

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/55/2020
Identifikačné číslo spisu: 1018200505
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1018200505.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobkyne: VINÁRSTVO Viničky s.r.o., so sídlom Ladmovce 186, 076 34 Ladmovce, IČO: 36 588 016, zastúpenej advokátskou kanceláriou Deloitte Legal s. r. o., so sídlom Digital Park II, Einsteinova 23, 851 01 Bratislava, IČO: 36 868 019; proti žalovanému: Ministerstvo financií Slovenskej republiky, so sídlom Štefanovičova 5, 817 82 Bratislava; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. MF/19550/2015-77 zo dňa 24. septembra 2015, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/46/2018-163 zo dňa 16. januára 2020, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 46/2018-163 zo dňa 16. januára 2020 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Odôvodnenie

I.

Priebeh administratívneho konania

I.A Pôvodné daňové konanie

1. Daňový úrad Košice, kontaktné miesto Kráľovský Chlmec (ďalej len „správca dane“) podľa § 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 zo dňa 31. januára 2012 (ďalej len „dodatočný platobný výmer“) znížil žalobkyňu nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie november 2010 zo sumy 508.374,59 € na sumu 213.184,19 €. Správca dane po vykonanej kontrole neuznal žalobkyňu odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 253.202,90 € 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 žalobkyňa nepreukázala 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 žalobkyni odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 41 987,50 € z faktúry č. F005/2010 zo dňa 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 č. 1020503/1/530793-987043/2012/4897 zo dňa 16. mája 2012 a správna žaloba žalobkyne proti týmto rozhodnutiam bola zamietnutá rozsudkom Krajského súdu v Košiciach č. k. 6 S 169/2012-87 zo dňa 28. marca 2013 a následne zamietnutie potvrdené rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžf 56/2013 zo dňa 22. mája 2014.

I.B Konanie o návrhu žalobkyne na obnovu daňového konania

3. Žalobkyňa dňa 14. mája 2015 doručila 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, považovala žalobkyňa Protokol Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, Sekcie inšpekcie a vnútornej kontroly, odboru vnútornej kontroly, oddelenia vnútornej kontroly Banská Bystrica č. 1300210/1/298267/2013 zo dňa 22. júna 2013 (ďalej len „Protokol o vnútornej kontrole“) o vnútornej kontrole realizovanej u správcu dane. Protokol o vnútornej kontrole podľa názoru žalobkyne preukazuje závažné procesné pochybenia v daňových kontrolách prebiehajúcich u žalobkyne, ktoré majú viesť k obnove daňového konania ústiaceho do vydania dodatočného platobného výmeru (tieto pochybenia sú bližšie popísané v bode 7 tohto rozsudku). Keďže zistené procesné pochybenia spochybňujú zákonnosť a platnosť vykonaných procesných úkonov, majú mať podľa názoru žalobkyne aj vplyv na výsledok daňovej kontroly v predmetnej veci ako aj na výrok dodatočného platobného výmeru. Žalobkyňa sa s dotknutým protokolom oboznámila 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 žalobkyňa tiež v tom, že správca dane jej neumožnil klásť svedkom (zamestnancom spoločnosti JOMADO s.r.o.) v priebehu daňovej kontroly otázky, zvolil písomnú formu výsluchu svedkov a vyhodnocoval dôkazy proti žalobkyni tendenčne a účelovo. Rovnako správca dane v daňovom konaní mal vychádzať z dôkazu vykonaného v inom daňovom konaní (miestne zisťovanie zo dňa 29. novembra 2010), ktorý bol získaný 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 I. G. A., 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 zápisnic Okresného riaditeľstva Policajného zboru v Trebišove o výsluchu svedka I. G. A. ČVS: ORP-516/2-VYS-TV-2015 zo dňa 25. marca 2015 a I. D. P. ČVS: ORP-516/2-VYS-TV-2015 zo dňa 16. apríla 2015 ako aj z oznámenia možných dôvodov zaujatosti I. G. A. zo dňa 17. júna 2011.

5. K návrhu na obnovu konania žalobkyňa priložila okrem iného kópie Protokolu o vnútornej kontrole, Zápisnice Okresného riaditeľstva Policajného zboru v Trebišove o výsluchu svedka I. G. A. ČVS: ORP-516/2-VYS-TV-2015 zo dňa 25. marca 2015 a o výsluchu svedka I. D. P. ČVS: ORP-516/2-VYS-TV-2015 zo dňa 16. apríla 2015, Návrh na vylúčenie z konania z dôvodu osobnej zaujatosti zo dňa 17. mája 2011 a list Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1400000/1/168747/2014 zo dňa 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 - pána Š. R. (daň z príjmu fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2010), žalobkyne (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 žalobkyne a daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie 2010 (začatá 9. februára 2011 a ukončená dňa 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 zo dňa 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 neopatrienie obdĺžnikovou pečiatkou správcu dane (nedodržanie Smernice pre manipuláciu s pečiatkami a ochranu pečiatok daňových orgánov č. 2/2003/160 v znení dodatkov zo dňa 16. marca 2011),
- c. vyhotovenie zápisnice o ústnom pojednávaní č. 738/320/9642/11/Fab zo dňa 6. mája 2011 z miestneho zisťovania vykonaného správcom dane dňa 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 zo dňa 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 zo dňa 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 zo dňa 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 zo dňa 10. augusta 2011 o predložení stanoviska e-mailom dňa 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 zo dňa 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 zo dňa 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 správcou dane u daňového subjektu RESCUE SERVICE s.r.o. vo veci DPH za zdaňovacie obdobie IV. kvartál 2010 (str. 33).

