V predmetnej veci pritom bolo vedené trestné konanie a za dôležité považoval správny súd aj to, že do daňovej kontroly mohla zasahovať osoba, ktorá mala byť vylúčená z dôvodu svojej zaujatosti.

20. Na základe kasačnej sťažnosti žalovaného Najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 z 20. februára 2018 zrušil rozsudok správneho súdu sp. zn. 1 S 292/2015 zo 14. júla 2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Konštatoval, že pochybenia uvedené v Protokole o vnútornej kontrole majú povahu formálnych, administratívnych nedostatkov, ktoré boli bežne zistiteľné zo spisu správcu dane. Takéto nedostatky predstavujú základ žalobných dôvodov, ktoré pri vynaložení priemernej odbornej starostlivosti možno od žalobcu pri žiadosti o poskytnutie súdnej ochrany pred správnym súdom oprávnené očakávať. Kasačný súd sa preto nestotožnil s právnym názorom správneho súdu, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

21. Najvyšší súd tiež upozornil správny súd, že podľa § 22 ods. 2 Daňového poriadku (obdobne tiež § 131 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov; ďalej len „SSP“) si správca dane nemôže urobiť relevantný úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin. Úvahy správneho súdu opisujúce trestné stíhanie vo veci zločinu zneužívania právomoci verejného činiteľa sú preto nejasné.

Konanie správnych súdov vedené pod sp. zn. 1S/46/2018 a 1Sžfk/55/2020.

22. Po vrátení veci správneho súdu na ďalšie konanie, v ktorom bolo jeho úlohou posúdiť rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie v intenciách vysloveného právneho názoru Najvyššieho súdu bola vec zapísaná a ďalej vedená pod novou spisovou značkou 1S/46/2018.

23. Správneho súdu bolo v ďalšom procesnom postupe doručené vyjadrenie žalobcu z 29. mája 2018, v ktorom zdôraznil, že počas celej daňovej kontroly ako aj po jej ukončení upozorňoval na nesprávny postup správcu dane. V danom čase však išlo len o domnienky žalobcu, ktoré boli správcom dane ako aj prvostupňovým orgánom považované za nedôvodné. Až vydaním Protokolu o vnútornej kontrole získali predmetné námietky na relevancii.

24. Vyjadrením zo dňa 1. októbra 2018 žalobca upozornil správny súd na ďalšie súdne konanie týkajúce sa preskúmania rozhodnutia žalovaného č. M/19549/2015-77 z 24. septembra 2015 v spojení s rozhodnutím prvostupňového orgánu č. 1126223/2015 z 9. júla 2015 vo veci zamietnutia návrhu žalobcu na obnovu daňového konania za zdaňovacie obdobie október 2010. V tejto veci rozsudkom sp. zn. 2S 275/2015 z 21. júna 2017 správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 z 27. júna 2018 však kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol s poukazom na obsah listu prvostupňového orgánu č. 14000001/168747/2014 z 2. apríla 2014, v ktorom sa konštatuje prekročenie lehôt na vykonanie daňových kontrol u žalobkyne za zdaňovacie obdobie október 2010, november 2010, február 2011 a august 2011. Vyhodnotiac Protokol o vnútornej kontrole dospel k záveru, že neobsahuje len opis „drobných procesných väd“, ale popisuje zásadné nedostatky zakladajúce dôvod na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania a uvedené môže

tiež zakladať dôvod na obnovu konania. Ide pritom o nedostatky, ktoré môžu viesť k nezákonnosti dôkazov vychádzajúcich z daňovej kontroly a ich nepoužiteľnosti pre daňové konanie. Za osobitne významné považoval Najvyšší súd porušenia spočívajúce v prekročení lehôt na vykonanie daňovej kontroly či vykonávanie úkonov daňovej kontroly vylúčeným pracovníkom správcu dane. V ďalšom konaní uložil príslušným orgánom pripojiť spisy z vnútornej kontroly (týkajúce sa Protokolu o vnútornej kontrole), ako aj spisy z disciplinárnych konaní voči vylúčeným zamestnancom správcu dane a tieto komplexne posúdiť s ohľadom na zákonnú úpravu dôvodov povolenia obnovy daňového konania.

