

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/102/2022
Identifikačné číslo spisu: 8020200729
Dátum vydania rozhodnutia: 29. januára 2024
Meno a priezvisko: prof. JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8020200729.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: Jozef Lopuch - Club Hotel OLYMPIA, so sídlom: Partizánska 80, 058 01 Poprad, IČO: 14 285 410, zastúpený: JUDr. Marek Radačovský - advokát, so sídlom: Žriedlová 3, 040 01 Košice, registrovaný v Slovenskej advokátskej komore pod č. 1999, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/84/2020-424 z 2. júna 2022, takto

rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/84/2020-424 z 2. júna 2022 sa zrušuje a vec sa v r a c i a Správneho súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vydal rozhodnutie č. 100094214/2019 z 9. januára 2019 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane č. 1“), ktorým podľa § 68 ods. 5, 6 daňového poriadku v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 32.555,64 € a určil rozdiel v sume daňovej straty 20.397,93 € na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2013. Toto rozhodnutie napadol žalobca odvolaním. O odvolaní rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101093033/2019 z 10. mája 2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného č. 1“) tak, že podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku napadnuté rozhodnutie správcu dane zrušil. Zároveň vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Podľa názoru žalovaného bolo potrebné vykonať ďalšie dokazovanie správcou dane (s. 16-17 rozhodnutia).

2. Správca dane vydal rozhodnutie č. 100130412/2020 z 13. januára 2020 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane č. 2“), ktorým podľa § 68 ods. 5, 6 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 32.555,64 € a určil rozdiel v sume daňovej straty 20.397,93 € na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2013. Správca dane uviedol, že žalobca v roku 2013 nepriznal a nezaúčtoval do peňažného denníka medzi príjmy zahrňované do základu dane vo svojom účtovníctve ním skutočne prijaté tržby v hotovosti v celkovej sume 157.230,66 € bez DPH, ktoré boli u neho zaznamenané prostredníctvom pokladničného programu „TouchCashDesk“. Tieto tržby v roku 2013

žalobca dosiahol zo svojej podnikateľskej činnosti (poskytovanie reštauračných služieb, výroba a predaj hotových jedál, predaj hotových výrobkov, ako sú rôzne alkoholické a nealkoholické nápoje a podobne). Tieto tržby boli predmetom dane z príjmu fyzickej osoby. Uvedeným konaním mal žalobca porušiť § 2 písm. b), f), h), j) a § 17 ods. 1 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v účinnom znení (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Správca dane zvýšil žalobcovi zdaniteľné príjmy o sumu 157.230,66 €. Správca dane neuznal žalobcovi vykázané daňové výdavky v sume 1.646,25 €- Podľa názoru správca dane došlo k porušeniu § 21 v nadväznosti na § 2 písm. i) zákona o dani z príjmu, nakoľko žalobca si uplatnil predmetné výdavky pre osobnú spotrebu (1.400,- € výdavky za úhradu dodávok plynu, elektrickej energie a vody, 246,25 € výdavky na osobné motorové vozidlo používané na osobnú spotrebu).

3. Žalobca sa voči rozhodnutiu správca dane č. 2 odvolal. Žalovaný rozhodnutím č. 101520898/2020 z 5. októbra 2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného č. 2“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správca dane č. 2 potvrdil.

II. Konanie pred správnym súdom

4. Žalobca podal voči rozhodnutiu žalovaného č. 2 všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“). Namietal v nej, že rozhodnutie žalovaného č. 2 vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci; je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov; zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci; skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu; došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Navrhol, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 2 spolu s rozhodnutím správca dane č. 2 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

5. Správny súd rozsudkom č. k. 2S/84/2020-424 z 2. júna 2022 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 2 spolu s rozhodnutím správca dane č. 2 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Podľa názoru správneho súdu žalovaný vec nesprávne právne posúdil. Podľa názoru správneho súdu správca dane porušil § 68 ods. 3 daňového poriadku, pretože vykonal dôkazy, ktoré bolo možné vykonať len v rámci daňovej kontroly. Správny súd skonštatoval, že vo vyrubovacom konaní je možné dokazovanie vykonať iba v rozsahu, ktorý navrhne dotknutý daňovník. Uviedol, že tu platí zásada prejednávacia a nie vyhľadávacia. Poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) sp. zn. 4Sžfk/10/2016 z 3. októbra 2017, 3Sžfk/44/2019 z 10. septembra 2019 a sp. zn. 3Sžfk/44/2019 z 10. septembra 2019.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko účastníkov