X. I. G. A. v Zápisnici o výsluchu svedka ČVS: ORP-516/2-VYS-TV-2015 zo dňa 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 žalobkyne za zdaňovacie obdobie august 2011 svedok uviedol, že oznámil dôvody jeho novej zaujatosti nadriadenému (I. P.) listom zo dňa 17. júna 2011. Tento o predmetnom oznámení nerozhodol. Podľa Zápisnice z výsluchu svedka I. D. P. ČVS: ORP-516/2-VYS-TV-2015 zo dňa 16. apríla 2015, tento svedok o oznámení I. G. A. nerozhodol a nezaujal k nemu ani stanovisko, keďže ho považoval za účelové. Ako vedúci oddelenia kontroly I. A. 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 I. G. A. na vylúčenie z konania z dôvodu osobnej zaujatosti zo dňa 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 žalobkyne.

11. V liste Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1400000/1/168747/2014 zo dňa 2. apríla 2014 (podpísaného jeho viceprezidentkou) sa uvádza, že páňovi Š. R.G. bolo na základe jeho podnetov zo dňa 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 žalobkyne a kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2010 však nebolo žalobkyňou predložené.

12. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „prvostupňový orgán“) rozhodnutím č. 1116136/2015 zo dňa 9. júla 2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) zamietlo návrh žalobkyne 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 žalobkyňa nepredložila relevantné dôkazy preukazujúce zaujatosť I. G. A.. 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 žalobkyňa nepreukázala vydanie dodatočného platobného výmeru na základe dôkazov, ktoré sa ukázali ako nepravdivé, alebo že sa rozhodnutie dosiahlo trestným činom. Žalobkyňou 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. Žalovaný rozhodnutím č. MF/19550/2015-77 zo dňa 24. septembra 2015 (ďalej len „žalované rozhodnutie“) na základe odvolania podaného žalobkyňou potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Zdôraznil, že z listu viceprezidentky finančnej správy zo dňa 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. Žalobkyňou priložené doplnenie sa však týkalo iného daňového subjektu. Rovnako pochybenia uvedené v Protokole o vnútornej kontrole majú podľa právneho názoru žalovaného 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 I. G. A. žalovaný zdôraznil, že na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie november 2010 bolo poverených postupne niekoľko osôb, I. G. A. však medzi nimi nebol. Z tvrdení žalobkyne nie je zrejmé, ako mal Ing. G. A. zasahovať do kontrolnej činnosti. Priložené zápisnice z trestného konania nemožno považovať za relevantné, keďže sa týkajú iného zdaňovacieho obdobia.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

II.A Konanie správneho súdu pred zrušujúcim rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky

16. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť tak rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie. Žalobkyňa zastáva názor, že Protokol o vnútornej kontrole predstavuje zásadný nový dôkaz, ktorý zakladá dôvod na obnovu dňového 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 (poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 5/2011 a 6 Sžf 4/2012). Žalovaný a prvostupňový orgán preto mali postupovať nesprávne, pokiaľ hodnotili vplyv Protokolu o vnútornej kontrole na zákonnosť dodatočného platobného výmeru. Žalobkyňa sa tiež nestotožnila s právnym názorom žalovaného, že závery Protokolu o vnútornej kontrole upozorňujú výlučne na pochybenia procesného charakteru, ktoré nepreukazujú nepravdivosť skutkových zistení správcu dane. Naopak zastáva názor, že pochybenia popísané v Protokole o vnútornej kontrole spôsobujú nezákonnosť záverov zistených daňovou kontrolou v predmetnej veci, nemožno na nich prihliadať ani v ďalšom procesnom postupe. Protokol o vnútornej kontrole a v ňom popísané pochybenia preto podľa žalobkyne predstavujú dôkaz, pri ktorom je pravdepodobné, že bude mať vplyv na výsledok konania - na správnosť a zákonnosť dodatočného platobného výmeru.

17. Podľa žalobkyne neobstojí ani argumentácia žalovaného vo vzťahu k možnej zaujatosti I. G. A.. Zdôrazňuje, že vplyv predmetného zamestnanca správcu dane na daňovú kontrolu vo veci žalobkyne 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. K správnej žalobe žalobkyne sa vyjadril aj žalovaný, ktorý v podstatnom zotrval na svojej argumentácii obsiahnutej v žalovanom 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 I. G. A. 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 žalobkyňa neuviedla, v čom konkrétne mal I. G. A. do daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie november 2010 zasahovať.