25. Po vyhodnotení doručených vyjadrení správny súd rozsudkom sp. zn. 1 S 46/2018 zo 16. januára 2020 opätovne zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového orgánu a vec im vrátil na ďalšie konanie. Správny súd dospel k právnenému názoru, že Protokol o vnútornej kontrole predstavuje novú skutočnosť, ktorú žalobkyňa nemohla použiť v pôvodnom konaní bez vlastného zavinenia. Zistenia o nezákonnom postupe správcu dane pri výkone daňovej kontroly obsiahnuté v Protokole o vnútornej kontrole nie sú podľa správneho súdu len bezvýznamnými vadami nemajúcimi vplyv na zákonnosť dodatočného platobného výmeru. Za najzásadnejšie považoval správny súd skutočnosť, že správca dane neupovedomil žalobcu o výsluchu svedkov. Bolo mu odopreté právo klásť svedkom otázku, vyjadriť sa k nim a vyvrátiť ich tvrdenia. Za nesprávny považoval aj postup, keď správca dane zaslal vybraným svedkom písomné otázky bez vysvetlenia, prečo nevypočul všetkých relevantných svedkov, nepredvolal osobu, ktorej osobná účasť v daňovom konaní bola nevyhnutná, písomne o tomto postupe neupovedomil žalobcu a tiež zistenie, že správca dane neukončil daňovú kontrolu v zákonnej lehote. Tieto nedostatky sú podľa správneho súdu zásadnými a mohli mať dopad na zákonnosť dodatočného platobného výmeru.

26. Správny súd odôvodnil svoje rozhodnutie s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 z 27. júna 2018, ktoré sa týkalo obdobnej veci žalobcu a žalovaného, pričom rozdielom bolo len iné zdaňovacie obdobie, október 2010. Správny súd odkázal na relevantné časti odôvodnenia tohto rozsudku Najvyššieho súdu (bod 20) a tiež poukázal na skutočnosť, že aj v tejto veci sa v administratívnom spise nachádza list prvostupňového orgánu č. 14000001/168747/2014 z 2. apríla 2014.

27. O kasačnej sťažnosti žalovaného podanej proti rozsudku správneho súdu sp. zn. 1 S 46/2018 zo 16. januára 2020 rozhodoval vzhľadom na prechod výkonu súdnictva (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z.) Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“). Kasačný súd, konštatujúc viazanosť doterajšou rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu, vychádzajúc z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní účastníkov konania rozsudkom sp. zn. 1 Sžfk 55/2020 z 30. marca 2022 zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V odôvodnení rozhodnutia sa venoval prípustnosti odklonu od kasačnej záväznosti rozhodnutia vydaného kasačným súdom a vyhodnoteniu námietky nesprávneho právneho posúdenia uplatnených dôvodov obnovy konania.

28. Najvyšší správny súd najskôr teoreticky vymedzil, v akých situáciách je možné prelomiť kasačnú záväznosť súdu vyššej inštancie a následne pristúpil k vyhodnoteniu osobitosti prejednávanej veci. Zdôraznil, že Najvyšší súd v rozhodnutí sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 z 20. februára 2018 (bod 20 tohto rozsudku) vyslovil na prerokúvanú vec záväzný právny názor, v zmysle ktorého zistenia v Protokole o vnútornej kontrole nepredstavujú dôvod na obnovu daňového konania podľa § 75 ods. 1 písm. a) a b) Daňového poriadku. Bez ohľadu na to sa konajúci správny súd sa od záverov v uvedenom rozhodnutí odklonil bez toho, že by svoj odklon zdôvodnil. Najvyšší správny súd považoval za podstatné, že rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 z 27. júna 2018 bolo vydané neskôr, ako rozhodnutie Najvyššieho súdu 1Sžfk/12/2016. Napriek tomu sa senát Najvyššieho súdu konajúci vo veci sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 v neskoršom rozhodnutí žiadnym spôsobom s predchádzajúcim rozhodnutím nevysporiadal, ani vec nepostúpil veľkému senátu. Najvyšší správny súd konajúc vo veci 1Sžfk/55/2020 preto vyhodnotil rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 z 27. júna 2018 ako neodôvodnený odklon od rozhodnutia sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 z 20. februára 2018, ktorým bol narušený stav právnej istoty žalobcu. Uviedol, že v právomoci kasačného súdu je prípadné odstraňovanie rozporov vo vlastnej judikatúre, pričom kasačný súd môže byť na tento postup vyzvaný žalobcom v prípadnej ďalšej kasačnej sťažnosti, správnenému súdu však neprislúchalo prisvojovať si úlohu zjednocovateľa judikatúry kasačného súdu, posudzovania správnosti jeho záverov v konkrétnej veci a prelamovania kasačnej záväznosti zrušujúceho rozhodnutia vydaného v prejednávanej veci.

