

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 5Sfk/105/2022
Identifikačné číslo spisu: 8020200374
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8020200374.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu: Jozef Lopuch - Club Hotel OLYMPIA s miestom podnikania Partizánska 684/80, 058 01 Poprad, IČO: 14 285 410, právne zastúpeného JUDr. Marekom Radačovským, advokátska kancelária Košice, Žriedlová 3, 040 01 Košice, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100797886/2020 zo dňa 22. apríla 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/45/2020-217 zo dňa 7. apríla 2022, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky z r u š u j e rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/45/2020-217 zo dňa 7. apríla 2022 a vec sa v r a c i a Správneému súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Prvotné rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102281375/2018 zo dňa 19.11.2018 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi bolo zrušené žalovaným a vrátené na ďalšie konanie žalobcovi. Následne opätovne rozhodol Daňový úrad Prešov, pričom žalobca podal odvolanie. Napadnutým rozhodnutím žalovaného, rozhodol tento ako odvolací orgán tak, že rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad (ďalej len „správca dane“) č. 102870905/2019 zo dňa 11.12.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 481,78 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013 potvrdil.

2. Správca dane uviedol, že daňovou kontrolou a na základe technickej expertízy elektronickej pokladnice č. 3449/2018 zo dňa 03.01.2018 zistil porušenie § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o

dani z pridanej hodnoty tým, že žalobca nepriznal daň z pridanej hodnoty z tržieb evidovaných v elektronickej registračnej pokladnici, ktoré sa do prevádzkovej ani do fiskálnej pamäte neukladali/nezaznamenávali, nakoľko boli tlačené prostredníctvom pripojenej nefiskálnej tlačiarne s použitím špeciálneho typu platby „Hotovost“*“.

4. Žalovaný skonštatoval, že správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie vo vyrubovacom konaní dokazovanie doplnil. Vypočul zamestnancov žalobcu, ktorí používali na evidenciu tržieb v elektronickej registračnej pokladnici v kontrolovanom zdaňovacom období, zástupcu dodávateľa systému Asseco BLUEGASTRO a vykonal ústne pojednávanie so zamestnancami Colného úradu Bratislava. Na všetkých ústnych pojednaniach sa za žalobcu zúčastnil jeho splnomocnený zástupca, ktorý voči vykonanému vypočúvaniu svedkov podal námietku zákonnosti výsluchu. Uviedol, že daňový subjekt tieto dôkazy nenavrhol vykonať. Pri svojej námietke poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 4Sžf/10/2016 zo dňa 03.10.2017, ako aj na rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3S/46/2016 zo dňa 19.12.2017. S uvedeným sa žalovaný vysporiadal tak, že poukázal na § 74 ods. 4 Daňového poriadku a na to, že judikáty, na ktoré odkázal žalobca, sa týkali iných skutkových okolností (str. 18 a 19 napadnutého rozhodnutia).

5. Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 2S/45/2020-217 zo dňa 7. apríla 2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho záveru s poukazom na obsah ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku.

6. Správny súd uviedol, že vychádzal z rozsudku najvyššieho súdu zo dňa 03.10.2017 sp. zn. 4Sžf/10/2016, v zmysle ktorého v prípade, že bolo právoplatne rozhodnuté, že v predmetnej veci nebola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly, nie je v súlade so zákonom aby správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní a opakovane vykonal nové dokazovanie, v rozsahu, ktorý mu patrí vykonávať počas daňovej kontroly. Krajský súd uviedol, že najvyšší súd bol toho názoru, že vo vyrubovacom konaní možno vykonať len dôkazy, ktoré navrhne vykonať samotný daňovník postupom podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku a že v žiadnom prípade nie je možné akceptovať postup správcu dane, ktorý v rámci vyrubovacieho konania zopakoval všetky dôkazy vykonané počas nezákonne vykonanej kontroly s úmyslom docieľiť ich zákonnosť. 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.