19. Správny súd rozsudkom č. k. 1 S 292/2015-64 zo dňa 14. júla 2016 zrušil žalované rozhodnutie v spojení s rozhodnutím prvostupňového orgánu a vec vrátil na ďalšie konanie. Správny súd dospel k právnenému názoru, že Protokol o vnútornej kontrole obsahuje závažné zistenia a je ho možné považovať za nový dôkaz zakladajúci dôvod na obnovu daňového konania, ktorý žalobkyňa bez vlastného zavinenia nemohla v pôvodnom konaní použiť. Správny súd tiež poukázal na to, že dôvodnom 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.

II.B Konanie správneho súdu po zrušujúcom rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky

20. Na základe kasačnej sťažnosti žalovaného Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018 zrušil rozsudok správneho súdu č. k. 1 S 292/2015-64 zo dňa 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 žalobkyne pri žiadosti o poskytnutie súdnej ochrany pred správnym súdom oprávnene očakávať. Kasačný súd sa preto nestotožnil s právnym názorom správneho súdu, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Naopak potvrdil, že Protokol o vnútornej kontrole nie je dôkazom, ktorý žalobkyňa nemohla uplatniť a ktorý by mohol mať podstatný vplyv na výrok pôvodného rozhodnutia.

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky 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.

22. V ďalšom konaní bolo úlohou správneho súdu posúdiť rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie v intenciách právneho názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

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

24. Žalobkyňa tiež vyjadrením zo dňa 1. októbra 2018 upozornila správny súd na ďalšie súdne konanie, ktoré prebiehalo pred správnym súdom vo veci preskúmania rozhodnutia žalovaného č. M/19549/2015-77 zo dňa 24. septembra 2015 v spojení s rozhodnutím prvostupňového orgánu č. 1126223/2015 zo dňa 9. júla 2015 vo veci zamietnutia návrhu žalobkyne na obnovu daňového konania za zdaňovacie obdobie október 2010. V tejto veci zrušil správny súd napádané rozhodnutia rozsudkom č. k. 2S 275/2015 zo dňa 21. júna 2017 a vrátil vec na ďalšie konanie. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018 kasačnú sťažnosť žalovaného pritom zamietol.

25. V rozhodnutí sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018 Najvyšší súd Slovenskej republiky poukázal na list prvostupňového orgánu č. 14000001/168747/2014 zo dňa 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 môžu tiež zakladať dôvod na obnovu konania. Ide pritom o nedostatky, ktoré môžu viesť k nezákonnosti dôkazov vychádzajúcich z daňovej kontroly a v ich nepoužiteľnosti pre daňové konanie. Za osobitne významné vnímal Najvyšší súd Slovenskej republiky 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 dôvody povolenia obnovy daňového konania.

26. Po vyhodnotení doručených vyjadrení správny súd rozsudkom č. k. 1 S 46/2018-163 zo dňa 16. januára 2020 (ďalej len „napádaný rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového orgánu a vec vrátil na ďalšie konanie. Správny súd opätovne 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 žalobkyňu o výsluchu svedkov a bolo jej odopreté právo klásť svedkom otázky, vyjadriť sa k nim, 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 a písomne o tomto postupe neupovedomil žalobkyňu ako aj 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.

27. Svoje rozhodnutie odôvodnil správny súd tiež odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018, ktoré sa týkalo obdobnej veci žalobkyne a žalovaného, pričom rozdielom bolo len iné zdaňovacie obdobie, ktorého sa súdne konanie týka. V prerokúvanej veci ide o zdaňovacie obdobie november 2010 a vo veci sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 išlo o zdaňovacie obdobie október 2010. Správny súd odkázal na relevantné časti odôvodnenia uvedeného rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (bod 20) a tiež poukázal na skutočnosť, že aj v tejto veci sa v administratívnom spise nachádza list prvostupňového orgánu č. 14000001/168747/2014 zo dňa 2. apríla 2014.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

28. Proti napádanému rozsudku správneho súdu podal žalovaný - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodu, že tento podľa jeho názoru vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), a súčasne správny súd nerešpektoval záväzný právny názor vyslovený v zrušujúcom

rozhodnutí o kasačnej sťažnosti (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP). Navrhuje preto rozsudok správneho súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

29. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti poukazuje, že v predmetnej veci bolo vydané rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018. Tento dospel k právnenému názoru, že zistenia obsiahnuté v Protokole o vnútornej kontrole sú formálne, resp. administratívne pochybenia správcu dane, ktoré nemohli mať vplyv na výrok rozhodnutia v daňovom konaní, a preto nezakladajú dôvod na obnovu daňového konania podľa § 75 ods. 1 písm. a) a b) Daňového poriadku. Predmetné rozhodnutie bolo pre správny súd záväzné (§ 469 SSP). Napriek tomu správny súd opätovne dospel k odlišnému názoru a tým sa odchýlil od záväzného právneho názoru kasačného súdu. Rovnako tiež sťažovateľ zastáva názor, že odkaz na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018 nezabavuje správny súd viazanosti právnym názorom vyjadreným v záväznom rozhodnutí sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018.