6. Žalovaný podal voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť. Navrhol v nej, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a potvrdil rozhodnutie žalovaného č. 2. Dôvody na podanie kasačnej sťažnosti oprel o § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Podľa názoru žalovaného vyrubovacie konanie po odvolacom konaní nie je možné považovať za úplne totožné s vyrubovacím konaním po doručení protokolu z daňovej kontroly. Správca dane tak mohol vykonávať ďalšie dokazovanie na základe záverov rozhodnutia žalovaného č. 1. Žalovaný sa tiež nestotožnil s aplikáciou záverov rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/10/2016 z 3. októbra 2017 na posudzovanú vec. Podľa názoru žalovaného závery tohto rozsudku nie sú aplikovateľné na prejednanú vec.

7. Žalobca sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s rozsudkom správneho súdu. Navrhol, aby kasačný súd odmietol kasačnú sťažnosť z dôvodu, že bola spísaná osobou uvedenou na prvej strane (L.. W.), ktorá nemá právnické vzdelanie. V prípade, že kasačný súd neodmietne kasačnú sťažnosť, navrhol, aby správny súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

8. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“ alebo „najvyšší správny súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu. Jeho príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

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

10. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP účinného do 30. júna 2023 kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Žalovaný je oslobodený od súdneho poplatku za podanie kasačnej sťažnosti (§ 4 ods. 2 písm. a) zákona č. 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch a poplatku za výpis z registra trestov v účinnom znení).

11. Námietku, že kasačná sťažnosť bola spísaná osobou bez právnického vzdelania, kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Pod kasačnou sťažnosťou je podpísaný M. O. N., ktorý bol poverený žalovaným na jeho zastupovanie v kasačnom konaní. Je pravdou, že v záhlaví kasačnej sťažnosti je uvedené vybavovanie vecí L.. Ď.. Tá však nedodala poverenie a ani nie je pod kasačnou sťažnosťou podpísaná. Kasačný súd preto nemá dôvod spochybňovať, že kasačnú sťažnosť spísal O. N., ktorý je aj ako jediný pod ňou podpísaný.

12. Po meritórnom preskúmaní veci kasačný súd dospel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

13. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie. Kasačný súd do súčasnosti rozhodol vo viacerých veciach, ktoré boli súčasťou spoločne podanej žaloby. V týchto veciach sú rovnakí účastníci konania, totožná kasačná námietka. Rozdiel je len v tom, že prejednávaná vec sa týka dani z príjmu fyzických osôb, zatiaľ čo iné veci sa týkajú dane z pridanej hodnoty. Závery rozsudkov kasačného súdu sú však plne použiteľné na prejednávanú vec.

14. V zmysle § 464 ods. 1 SSP preto kasačný súd odkazuje na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 4Sfk/127/2022 zo 17. októbra 2023 nasledovne:

29. Právnou otázkou, ktorá vyplynula z kasačnej sťažnosti je to, či môže správca dane vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia odvolacím orgánom dopĺňať dokazovanie, ak daňový subjekt vykonanie takýchto dôkazov nenavrhol.

30. Správny súd a žalobca tvrdili, že v zmysle § 68 ods. 3 daňového poriadku a v kontexte rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016 platí vo vyrubovacom konaní prísna prejednávacia zásada, v zmysle ktorej správca dane nemôže vykonať ďalšie dôkazy vo vyrubovacom konaní, pokiaľ ich nenavrhol daňový subjekt (žalobca). Podľa sťažovateľa (žalovaného) bolo možné po podaní odvolania žalovaného a zrušení prvého rozhodnutia správcu dane vykonať vo vyrubovacom konaní aj také dôkazy, ktoré daňový subjekt nenavrhol, pričom zdôraznil, že potreba vykonania týchto dôkazov vyplynula z odvolacích námietok daňového subjektu.