29. V ďalšej časti odôvodnenia sa Najvyšší správny súd stotožnil so závermi vyjadrenými v rozhodnutí Najvyššieho súdu sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 z 20. februára 2018 a dodal, že ani podľa jeho názoru zistenia v Protokole o vnútornej kontrole nepredstavujú skutočnosť zakladajúcu dôvod obnovy daňového konania podľa § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. Žalobcu a sporného zdaňovacieho obdobia sa týkajú totiž len zistenia príslušného orgánu na str. 19 až 23 Protokolu o vnútornej kontrole, z ktorých je

zjavné, že ide o administratívne pochybenia formálneho charakteru, ktoré podľa Najvyššieho správneho súdu žiadnym spôsobom nespochybnili skutkový stav zistený v ukončenom daňovom konaní, a preto nemôžu mať podstatný vplyv na výrok dodatočného platobného výmeru a byť dôvodom na povolenie obnovy konania. Nedostatky uvedené v Protokole o vnútornej kontrole mohli byť žalobcom vznesené už v daňovom konaní nadväzujúcom na ukončenú daňovú kontrolu, resp. aj v nadväzujúcom súdnom konaní. K prekročeniu dĺžky daňovej kontroly Najvyšší správny súd uviedol, že ide o záver obsiahnutý v záverečnej časti Protokolu o vnútornej kontrole na str. 55 až 63, avšak toto zistenie sa na žalobcu nevzťahovalo a týkalo sa iného kontrolovaného daňového subjektu. Navyše uvedené zistenia žalobca nenamietal ani v správnej žalobe, ani v kasačnej sťažnosti.

30. K dôvodom namietania zaujatosti O.. Z. Q. uviedol, že tieto nemohli mať vplyv na zákonnosť výroku dodatočného platobného výmeru a s tým súvisiace splnenie podmienok obnovy konania podľa § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, pretože ani samotná skutočnosť, že O.. Z. Q. mal postavenie nadriadeného zamestnanca nepostačuje pre záver, že sa aj zúčastňoval daňovej kontroly, resp. daňového konania, čo je predpokladom pre uváženie o otázke zaujatosti zamestnanca správneho orgánu a jeho vylúčenia.

31. V ďalšom konaní uložil správne súdu opätovne posúdiť rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie v intenciách názoru Najvyššieho správneho súdu, nakoľko správny súd nerešpektoval záväzný právny názor vyslovený v predchádzajúcom zrušujúcom rozhodnutí Najvyššieho súdu a vychádzal taktiež z nesprávneho právneho posúdenia veci.

III. Napadnutý rozsudok správneho súdu a argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

32. Správny súd po vrátení veci na ďalšie konanie vec prejednával pod sp. zn. 1S/102/2022 a rozsudkom sp. zn. 1 S 102/2022 z 1. decembra 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu žalobcu zamietol. V odôvodnení poukázal na závery v rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 z 20. februára 2018 a v rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1 Sžfk 55/2020 z 30. marca 2022 s vyslovil záver, že námietky žalobcu neodôvodňujú zrušenie rozhodnutia žalovaného, ktorý potvrdil prvostupňové rozhodnutie o zamietnutí návrhu žalobcu na povolenie obnovy konania ukončeného právoplatným rozhodnutím Finančného riaditeľstva č. 1020503/1/530793-987043/2012/4897 zo 16. mája 2012.

33. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zmeniť tento rozsudok tak, že kasačný súd zruší rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

34. Sťažovateľ sa nestotožnil s argumentáciou v napadnutom rozsudku správneho súdu, ktorý odkázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1 Sžfk 55/2020 z 30. marca 2022 a naďalej zastáva názor, že Protokol o vnútornej kontrole predstavuje nový dôkaz, ktorý môže mať podstatný vplyv na výrok rozhodnutia o dodatočnom platobnom výmere. Znovu poukázal na list viceprezidentky Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky z 2. apríla 2014. Podľa sťažovateľa napadnutý rozsudok sa zakladá na nesprávnom právnom posúdení veci s tým, že rozsudok nebol dostatočne odôvodnený, pretože správny súd sa nevysporiadal so všetkými jeho argumentmi. Rovnako tak poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 z 27. júna 2018 (kontrolované obdobie október 2010) a dodal, že súdy by mali zabezpečiť, aby v obdobných skutkových prípadoch nedochádzalo k rozdielnym rozhodnutiam s poukazom na princíp právnej istoty a predvídateľnosti.

35. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s rozhodnutím správneho súdu a skonštatoval, že skutočnosti uvádzané sťažovateľom v kasačnej sťažnosti nezakladajú dôvody na zrušenie rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu. Ďalej uviedol, že na svojich záveroch trvá a odkázal na svoju predchádzajúcu argumentáciu.

36. Sťažovateľ po lehote na doplnenie kasačnej sťažnosti doručil Najvyššiemu správne súdu podanie označené ako „Sumarizačné vyjadrenie“, v ktorom zrekapituloval priebeh konania, argumentáciu v kasačnej sťažnosti a doplnil, že pokiaľ sa kasačný súd nestotožní s jeho názorom ohľadne splnenia podmienok na obnovu konania, kasačný súd by mal postúpiť vec Veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu v zmysle § 22 ods. 1 písm. a) SSP. Sťažovateľ má totiž za to, že pri posúdení prípustnosti Protokolu o vnútornej kontrole, ako aj namietanej zaujatosti O.. Z. Q. nastal medzi senátmi Najvyššieho súdu vo veciach sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 z 20. februára 2018 a sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 z 27. júna 2018 zrejmy a zásadný judikatórny rozkol, ktorý mal vplyv na posúdenie splnenia podmienok obnovy konania.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

37. Vec bola predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) 23. marca 2023 a ten o veci rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku.

38. Najvyšší správní soud, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods.2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), 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 nie je dôvodná.

39. Úlohou kasačného súdu bolo vysporiadať sa s požiadavkou na prieskum správnosti právneho posúdenia veci v napadnutom rozsudku správneho súdu sp. zn. 1 S 102/2022 z 1. decembra 2022, založeného na závere o nesplnení zákonných podmienok na povolenia obnovy konania v zmysle § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku a zároveň s námietkou judikatórneho odklonu v súvislosti so závermi rozhodnutia NS SR vo veci sp. zn. 3Sžfk/1/2018 a následnej požiadavky na predloženie veci Veľkému senátu NSS SR.

K tvrdenému judikatórnemu odklonu a požiadavke na predloženie veci Veľkému senátu

40. V tejto súvislosti treba uviesť, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti síce poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 z 27. júna 2018, avšak odklon od ustálenej rozhodovacej praxe bližšie namietal až v podaní označenom ako „Sumarizačné vyjadrenie“, ktoré bolo podané po lehote na doplnenie kasačnej sťažnosti. Napriek tomu ale považuje kasačný súd za potrebné vyjadriť sa k argumentácii sťažovateľa ohľadne tvrdeného judikatórneho odklonu a dôvodnosti predloženia veci na veľký senát v zmysle § 22 ods. 2 písm. a) SSP, a to aj vzhľadom na požiadavku ochrany jeho legitímnych očakávaní a požiadavku presvedčivosti odôvodnenia rozsudku v zmysle § 452 ods. 1 v spojení s § 139 ods. 2 SSP.