30. Sťažovateľ namieta aj, že z listu prvostupňového orgánu č. 14000001/168747 zo dňa 2. apríla 2014 nevyplývajú žiadne relevantné pochybnosti o zákonnosti dodatočného platobného výmeru. Skutočnosti uvádzané v tomto liste sú len všeobecné, nekonkrétne a nejasné. Navyše žalovaný zastáva názor, že v súvisiacej daňovej kontrole nemohlo dôjsť k nedodržaniu maximálnych lehôt na vykonanie daňovej kontroly. Aj z Protokolu o vnútornej kontrole (str. 19 a 20) je zrejmé, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie november 2010 sa u žalobkyne začala dňa 9. februára 2011, správca dane dňa 11. júla 2011 požiadal o predĺženie lehoty na výkon kontroly, pričom táto mu bola predĺžená o 6 mesiacov. Samotná kontrola bola ukončená dňa 26. januára 2012, trvala teda menej ako jeden kalendárny rok. Navyše nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly nemôže byť podľa právneho názoru sťažovateľky novou skutočnosťou, keďže ide o skutočnosť jednoducho overiteľnú prerátaním dní jej trvania v kalendári.

31. Vo vzťahu k Protokolu o vnútornej kontrole sťažovateľ poukazuje aj na fakt, že sa netýka len žalobkyne, ale viacerých daňových subjektov. Porušenia právnych a interných predpisov v daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie november 2010 boli v Protokole o vnútornej kontrole zhrnuté na stranách 19 až 22. Na tieto pochybenia sa odvolávala aj žalobkyňa a ide o administratívne pochybenia. Zhrnutie výsledkov kontroly obsiahnutých v Protokole o vnútornej kontrole (str. 55 - 63), na ktoré sa odvoláva správny súd, sa však vzťahuje na všetky kontrolované subjekty a rôzne daňové kontroly a daňové konania. Nemožno ich preto generalizovať a vzťahovať aj na daňovú kontrolu vo veci žalobkyne za zdaňovacie obdobie november 2010 (kde takéto pochybenia neboli identifikované).

32. Ku kasačnej sťažnosti sťažovateľ sa vyjadrila aj žalobkyňa, ktorá akcentovala zákonnosť napádaného rozsudku. Zdôraznila, že na porušenie § 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní (porušenie práva daňového subjektu klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní) poukázala už v pôvodnom daňovom konaní. Išlo pritom len o jej subjektívne tvrdenia, ktoré sa stali relevantnými až v kontexte Protokolu o vnútornej kontrole, ktorým bolo konštatované, že naozaj ide o pochybenia správcu dane. Nadalej trvala na tom, že Protokol o vnútornej kontrole predstavuje nový dôkaz majúci podstatný vplyv na výrok dodatočného platobného výmeru, a teda zakladá dôvod na obnovu daňového konania. Pochybenia správcu dane podľa žalobkyne spôsobujú nezákonnosť podkladov z tejto kontroly pre vydanie dodatočného platobného výmeru.

33. Žalobkyňa sa nestotožňuje s rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018 a naopak považuje za zákonný postup správneho súdu, ktorý rozhodol s odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018. Odlišný postup by totiž podľa žalobkyne spôsobil porušenie princípu právnej istoty a predvídateľnosti súdnych rozhodnutí (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov; ďalej len „CSP“). Vznikla by situácia, kedy by v dvoch obdobných veciach žalobkyne boli vydané dve vzájomne protichodné rozhodnutia správnych súdov. Kasačnú sťažnosť sťažovateľ a preto žalobkyňa navrhla zamietnuť.

34. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3 S v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku a je v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

35. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

36. Kasačný súd bol v predmetnej veci sťažovateľom vyzvaný posúdiť, či (i) napádaný rozsudok rešpektuje záväzný právny názor vyslovený v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018, a súčasne (ii) či Protokol o vnútornej kontrole v spojení s listom prvostupňového orgánu č. 14000001/168747 zo dňa 2. apríla 2014 zakladá dôvod na obnovu daňového konania podľa § 75 ods. 1 písm. a) a b) Daňového poriadku.

37. Pri riešení sťažovateľom nastolených otázok v rámci svojich právnych úvah vychádzal kasačný súd aj z rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vrátane jeho veľkého senátu. Keďže odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (bod 34), vychádzajúc z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, z právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov) sa kasačný súd naďalej považuje za viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (vrátane rozhodnutí veľkého senátu).