31. Je možné ustáliť, že „účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nie je totožný. V rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné na správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt tieto pochybnosti následne odstraňuje, následne správca dane posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie, pričom tento proces sa deje v súčinnosti s daňovým subjektom. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane vrátane vyjadrení daňového subjektu. V rámci vyrubovacieho konania sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, pričom vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Pokiaľ by to tak malo byť, je logické, že by nemalo význam ani časové ohraničenie dĺžky daňovej kontroly. Podľa názoru kasačného súdu, v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly“ (rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022).

32. Hoci sa je možné stotožniť s východiskom krajského súdu, že pre daňovú kontrolu je príznačná vyhľadávacia zásada a pre vyrubovacie konanie platí prejednávacia zásada, prejednaciú zásadu nemožno vykladať kategoricky a izolovane tak, ako to urobil krajský súd. Nemožno striktno a bezvýhradne tvrdiť, že vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je možné len v rozsahu, ktorý navrhne dotknutý daňovník. V predmetnej veci bolo podstatné, že k doplneniu dokazovania došlo na základe námietok, ktoré žalobca uviedol v odvolaní voči prvému rozhodnutiu správcu dane, ktoré sa týkali porušenia jeho práv pri vykonaní dôkazov. Rovnako správny súd v kontexte predmetnej veci opomenul, že samotný žalobca navrhol v súvislosti s ozrejmnením technickej expertízy vypočúť

zamestnancov finančnej správy, ktorí túto expertízu vykonali, a ktorým by mal možnosť klásť otázky (k tomu pozri bod 9 odvolania žalobcu zo 14. februára 2019).

33. Kasačný súd sa preto nestotožnil s právnym názorom krajského súdu o porušení prejednávanej zásady vo vyrubovacom konaní - tak, ako to ustálil krajský súd v napadnutom rozsudku. Je pravdou, že žalobca explicitne nenavrhol vykonať dokazovanie výsluchom jeho pracovníkov. Z bodu 4 odvolania žalobcu zo dňa 14. februára 2019 však vyplýva, že daňový subjekt - žalobca tvrdil, že „nemal možnosť byť pri rokovaní so svojimi zamestnancami (najmä v čase miestneho zisťovania s osobou U. G.)...uvedené tvrdenia zamestnanca nie sú svedeckou výpoveďou a daňový subjekt nemohol uvedenej osobe klásť otázky Daňový subjekt v zmysle uvedeného namieta porušenie svojho práva na možnosť byť prítomný pri rokovaní so svojimi zamestnancami...“ Podľa kasačného súdu nemožno následný príkaz sťažovateľa ako odvolacieho orgánu na vypočutie zamestnancov žalobcu či vykonanie tohto príkazu správcom dane hodnotiť ako svojvoľný či nezákonný postup. Tento príkaz na vykonanie dôkazov mal svoje opodstatnenie v konkrétnej odvolacej námietke žalobcu, pričom samotný žalobca namieta nezákonnosť vypočutia svojich zamestnancov a nemožnosť klásť im otázky, čo bolo možné - logicky - odstrániť práve nariadením výsluchov zamestnancov žalobcu. I keď uvedené dôkazy boli vykonané až vo vyrubovacom konaní, nejde s ohľadom na konkrétne skutkové a právne okolnosti veci o porušenie Daňového poriadku, ale o povinnosť správcu dane v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku.

34. Rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016, na ktorom postavil svoje právne posúdenie krajský súd, v danej veci nie je aplikovateľný, pretože sa týkal vykonávania dokazovania správcom dane po tom, ako už súd právoplatne rozhodol, že nebola dodržaná zákonná lehota na výkon daňovej kontroly, pričom v tam citovanom prípade správca dane vykonal celé dokazovanie. Napokon, aj veta citovaná krajským súdom z bodu 4.25 rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016, v zmysle ktorej „Vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je v takomto prípade možné, ale v rozsahu ktorý navrhne dotknutý daňovník, keďže aj tu platí zásada prejednávacia a nie vyhľadávacia“ odkazuje na okolnosti konkrétneho prípadu. Hypotéza uvedenej vety odkazuje na okolnosti „v takomto prípade“, pričom v bode 4.24 uvedeného rozsudku je podrobne popísaná genéza tam uvedenej veci, čiže prípad, na ktorý sa veta z bodu 4.25 uvedeného rozsudku vzťahuje. Hoci v bode 4.24 tretia veta rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016 je uvedené, že „vo vyrubovacom konaní možno vykonať len dôkazy, ktoré navrhne vykonať samotný daňovník postupom podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku“, t. j. bez explicitného odkazu na konkrétne skutkové okolnosti tam prejednávanej veci, z kontextu predmetného rozhodnutia podľa kasačného súdu zároveň nevyplýva, že by táto veta ustanovovala paušálne, resp. univerzálne pravidlo pre všetky vyrubovacie konania za všetkých skutkových a právnych okolností, a teda - že by sa predmetné rozhodnutie malo vzťahovať aj na túto vec. Z povahy súdnych rozhodnutí vyplýva, že tieto poskytujú justičnú odpoveď na konkrétny právny problém, konkrétnych účastníkov konania, v konkrétnej veci. Samozrejme, nie je vylúčené, aby takto vyslovené právne názory predstavovali právny základ pre budúce rozhodnutia súdov v obdobných veciach, avšak pre ich aplikovateľnosť je nevyhnutná relevantná zhoda, resp. obdobnosť skutkových a právnych okolností vecí, ktorá však medzi vecou sp. zn. 4Sžfk/10/2016 a súdenou vecou neexistuje.

35. Právne posúdenie krajského súdu, ktorý konštatoval porušenie § 68 ods. 3 daňového poriadku rovnako neobstojí. Toto ustanovenie umožňuje daňovému subjektu predložiť pripomienky a návrhy na vykonanie dokazovania. Z normatívneho textu tohto ustanovenia nemožno vyvodit' absolútny zákaz vykonávania dokazovania vo vyrubovacom konaní bez návrhu daňového subjektu, ku ktorému záveru dospel krajský súd. Uvedené nevyplýva ani z rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016, ktorý predmetné ustanovenie vykladal v kontexte odlišných skutkových okolností.

36. Kasačný súd tiež poukazuje aj na ustanovenia § 74 ods. 2-4 daňového poriadku, v zmysle ktorých v rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty [na realizáciu príslušných úkonov]. Odvolací orgán je tiež oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. Aj z uvedených ustanovení je možné vyvodit' záver, že po podaní odvolania je možné vo vyrubovacom konaní vykonávať dokazovanie - v určitej, opodstatnenej miere, pričom rozsah dokazovania závisí od kontextu konkrétnej veci.

37. Na základe uvedeného kasačný súd konštatuje, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď zrušil napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie s poukazom na obsah ustanovenia § 68 ods. 3 daňového poriadku.

15. Totožný právny záver prijal kasačný súd v rozsudkoch sp. zn. 3Sfk/123/2022 z 21. novembra 2023, sp. zn. 3Sfk/127/2022 z 21. novembra 2023, sp. zn. 3Sfk/129/2022 z 21. novembra 2023, sp. zn. 4Sfk/123/2022 z 23. novembra 2023, sp. zn. 3Sfk/127/2022 z 23. novembra 2023, sp. zn. 3Sfk/129/2020 z 23. novembra 2023, sp. zn. 4Sfk/106/2022 z 21. novembra 2023.

16. S ohľadom na uvedené skutočnosti sa kasačný súd stotožnil s kasačnou sťažnosťou a kasačné námietky vyhodnotil v tejto veci ako dôvodné.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

17. Podľa § 462 ods. 1 SSP ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec správneému súdu na ďalšie konanie... Kasačný súd, pretože vyhodnotil kasačné námietky za dôvodné rozhodol spôsobom uvedeným v tomto ustanovení. Podľa § 3 ods. 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení výkon súdnictva v predmetnej veci prešiel od 1. júna 2023 zo správneho súdu na Správny súd v Košiciach. Z tohto dôvodu bola vec vrátená Správneému súdu v Košiciach a tento rozsudok bude doručovaný cestou Správneho súdu v Košiciach.

18. O trovách kasačného konania rozhodne Správny súd v Košiciach podľa § 467 ods. (3) SSP.

19. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.