41. V rozsudku sp. zn. 1 Sžfk 55/2020 z 30. marca 2022 sa Najvyšší správní súd priklonil k záverom Najvyššieho súdu vysloveným v rozsudku 1 Sžfk 12/2016 z 20. februára 2018 a zhodne konštatoval, že Protokol o vnútornej kontrole a závery z neho vyplývajúce nepredstavujú také skutočnosti, ktoré by zakladali dôvody obnovy konania v zmysle § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vo vzťahu k daňovej kontrole na DPH za zdaňovacie obdobie november 2010. Najvyšší správní súd potom v bode 53 rozsudku vo veci 1Sžfk/55/2020 uviedol, že predložený Protokol o vnútornej kontrole sa netýkal len sťažovateľa a jeho daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie november 2010 (ktorá viedla k vydaniu dodatočného platobného výmeru), ale viacerých daňových subjektov a rôznych daňových kontrol týkajúcich sa rôznych daňových povinností. Sťažovateľa a sporného zdaňovacieho obdobia sa týkali len zistenia príslušného orgánu obsiahnuté na str. 19 až 23 Protokolu o vnútornej kontrole (bližšie uvedené v bode 7 tohto rozsudku).

42. Najvyšší súd SR vo svojom rozsudku sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 z 27. júna 2018 (zdaňovacie obdobie október 2010) však nevychádzal z takejto diferenciácie zistení obsiahnutých v predmetnom protokole. Vo svojom odôvodnení vyslovil záver, že „Podľa opisu nejde o drobné procesné vady. V prípade takýchto zistení by nadriadený orgán správcu dane mal ex offo preskúmať rozhodnutie správcu dane mimo odvolacieho konania, ako reakciu na protokol z kontroly. Závažné procesné vady daňovej kontroly vedú k nezákonnosti dôkazov, ktoré nemôžu byť použité vo vyrubovacom konaní. Medzi takéto závažné porušenia patrí prekročenie lehoty na vykonanie daňovej kontroly a vykonávanie úkonov daňovej kontroly vylúčeným pracovníkom správcu dane, na ktoré skutočnosti musia daňové orgány prihliadať ex offo.“ Z takto formulovaných záverov potom vychádzal pri svojom rozhodovaní aj správny súd v rozsudku 1 S 46/2018 zo 16. januára 2020, ktorý bol následne Najvyšším správnym súdom rozsudkom vo veci 1Sžfk/55/2020 zrušený.

43. Kasačný súd konajúci vo veci 3Sfk/37/2023 však musí konštatovať, že uvedené, v texte podčiarknutím zvýraznené pochybenia sa v Protokole o vnútornej kontrole v súvislosti so sťažovateľovou daňovou kontrolou na DPH za zdaňovacie obdobie október 2010 nenachádzajú (bližšie pozri str. 17 až 19). Rovnako tak tieto pochybenia nie sú obsiahnuté ani pri daňovej kontrole na DPH za zdaňovacie obdobie november 2010 týkajúcej sa prejednávanej veci, čo v konečnom dôsledku sťažovateľ nerozporoval ani v správnej žalobe, ani v kasačnej sťažnosti. Treba zdôrazniť význam toho, že aj keď sa v záverečnom zhrnutí výsledkov kontroly v Protokole o vnútornej kontrole, v časti 4. výkon daňových kontrol, sa na str. 59 síce nachádza porušenie ustanovenia § 15 ods. 17 v nadväznosti na § 165 ods. 4 Daňového poriadku tým, že správca dane neukončil daňovú kontrolu v zákonnej lehote, avšak uvedené zistenie sa týkalo daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby DS RESCUE SERVICE s.r.o. za IV. štvrtrok 2010 a nie sťažovateľa.

44. Bez ohľadu na zistenie Najvyššieho súdu rozhodujúceho v konaní sp. zn. 3 Sžfk 1/2018, kde v súvislosti s daňovou kontrolou na DPH za zdaňovacie obdobie október 2010 konštatoval zistenie vykonávania úkonov daňovej kontroly vylúčeným pracovníkom správcu dane, kasačný súd konštatuje, že v súvislosti s kontrolovaným obdobím november 2010 v časti individuálnych zistení a ani v záverečnom zhrnutí výsledkov kontroly v Protokole o vnútornej kontrole sa takéto zistenie nenachádza.