IV.A K prípustnosti odklonu od kasačne záväzného rozhodnutia

38. Vo vzťahu k prvej nastolenej otázke kasačný súd uvádza, že v právnej teórii a súdnej praxi možno rozlišovať v zásade dva typy záväznosti súdnych rozhodnutí kasačného súdu - záväznosť kasačnú (inštančnú - v tej istej veci) a precedenčnú (argumentačnú, judikatúrnú - v obdobných veciach). Zásadné rozdiely medzi týmito dvoma druhmi záväznosti súdnych rozhodnutí sa prejavujú v povinnosti aplikovať závery prezentované v rozhodnutiach kasačného súdu, a tak teda aj v limitoch potenciálneho odklonu od záverov vyjadrených v dotknutých rozhodnutiach (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžfk 45/2020 zo dňa 24. novembra 2021, bod 18). V tomto porovnaní je kasačná záväznosť prísnejšia a odklon súdu nižšej inštancie od kasačne záväzného názoru súdu vyššej inštancie je v zásade neprípustný. Z titulu hierarchického usporiadania súdnej sústavy si inštančne nižšie postavený súd totiž nemôže sám vybrať, či bude právny názor vyššieho súdu na prejednávajúcu vec nasledovať, je ho povinný rešpektovať a aplikovať (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžrk 7/2019 zo dňa 29. novembra 2021, bod 30). Zákonné vymedzenie kasačnej záväznosti zrušujúcich rozhodnutí kasačného

súdu je obsiahnuté priamo v § 469 SSP, podľa ktorého „ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.“

39. Aj kasačná záväznosť rozhodnutí súdu vyššej inštancie má svoje výnimky, ktoré je potrebné vykladať primerane reštriktívne a z dôvodu závažnosti princípu kasačnej záväznosti je ich potrebné podrobne odôvodniť. Povolený odklon od kasačne záväzného zrušujúceho rozhodnutia zakladajú spravidla situácie, keď zmeny v skutkovom či právnom stave veci (nové okolnosti neexistujúce v čase rozhodovania súdu vyššej inštancie) odlišujú vec od predchádzajúceho rozhodnutia kasačného súdu, a teda umožňujú rozumne usudzovať, že názor kasačného súdu na prerokúvanú vec by už mohol byť po zohľadnení týchto zmien iný.

40. Kasačná záväznosť preto môže byť prelomená alternatívne (*mutatis mutandis* rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžrk 7/2019 zo dňa 29. novembra 2021, bod 30 a 31) (i) zásadnou zmenou skutkových okolností, ktoré existovali v čase rozhodovania kasačného súdu a na ktorých založil svoje zrušujúce rozhodnutie; (ii) zmenou aplikovateľného právneho stavu; (iii) zmenou ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu (k ustálenej rozhodovacej činnosti bližšie rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžfk 45/2020 zo dňa 24. novembra 2021, bod 22 až 26); alebo (iv) v dôsledku rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky, Európskeho súdu pre ľudské práva či Súdneho dvora Európskej únie.

41. Je potrebné zdôrazniť, že povinnosť pre správny súd rešpektovať rozhodnutie kasačného súdu v tej istej veci (§ 469 SSP) neznamená aj povinnosť s ním bezvýhradne súhlasiť. Správny súd môže svoj prípadný nesúhlas vyjadriť aj v odôvodnení svojho rozhodnutia. Je však, i napriek svojmu nesúhlasu, povinný právny názor vyjadrený v kasačnom rozhodnutí aplikovať na rozhodovanú vec a v súlade s ním rozhodnúť. V zmysle vyššie uvedeného iba nesúhlas správneho súdu so závermi kasačného súdu v tej istej veci nepostačuje na to, aby sa princíp kasačnej záväznosti neuplatnil. Prípadné prehodnotenie kasačne záväzných právnych názorov obsiahnutých v zrušujúcom rozhodnutí kasačného súdu (s výnimkou prípadov popísaných v bode 40) z hľadiska ich správnosti či nesprávnosti je vyhradené výlučne pre kasačný súd v rámci prípadného ďalšieho procesného postupu (na základe ďalšej kasačnej sťažnosti oponentujúceho účastníka konania).

42. Pre úplnosť kasačný súd zdôrazňuje, že aj zrušujúce rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vydané do 31. júla 2021 (bod 34) s ohľadom na požiadavku zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (bod 37) naďalej predstavujú kasačne záväzné rozhodnutia, ktorými sú správne súdy nižšej inštancie v ďalšom procesnom postupe viazané (§ 469 SSP). Preto aj po 1. auguste 2021 odklon správneho súdu od predchádzajúceho zrušujúceho rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v tej istej veci zakladá sťažnostný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. i) SSP.

43. Aplikujúc tieto východiská na prípad sťažovateľa kasačný súd konštatuje, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018 vyslovil na prerokúvanú vec záväzný právny názor, v zmysle ktorého Protokol o vnútornej kontrole nepredstavuje dôvod na obnovu daňového konania podľa § 75 ods. 1 písm. a) a b) Daňového poriadku. Je tomu tak preto, že tento obsahuje vo vzťahu k dotknutému daňovému konaniu len popis formálnych administratívnych nedostatkov daňovej kontroly, ktoré sú bežne zistiteľné zo spisu a mohli byť žalobkyňou uplatnené v samotnom daňovom konaní (body 20 až 22).

44. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom sťažovateľa v tom, že správny súd sa od vyššie uvedených kasačných záverov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v napádanom rozsudku odklonil a svoj odklon riadne neodôvodnil. Najmä však nevysvetlil, ktorú z definovaných výnimiek kasačnej záväznosti pre svoj odklon identifikoval (bod 40). Kasačný súd opätovne zdôrazňuje, že pri preskúvaní dodržania podmienok uplatnenia výnimiek z princípu kasačnej záväznosti zrušujúceho

rozhodnutia kasačného súdu je namieste byť osobitne obozretný a vyžadovať vyššiu kvalitu odôvodnenia odchyľujúceho sa rozhodnutia.

45. Vo vzťahu k argumentácii správneho súdu rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018 sa kasačný súd stotožňuje so sťažovateľom v tom, že z obsahu napadnutého rozsudku nie je zrejmé, prečo správny súd uprednostnil aplikáciu záverov tohto rozhodnutia pred držaním sa pre danú vec kasačne záväzných názorov obsiahnutých v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018. Ako už kasačný súd uviedol, dôvodom pre uplatnenie výnimky z princípu kasačnej záväznosti môže byť len zmena ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu. Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018 nevykazuje znaky rozhodnutia zakladajúceho zmenu ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu vo vzťahu k riešeniu právnych otázok dotknutých v danej veci (porovnaj rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp., zn. 2 Sžfk 45/2020 zo dňa 24. novembra 2021, bod 22 až 26). Existencia protichodného, rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vydaného až po vydaní kasačne záväzného rozhodnutia podľa právneho názoru kasačného súdu nezakladá prípustnosť uplatnenia výnimky z kasačnej záväznosti zrušujúceho rozhodnutia kasačného súdu vydaného v tejto konkrétnej veci (§ 469 SSP).

46. Kasačný súd vníma argumentáciu žalobkyne, ktorá poukazuje na možné narušenie princípu právnej istoty, pokiaľ sú v jej obdobných veciach vydávané protichodné rozhodnutia kasačného súdu (v tomto prípade ide o rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018 a sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018). V danom prípade však ide o konflikt dvoch právnych princípov - a to princípu právnej istoty a princípu kasačnej záväznosti. Podľa právneho názoru kasačného súdu musí práve princíp právnej istoty ustúpiť v prospech uplatnenia princípu kasačnej záväznosti zrušujúceho rozhodnutia kasačného súdu v danej veci v záujme zabezpečenia efektívneho a hierarchicky organizovaného chodu justície. Zabezpečenie realizácie princípu právnej istoty, v prípade odlišných náhľadov v rozhodnutiach kasačného súdu, je úlohou kasačného súdu v prípadnom ďalšom konaní o kasačnej sťažnosti neúspešného účastníka v dôsledku uplatnenia názoru kasačného súdu správnym súdom. Navyše je potrebné zdôrazniť, že princíp právnej istoty a požiadavka ochrany legitímnych očakávaní bez ďalšieho nezahŕňa právo na ustálenú, jednotnú (bezrozpornú) a nemennú judikatúru (rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci UNÉDIC proti Francúzsku zo dňa 18. decembra 2008, sťažnosť č. 20153/04, bod 74). Požiadavky vyplývajúce z princípu právnej istoty kladú dôraz najmä na kvalitu odôvodnenia prípadného odklonu (rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva vo veciach ATANASOVSKI proti Bývalej juhoslovanskej republike Macedónsko zo dňa 14. januára 2010, sťažnosť č. 36815/03, bod 38; vo veci GORU proti Grécku (č. 2) zo dňa 20. marca 2009, sťažnosť č. 12686/03, bod 38) a na existenciu formalizovaných mechanizmov zjednocovania judikatúry, ktoré bránia vzniku dlhotrvajúcich judikatúrnych rozkolov (rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva vo veciach BEIAN proti Rumunsku (č. 1) zo dňa 6. decembra 2007, sťažnosť č. 30658/02, bod 37; NEJDET SAHIN a PERIHAN SAHIN proti Turecku zo dňa 20. októbra 2011, sťažnosť č. 13279/05, body 54 a 55).