7. Argument, že správcovi dane (po zrušení jeho prvotného rozhodnutia z 19.11.2018 rozhodnutím zo dňa 28.03.2019) uvedený postup nariadil vykonať žalovaný ako odvolací orgán, podľa krajského súdu neobstojí. Správny súd mal z obsahu administratívneho spisu za to, že po zrušení skoršieho rozhodnutia správcu dane zo dňa 19.11.2018 a vrátení veci do vyrubovacieho konania, správca dane vykonal z vlastnej iniciatívy ďalšie dokazovanie v rozpore s ustanovením § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Správca dane vykonával vo vyrubovacom konaní výsluchy jednak pracovníkov žalobcu, ako aj zamestnancov Colného úradu v Bratislave a svedkov, ktorých správca dane považoval za potrebné vypočuť. Nakoľko uvedené výsluchy svedkov tak zamestnancov žalobcu, ako aj zamestnancov Colného úradu Bratislava v danom prípade nenavrhol žalobca, správny súd uzavrel, že správca dane konal v rozpore s ustanovením § 68 ods. 3 Daňového poriadku.

8. Krajský súd bol toho názoru, že správca dane konal v rozpore ustanovením § 68 ods. 3 Daňového poriadku, keď vykonával v rámci vyrubovacieho konania výsluchy svedkov nenavrhnuté žalobcom ako daňovým subjektom (vo vyrubovacom konaní). Uviedol, že vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je možné iba v rozsahu, ktorý navrhne dotknutý daňovník, keďže aj tu platí zásada prejednávacia, nie vyhľadávacia. Vzhľadom na uvedené správny súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu sú nezákonné, pretože obe boli vydané na podklade nezákonne vykonaných dôkazov, ktorým boli výsluchy pracovníkov žalobcu, ako aj pracovníkov Colného úradu Bratislava vo vyrubovacom konaní.

9. Keďže správca dane vo vyrubovacom konaní vykonával ďalšie dokazovanie, krajský súd dospel k záveru, že v konaní pred orgánom verejnej správy došlo nesprávnym právnym posúdením k takej procesnej vade v konaní, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Ďalšími namietanými procesnými pochybeniami sa správny súd nezaoberal.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

10. Proti napadnutému rozsudku podal žalovaný (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil.

11. Podľa názoru sťažovateľa správny súd nesprávne právne posúdil daný prípad, keď použil pri odôvodnení svojho záveru rozsudok, ktorý vôbec nekorešponduje s danou vecou. Rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016 sa týka prípadu, v ktorom správca dane svojvoľne vykonal vyrubovacie konanie po právoplatnom rozhodnutí najvyššieho súdu, ktorý konštatoval, že nebola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly a správca dane aj napriek tomu vstúpil do vyrubovacieho konania a zopakoval dôkazy vykonané v nezákonnej daňovej kontrole s úmyslom docieľiť zákonnosť týchto dôkazov.

12. Sťažovateľ argumentoval tým, že nie je možné nazerať na právne vety najvyššieho súdu ohľadne § 68 ods. 3 Daňového poriadku izolovane tak, ako to spravil žalobca či správny súd, keďže v danom prípade nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov tkvela na úplne inom princípe. Je podľa neho potrebné zdôrazniť, že najvyšší súd vo veci sp. zn. 4Sžfk/10/2016 kládol dôraz na konkrétny prípad a postup správcu dane.

13. Sťažovateľ ďalej uviedol, že v protiklade s tvrdením žalobcu a správneho súdu sú ustanovenia § 74 ods. 2 až 4 Daňového poriadku. Ak platí, že odvolací orgán môže v rámci odvolacieho konania výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty, a tiež je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie (ak to považuje za potrebné), tak aj keď odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. To znamená, že ak napríklad odvolací orgán konštatuje nedostatočne zistený skutkový stav v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku, tak správca dane riadiac sa jeho právnym názorom je povinný vykonať doplnenie dokazovania, avšak nie tak, ako to opisuje najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/10/2016.

14. Správny súd podľa sťažovateľa vôbec nebral do úvahy a ani špecifiká predmetného prípadu, t. j. že žalovaný len reflektoval odvolacie námietky žalobcu. Tiež namietal, že s tým, že sa správca dane riadil právnym názorom žalovaného, ktorým je viazaný, sa krajský súd vysporiadal iba s tvrdením, že postup žalovaného zákonne neobstojí (bod 50 napadnutého rozhodnutia).