45. Na základe vyššie uvedených skutočností je možné konštatovať, že Najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 z 27. júna 2018 evidentne vychádzal z úplne iných skutkových zistení, teda z odlišného skutkového stavu, z akého vychádzal Najvyšší súd v skôr vydanom rozsudku sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 z 20. februára 2018 a Najvyšší správny súd v nadväzujúcom rozsudku sp. zn. 1 Sžfk 55/2020 z 30. marca 2022. Dôsledkom toho je, že senát Najvyššieho súdu v neskoršom rozsudku sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 z 27. júna 2018 síce dospel k odlišnému právnomu názoru, avšak na základe odlišných skutkových zistení, ktoré si z Protokolu o vnútornej kontrole vyabstrahoval. Práve odlišné zistenia, vzťahujúce sa ku konkrétnemu zdaňovaciemu obdobiu november 2010 boli podľa kasačného súdu rozhodujúcimi pre dôvodne odlišný meritórny záver v rozhodnutí vo veci 1Sžfk/12/2016 a následne 1Sžfk/55/2020 oproti záveru vo veci 3Sžfk/1/2018. Nakoľko odlišnosť rozhodnutí bola vyvolaná tým, že senát Najvyššieho súdu si v neskoršom rozsudku položil odlišnú právnu otázku, podľa kasačného súdu nedá hovoriť o judikatórnom odklone. Navyiac sťažovateľ vo svojej sťažostnej argumentácii ani nerozporoval, že by zo zistení v Protokole o vnútornej kontrole za zdaňovacie obdobie november 2010 vyplývalo, že došlo k prekročeniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly a že úkony daňovej kontroly boli vykonávané vylúčeným pracovníkom správcu dane.

46. Kasačný súd má za to, že na základe oboznámenia sa s obsahom rozhodnutí a porovnania odôvodnenia rozhodnutí vo veci sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 a 1Sžfk/12/2016 si sťažovateľ mal byť vedomý, že Najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 z 27. júna 2018 vychádzal z iných skutkových zistení, ako vychádzal Najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 z 20. februára 2018 a preto nejde o odklon v rozhodovacej činnosti. Z tohto dôvodu sa ani kasačný súd necítil, nie je povinný uznesením postúpiť vec na rozhodnutie veľkému senátu v zmysle § 22 ods. 1 písm. a) SSP (v obdobnom smere pozri napr. uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 239/2025 z 30. apríla 2025). Rozhodujúce je to, že nenastala situácia, keď by na základe takmer totožného skutkového stavu došlo k dvom zásadne rozdielnym právnym posúdeniam, keď jeden senát by považoval zistené nedostatky za závažné procesné vady a iný len za administratívne pochybenia. To sa ale v prípade uvedených dvoch rozhodnutí Najvyššieho súdu nestalo.

47. Kasačný súd rešpektuje namietané závery rozhodnutí Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd“), ktoré uviedol sťažovateľ vo svojej argumentácii (IV. ÚS 14/07 zo 17. mája 2007 a II. ÚS 152/2018 z 11. júla 2018). Pokiaľ sťažovateľ upriamoval pozornosť kasačného súdu na rozhodnutie Ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 267/2018 z 19. apríla 2018, z ktorého vyplýva, že v prípade, ak sa konajúci senát mieni odkloniť od ustálenej rozhodovacej praxe, možno z právnej úpravy Správneho súdneho poriadku aj vo veciach patriacich do sféry správneho súdnictva vyvodit' povinnosť príslušného senátu predložiť vec veľkému senátu, kasačný súd ho nespochybňuje. Ako však bolo uvedené vyššie, zákonné predpoklady na postúpenie veci veľkému senátu na rozhodnutie v zmysle § 22 ods. 1 SSP splnené neboli, pretože skutkové zistenia, resp. skutkový stav, na základe ktorého senáty Najvyššieho súdu prijali svoj právny záver, bol odlišný.

K správnosti právneho posúdenia preukázania dôvodov obnovy konania.