47. V tomto smere považuje kasačný súd za podstatné, že rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018 bolo vydané neskôr ako rozhodnutie kasačného súdu v prejednáwanej veci. Napriek tomu sa senát 3S Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v odôvodnení svojho rozhodnutia žiadnym spôsobom s týmto predchádzajúcim rozhodnutím nevysporiadal a nepostúpil ani vec veľkému senátu (§ 22 ods. 1 písm. a) SSP). Kasačný súd preto považuje neskôr vydané rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 1/2018 zo dňa 27. júna 2018 za individuálny a neodôvodnený odklon od rozhodnutia sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018, ktorým bol narušený stav právnej istoty žalobkyne. V tomto smere kasačný súd opakuje, že prípadné odstránenie rozporov v jeho judikatúre v predmetnej veci je vecou kasačného súdu, ktorý na takýto postup môže byť žalobkyňou vyzvaný v ďalšom procesnom postupe (v prípadnej kasačnej sťažnosti žalobkyne). Správne mu súdu však neprislúcha prisvojovať si úlohu zjednocovateľa judikatúry kasačného súdu, posudzovať správnosť jeho záverov v konkrétnej veci a prelamovať tak kasačnú záväznosť jeho zrušujúcich rozhodnutí.

48. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd konštatuje, že neidentifikoval žiadny z dôvodov na odklon správneho súdu od kasačne záväzného zrušujúceho rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018. Tiež konštatuje, že napádaný rozsudok je v otázke odklonu od právne záväzného názoru kasačného súdu aj nedostatočne odôvodnený a preto považuje kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. i) SSP za dôvodný.

IV. B K nesprávnemu právnemu posúdeniu uplatnených dôvodov obnovy konania

49. Vo vzťahu k druhej spornej otázke - nesprávnemu právnemu posúdeniu existencie dôvodov obnovy daňového konania kasačný súd dáva prioritne do pozornosti znenie § 75 ods. 1 písm. a) a b) Daňového poriadku:

„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...“

50. Kasačný súd zdôrazňuje, že obnova daňového konania má charakter mimoriadneho opravného prostriedku, ktorým je prípustné aj s odstupom času zasiahnuť do stavu právnej istoty založenej právoplatnými rozhodnutiami v daňových konaniach, a preto je prípustná len za splnenia jasných zákonných dôvodov, ktoré je navyše potrebné vykladať reštriktívne.

51. Podľa § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku sú pre povolenie obnovy konania teda relevantné tri kumulatívne podmienky, a to (i) doterajšia neuplatniteľnosť predložených dôkazov a namietaných skutočností charakterizovaná ako novosť, (ii) ich evidentná schopnosť zmeniť právoplatne zistený skutkový stav (potenciál mať podstatný vplyv na výrok rozhodnutia) a (iii) nemožnosť ich uplatnenia v konaní bez zavinenia účastníka konania (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018).

52. Kasačný súd opätovne preskúmal Protokol o vnútornej kontrole a závery, ktoré z neho dôvodí správny súd v napádanom rozsudku, pričom zhodne s rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20. februára 2018 zastáva názor, že tento nepredstavuje skutočnosť zakladajúcu dôvod obnovy daňového konania podľa § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku.

53. Protokol o vnútornej kontrole sa totiž netýka len žalobkyne a 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 (bod 6), čo správny súd nezohľadnil. Žalobkyne a sporného zdaňovacieho obdobia sa týkajú len zistenia príslušného orgánu obsiahnuté na str. 19 až 23 Protokolu o vnútornej kontrole. Ide o administratívne pochybenia formálneho charakteru (bod 7), ktoré podľa kasačného súdu žiadnym spôsobom nespochybňujú skutkový stav zistený v ukončenom daňovom konaní, evidentne nemôžu mať podstatný vplyv na výrok dodatočného platobného výmeru, a preto nemôžu byť dôvodom na povolenie obnovy konania. Kasačný súd tiež zdôrazňuje, že nič nebránilo žalobkyni tieto formálne, prípadne procesné nedostatky, namietať či už v daňovom konaní smerujúcom k vydaniu dodatočného platobného výmeru, resp. v nasledujúcom konaní o riadnom opravnom prostriedku a ani v konaní o správnej žalobe. Platí to najmä vo vzťahu k nedostatkom týkajúcim sa porušenia zákonného procesného postupu pri výsluchu svedkov. Ide totiž o nedostatky bežne zistiteľné z nahliadania do administratívneho spisu, pri ktorých možno od účastníka konania rozumne očakávať, že ich bude v priebehu daňového konania namietať.

54. Kasačný súd preto zastáva názor, že Protokol o vnútornej kontrole, resp. zistenia v ňom obsiahnuté, nepredstavuje v tejto veci skutočnosť, ktorá by mohla mať podstatný vplyv na výrok napádaného dodatočného platobného výmeru a je tiež toho názoru, že nedostatky v Protokole o vnútornej kontrole popísané mohli byť účastníkom konania uplatnené v daňovom konaní nadväzujúcom na ukončenú daňovú kontrolu, resp. aj v nadväzujúcom súdnom konaní.