15. Podľa sťažovateľa je nepochybné, že vyrubovacie konanie po odvolacom konaní nie je možné považovať za úplne totožné s vyrubovacím konaním po doručení protokolu z daňovej kontroly, čo vyplýva nielen z toho, že správca dane je povinný rešpektovať právny názor odvolacieho orgánu, ale najmä z toho, že v odvolacom konaní sa môže daňový subjekt brániť napríklad aj takými námietkami, ktoré neuplatnil v procese daňovej kontroly alebo vyrubovacom konaní a odvolací orgán je povinný sa s týmito tiež vysporiadať. Ak by teda platil názor žalobcu a krajského súdu, tak by došlo k bezprecedentnému zúženiu oprávnení odvolacieho orgánu a tiež aj práv daňového subjektu.

16. V predmetnom prípade nie je podľa sťažovateľa ani náznak svojvoľného konania správcu dane - svoj postup odôvodňoval aj námietkami žalobcu v prvom odvolacom konaní. Navyše z obsahu spisového materiálu odvolací orgán nevedel identifikovať, ktorí zamestnanci v danom zdaňovacom období pokladnicu používali, čo malo za následok konštatáciu odvolacieho orgánu o porušení § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Preto žalovaný správcovi dane nariadil, že v ďalšom konaní vypočuje

zamestnancov daňového subjektu, ktorí evidovali pokladničné doklady v zmysle technickej expertízy v predmetnom zdaňovacom období. Tento právny názor mal podľa sťažovateľa logické opodstatnenie v nadväznosti na námietku žalobcu v prvom odvolacom konaní, že vyjadrenie zamestnankyne sťažovateľa pri miestnom zisťovaní nemožno považovať za svedeckú výpoveď. Sťažovateľ namietal, že aj keby nariadil správcovi dane odstránenie tejto procesnej vady iba vypočutím tejto zamestnankyne, tak by to stále nebolo relevantné s ohľadom na všetky zdaňovacie obdobia, kde podkladom pre daňové konania bola technická expertíza zhabanej registračnej pokladnice žalobcu. Teda ak sťažovateľ zaviazal správcu dane svojim právnym názorom v zmysle, že má vypočúť zamestnancov žalobcu, tak konal vyslovene v záujme toho, aby žalobcovi neboli upreté žiadne práva a aby odstránil nedostatok konania v podobe použitia vyjadrenia zamestnankyne pri miestnom zisťovaní ako svedeckej výpovede, navyše so zovšeobecnením na všetky dotknuté zdaňovacie obdobia.

17. Tvrdenie správneho súdu, že výsluchy zamestnancov Colného úradu Bratislava boli nezákonné, je podľa žalovaného absolútne v rozpore s administratívnym spisom a jeho obsahom. V prvom odvolacom konaní žalobca totiž namietal, že navrhol v súvislosti s ozrejením technickej expertízy vypočúť zamestnancov finančnej správy - colníkov, ktorí samotnú expertízu vykonali, a ktorým by mal možnosť klásť otázky. Správca dane toto nahradil telefonickým rozhovorom s týmito colníkmi a spísal o tejto skutočnosti úradný záznam. Podľa názoru odvolacieho orgánu, týmto správca dane nedostatočne doplnil dokazovanie, ktoré navrhol vykonať daňový subjekt, keďže v pôvodnom konaní orgán verejnej správy znemožnil daňovému subjektu klásť colníkom otázky týkajúce sa podstatných technických náležitostí expertízy.

18. Sťažovateľ je toho názoru, že sa správny súd vôbec nezaoberal samotnou podstatou daného prípadu a sústredil sa iba na rozsudok najvyššieho súdu, ktorý vôbec nekorešponduje s daným prípadom, a to aj napriek nepochybnej dôkaznej situácii a procesnému postupu správcu dane a žalovaného, ktorým nielenže neboli upreté práva žalobcu, ale dokonca išiel nad rámec povinností, ktoré zákon správcovi dane a žalovanému ukladá.

19. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že nestotožnenie sa sťažovateľa s týmto rozsudkom nezakladá dôvod na podanie kasačnej sťažnosti. Podľa žalobcu sťažovateľ predniesol v kasačnej sťažnosti len svoj názor, že správnym súdom označená judikatúra sa na prejednávajúcu vec nevzťahuje a tento ďalej neodôvodňuje. Správnym súdom označená judikatúra sa podľa žalobcu venuje zásadám týkajúcich sa daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ktoré platia všeobecne, a nie iba v individuálne prejednávanej veci, ako to prezentuje sťažovateľ.

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

21. Žalobca uviedol, že ani ustanovenia § 74 odsek 2 a 4 Daňového poriadku nedávajú sťažovateľovi ako odvolaciemu orgánu možnosť uplatnenia vyhľadávacej zásady v rámci odvolacieho konania a nedávajú mu ani možnosť poskytnúť správcovi dane priestor na uplatnenie tejto zásady v ďalšom priebehu vyrubovacieho konania (po vydaní zrušujúceho rozhodnutia).

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

III. Konanie na kasačnom súde

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

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

25. 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.

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

„30. Správny súd a žalobca tvrdili, že v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku a v kontexte rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016 platí vo vyrubovacom konaní prísna prejednávacia zásada, v zmysle ktorej správca dane nemôže vykonať ďalšie dôkazy vo vyrubovacom konaní, pokiaľ ich nenavrhol daňový subjekt (žalobca). Podľa sťažovateľa (žalovaného) bolo možné po podaní odvolania žalovaného a zrušení prvého rozhodnutia správcu dane vykonať vo vyrubovacom konaní aj také dôkazy, ktoré daňový subjekt nenavrhol, pričom zdôraznil, že potreba vykonania týchto dôkazov 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, prejednaciu zásadu nemožno vykladať kategoricky a izolovane tak, ako to urobil krajský súd. Nemožno striktno a bezvýhradne tvrdiť, že vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je možné len v rozsahu, ktorý navrhne dotknutý daňovník. V predmetnej veci bolo podstatné, že k doplneniu dokazovania došlo na základe námietok, ktoré žalobca uviedol v odvolaní voči prvému rozhodnutiu správcu dane, ktoré sa týkali porušenia jeho práv pri vykonaní dôkazov. Rovnako krajský súd v kontexte predmetnej veci opomenul, že samotný žalobca navrhol v súvislosti s ozrejmnením technickej expertízy vypočítať zamestnancov finančnej správy, ktorí túto expertízu vykonali, a ktorým by mal možnosť klásť otázky (k tomu pozri bod 9 odvolania žalobcu zo dňa 28.12.2018).

33. Kasačný súd sa preto nestotožnil s právnym názorom krajského súdu o porušení prejednacej zásady vo vyrubovacom konaní - tak, ako to ustálil krajský súd v napadnutom rozsudku. Je pravdou, že žalobca explicitne nenavrhol vykonať dokazovanie výsluchom jeho pracovníkov. Z bodu 4 odvolania žalobcu zo dňa 28.12.2018 však vyplýva, že daňový subjekt - žalobca tvrdil, že „nemal možnosť byť pri rokovaní so svojimi zamestnancami (najmä v čase miestneho zisťovania s osobou M. L.)...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 namietal 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.“

27. Kasačný súd tiež poukazuje na to, že v obdobných právnych veciach toho istého žalobcu bolo už tunajším súdom rozhodnuté v konaniach pod sp. zn. 3Sžfk/123/2022 a sp. zn. 5Sfk/104/2022.

V. Záver

28. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná a napadnuté rozhodnutie správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Kasačný súd preto postupom podľa § 462 ods. 1 SSP rozhodnutie správneho súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie Správneho súdu v Košiciach, na ktorý v zmysle § 3 ods. 1 a ods. 3 písm. c/ zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva z doterajšieho Krajského súdu v Prešove.

29. Po vrátení veci bude úlohou správneho súdu v ďalšom konaní žalobu nanovo posúdiť a vecne prejednať s ohľadom na uplatnené žalobné body v súlade s právnym názorom kasačného súdu vysloveným v tomto rozsudku v zmysle § 469 SSP.

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

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

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok n i e j e prípustný.