48. V súvislosti s námietkou nesprávneho právneho posúdenia v otázke splnenia zákonných podmienok povolenia obnovy konania v zmysle § 75 Daňového poriadku, kasačný súd v prvom rade poukazuje na príslušnú právnu úpravu:

Podľa § 75 daňového poriadku

(1) Daňové konanie ukončené právoplatným rozhodnutím, okrem rozhodnutia, ktorým sa rozhodnutie zmenilo alebo zrušilo mimo odvolacieho konania podľa § 77 ods. 3, sa obnoví na návrh účastníka konania alebo z úradnej moci, len ak

a) vyšli najavo nové skutočnosti alebo dôkazy, ktoré mohli mať podstatný vplyv na výrok rozhodnutia a nemohli sa v konaní uplatniť bez zavinenia účastníka konania,

b) rozhodnutie bolo vydané na základe dôkazov, ktoré sa ukázali ako nepravdivé, alebo rozhodnutie sa dosiahlo trestným činom,

c) rozhodnutie záviselo od posúdenia predbežnej otázky, o ktorej príslušný orgán rozhodol inak.

49. Návrh na obnovu konania bol sťažovateľom podaný z dôvodu podľa § 75 ods. 1 písm. a) ktorý vyžaduje kumulatívne splnenie dvoch zákonných podmienok. Správny súd v tejto otázke odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 z 20. februára 2018 a rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1 Sžfk 55/2020 z 30. marca 2022 a do odôvodnenia prevzal celú ich vecnú argumentáciu. Preto kasačný súd i v tomto konaní pristúpil k preskúmaniu relevantných zistení obsiahnutých v Protokole o vnútornej kontrole, ktoré sú rozhodujúcimi pre prijatie záveru, že predstavujú dôvod obnovy daňového konania v zmysle § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. Ako kasačný súd uviedol už vyššie, zistenia v Protokole o vnútornej kontrole sa netýkali len sťažovateľa a daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie november 2010, ktorá viedla k rozhodnutiu o spornom dodatočnom platobnom

výmere, ale týkali sa viacerých daňových subjektov a rôznych daňových kontrol a porušenia rôznych daňových povinností.

50. Zistenia Finančného riaditeľstva týkajúce sa sťažovateľa a daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie november 2010 (bližšie uvedené v bode 7 tohto rozsudku) je dôvodné vzhľadom na ich charakter a dôsledky vyhodnotiť ako administratívne pochybenia formálneho charakteru tak, ako to urobili Najvyšší súd a Najvyšší správny súd vo svojich vyššie uvedených rozhodnutiach. Kasačný súd rovnako zastáva názor, že tieto pochybenia nijakým spôsobom nespochybňujú skutkový stav zistený v ukončenom daňovom konaní a zjavne nemôžu mať ani vplyv na správnosť výroku rozhodnutia o dodatočnom platobnom výmere. Táto skutočnosť sama o sebe vylučuje ich potenciál ako dôvodu na povolenie obnovy konania.

51. Kasačný súd nemá dôvod popierať ani zľahčovať skutočnosť, že k zisteniu určitých pochybení v súvislosti s daňovou kontrolou u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie november 2010 zistené boli. Ani ich existencia, tak ako boli zistené a popísané však nenapĺňa zákonnú požiadavku, aby nové skutočnosti alebo dôkazy, ktoré vyšli dodatočne najavo boli takej intenzity, žeby mohli mať podstatný vplyv na výrok rozhodnutia v pôvodnom konaní. Navyše ustanovenie § 75 ods. 1 písm. a) daňového poriadku ustanovuje kumulatívnu podmienku preukázania, že eventuálne spôsobilé nové skutočnosti alebo dôkazy, ktoré vyšli dodatočne najavo a mohli by mať podstatný vplyv na výrok rozhodnutia sa nemohli uplatniť v konaní bez zavinenia účastníka konania. Z priebehu daňového konania nevyplýva a ani to sťažovateľ nijako v kasačnej sťažnosti neuvádza, že pochybenia bližšie uvedené v bode 7 tohto rozsudku sťažovateľ nemohol namietnuť už v daňovom konaní smerujúcom k vydaniu dodatočného platobného výmeru, resp. v nasledujúcom konaní o riadnom opravnom prostriedku alebo v konaní o správnej žalobe, pri ktorej sa už predpokladá, že sťažovateľ je zastúpený advokátom, od ktorého sa očakáva, že pri vynaložení všetkej svojej odbornej starostlivosti si pochybenia takejto povahy všimne a namietne ich v prospech svojho klienta.