55. Pokiaľ správny súd v jeho rozsudku poukazuje na zistenia týkajúce sa prekročenia maximálnej dĺžky daňovej kontroly, kasačný súd v zhode so sťažovateľom poukazuje na to, že tieto sú obsiahnuté v záverečnej časti Protokolu o vnútornej kontrole (str. 55 až 63). Záverečná časť Protokolu o vnútornej kontrole predstavuje zhrnutie záverov a zistení z kontroly vykonanej ku všetkým daňovým subjektom. Osobitne zistenie o prekročení časových rámcov daňovej kontroly sa celkom zjavne nevzťahuje na prípad žalobkyne (bod 7), ale na prípad iného daňového subjektu (bod 8). Bez významu nie je pritom ani skutočnosť, že na takýto typ zistených pochybení nepoukazuje ani sama žalobkyňa vo svojom návrhu na obnovu daňového konania, vo svojej žalobe a ani vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa.

56. Kasačný súd tiež neopomína, že správny súd v napádanom rozsudku, podporujúc svoje právne závery, poukázal na list prvostupňového orgánu č. 14000001/168747 zo dňa 2. apríla 2014. Podstatnou je však skutočnosť, že nesprávne vyhodnotenie predmetného listu, uplatneného už v konaní o návrhu žalobkyne na obnovu daňového konania, zo strany žalovaného ani prvostupňového orgánu žalobkyňa nenamietala vo svojej správnej žalobe. Keďže správny súd je pri posudzovaní správnej žaloby viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby (§ 134 ods. 1 SSP) a list prvostupňového orgánu nezakladá žiadnu z výnimiek tejto viazanosti (§ 134 ods. 2 SSP), nie je úlohou správneho súdu tento list posudzovať a nemôže na ňom zakladať ani svoje rozhodnutie.

57. Vo vzťahu k poslednej žalobkyňou uplatňovanej skutočnosti (zaujatosti I. G. A.) kasačný súd poukazuje na fakt, že z administratívneho spisu nevyplýva účasť namietaného zamestnanca na vykonávaní daňovej kontroly u žalobkyne za zdaňovacie obdobie november 2010 a ani v nadväzujúcom daňovom konaní smerujúcom k vydaniu dodatočného platobného výmeru. Ani z tvrdení žalobkyne nie je zrejmé, v čom malo spočívať zasahovanie predmetného zamestnanca do daňovej kontroly či nasledujúceho daňového konania. Samotná skutočnosť, že I. G. A. mal postavenie nadriadeného zamestnanca nepostačuje pre záver, že tento sa aj zúčastňoval daňovej kontroly/daňového konania, čo je predpokladom pre uvažovanie o otázke zaujatosti zamestnanca správneho orgánu a jeho vylúčenia. Už z týchto úvah kasačného súdu je zrejmé, že táto uplatňovaná skutočnosť nemohla mať podstatný vplyv na výrok dodatočného platobného výmeru, a preto ani v tejto súvislosti nie sú splnené podmienky na obnovu konania podľa § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku.

58. Navyše kasačný súd tiež poukazuje na tvrdené dôvody zaujatosti dotknutého zamestnanca, ktoré mali spočívať v tom, že tento pociťoval bližšie nešpecifikovaný tlak na svoju osobu, aby ovplyvnil priebeh vykonávaných kontrol v prospech žalobkyne (bod 10). Podľa právneho názoru kasačného súdu ide o príliš všeobecné tvrdenia bez uvedenia konkrétnych skutočností, ktoré bez ďalšieho neumožňujú dospieť k záveru, že I. G. A. bol vo veci žalobkyne zaujatým zamestnancom.

59. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že žalobkyňa v predmetnej veci nepreukázala ani vydanie dodatočného platobného výmeru na základe dôkazov, ktoré sa ukázali ako nepravdivé a v predmetnej veci ani nebolo preukázané (rozhodnutím príslušného súdu v trestnom konaní), že sa vydanie dodatočného platobného výmeru dosiahlo trestným činom. Tieto podmienky nepreukazujú ani žalobkyňou akcentovaný Protokol o vnútornej kontrole či tvrdená zaujatosť I. G. A.. V predmetnej veci preto nie sú dané ani dôvody na obnovu konania podľa § 75 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku.

60. Kasačný súd sumarizujúc doteraz uvedené uzatvára, že správny súd vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, pokiaľ zo žalobkyňou uvádzaných skutočností (Protokol o vnútornej

kontrole, list prvostupňového orgánu č. 14000001/168747 zo dňa 2. apríla 2014 a v tvrdenej zaujatosti I. G. A.) vyvodzoval splnenie podmienok obnovy daňového konania podľa § 75 ods. 1 písm. a) a b) Daňového poriadku.

V.
Záver

61. Na základe vyššie uvedených úvah, po zistení dôvodnosti kasačnej sťažnosti, kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, keďže správny súd nerešpektoval záväzný právny názor vyslovený v predchádzajúcom zrušujúcom rozhodnutí kasačného súdu a vychádzal tiež z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 462 ods. 1 v spojení s § 440 ods. 1 písm. i) a g) SSP). V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu v zmysle vyššie uvedených záväzných právnych názorov opätovne posúdiť predmetnú vec a v súlade s týmito názormi aj rozhodnúť (§ 469 SSP).

62. V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.