52. Pokiaľ sťažovateľ ako dôvod obnovy konania namietal aj zaujatosť O.. Z. Q., kasačný súd musí konštatovať, že účasť tohto zamestnanca na vykonanej daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie november 2010 z ničoho nevyplýva (administratívny spis, vyjadrenia sťažovateľa v správnej žalobe a kasačnej sťažnosti), preto kasačnému súdu nie je úplne zrejmé ako mal O.. Z. Q. zasahovať do daňovej kontroly či následného daňového konania. Stotožňuje sa s vyhodnotením tejto opakovanej námietky v rozsudku sp. zn. 1 Sžfk 55/2020 z 30. marca 2022 podľa ktorého samotná skutočnosť, že O.. Z. Q. bol v postavení nadriadeného zamestnanca, ešte nepostačuje pre záver, že tento zamestnanec sa aj zúčastňoval daňovej kontroly, čo predstavuje primárny predpoklad pre úvahu o otázke zaujatosti zamestnanca správneho orgánu a jeho následného vylúčenia, resp. nevylúčenia. Navyše z doloženej zápisnice z trestného konania, na základe ktorej sťažovateľ argumentuje, je zjavné, že sa týka iného zdaňovacieho obdobia. Preto ani táto skutočnosť nemohla mať podstatný vplyv na výrok rozhodnutia o dodatočnom platobnom výmere, a preto ani v tejto súvislosti nie je možné konštatovať splnenie podmienky nevyhnutnej na obnovu konania v zmysle § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku.

53. Ku kasačnej námietke ohľadne listu Finančného riaditeľstva č. 1400000/1/168747/2014 z 2. apríla 2014 kasačný súd uvádza, že nesprávne vyhodnotenie obsahu listu prvostupňovým orgánom, resp. žalovaným, v konaní o návrhu žalobcu na obnovu konania, nebolo žalobcom v žalobe nijako namietané. Kasačný súd zo svojej podstaty najmä preskúmava závery správneho súdu v rozsahu dôvodov kasačnej sťažnosti a na jeho rozhodnutie je rozhodujúci stav v čase vyhlásenia alebo vydania rozhodnutia správneho súdu. Preto skutkovým podkladom pre rozhodnutie kasačného súdu môžu byť iba tie skutočnosti a dôkazy, ktoré žalobca uviedol v konaní pred správnym súdom. Inak povedané v kasačnej sťažnosti sťažovateľ nemôže uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy, okrem takých skutočností a dôkazov, ktoré preukazujú prípustnosť a včasnosť podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 441 SSP. O takú skutočnosť v prípade uvedeného Listu Finančného riaditeľstva nešlo, a preto kasačný súd námietky ohľadne vyššie spomenutého listu vyhodnotil, ako v kasačnom konaní nové (v správnej žalobe neuplatnené) a s poukazom na vyššie citované ustanovenie neprípustné.

54. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že sťažovateľ v prejednávanej veci netvrdil a ani nepreukázal, že rozhodnutie o dodatočnom platobnom výmere bolo vydané na základe dôkazov, ktoré by sa ukázali ako nepravdivé, alebo že sa rozhodnutie dosiahlo trestným činom, resp. že rozhodnutie záviselo od posúdenia predbežnej otázky, o ktorej príslušný orgán rozhodol inak. Preto v tejto veci nie sú dané dôvody na obnovu konania ani v zmysle § 75 ods. 1 písm. b) a c) Daňového poriadku.

V. Záver

55. Kasačný súd vzhľadom na prezentovanú argumentáciu uzatvára, že v postupe správneho súdu pri rozhodovaní o merite veci nezistil nedostatky právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP], ani odklon od ustálenej rozhodovacej praxe [§ 440 ods. 1 písm. h) SSP], ktorý bol sťažovateľom namietaný

v kasačnej sťažnosti a v jeho sumarizačnom vyjadrení. Dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa preukázaná nebola, preto kasačný súd v zmysle § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol. 56. O nároku na náhradu trov kasačného súd rozhodol v zmysle § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP tak, že procesne úspešnému žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal, nakoľko neboli zistené výnimočné dôvody (§ 168 SSP), pre ktoré by žalovaný mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.