

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/126/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200370  
Dátum vydania rozhodnutia: 18. 12. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8020200370.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudcov JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD., vo veci žalobcu: Jozef Lopuch - Club Hotel OLYMPIA, IČO: 14 285 410, s miestom podnikania Partizánska 684/80, 058 01 Poprad, právne zastúpeného: JUDr. Marek Radačovský, advokát, so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100797865/2020 zo dňa 22. apríla 2020, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/43/2020-174 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/43/2020-174 zo dňa 7. apríla 2022 a vec **v r a c i a** Správnemu súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

### o d ô v o d n e n i e :

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie február až december 2013, z ktorej vyhotovil Protokol č. 101664088/2018 zo dňa 24. augusta 2018. Následne vydal správca dane rozhodnutie č. 102281322/2018 zo dňa 19. novembra 2018, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2.263,38 EUR na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2013. Žalovaný rozhodnutím č. 100749091/2019 zo dňa 28. marca 2019 predmetné rozhodnutie zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci. Správca dane doplnil dokazovanie o vypočutie zamestnancov žalobcu, zamestnanca dodávateľa pokladničného programu a zamestnancov Colného úradu Bratislava, ktorí vykonali technickú expertízu elektronickej registračnej pokladnice (ďalej len „ERP“).

2. Na základe doplneného dokazovania vydal správca dane rozhodnutie č. 102870223/2019 zo dňa 11. decembra 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 2.263,38 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2013.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100797865/2020 zo dňa 22. apríla 2020 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný vo vzťahu k jednotlivým námietkam uviedol, že: (I) správca dane v prvostupňovom rozhodnutí použil všetky povinné náležitosti, týkajúce sa špecifikácie daňového subjektu, (II) protokol obsahuje všetky náležitosti podľa § 47 písm. c) Daňového poriadku, (III) správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie vo vyrubovacom konaní dokazovanie doplnil v súlade s jeho pokynmi, (IV) rozhodnutie bolo vydané v zákonnej lehote, (V) s výsledkami technickej expertízy bol splnomocnený zástupca žalobcu oboznámený, (VI) protokol obsahuje správne označenie správcu dane, (VII) rozhodnutie vydal príslušný správca dane a obsahuje všetky zákonné náležitosti, (VIII) správca dane dostatočne zistil skutkový stav veci.

## II. Konanie na správnom súde

4. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorej Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 2S/43/2020 zo dňa 7. apríla 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) vyhovel a rozhodnutie žalovaného s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

5. Správny súd uviedol, že vychádzal z rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016 z 3. októbra 2017. Zreprodukoval ho tak, že v prípade, ak 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 takom, v akom mu patrí vykonávať dôkazy počas daňovej kontroly. Ďalej uviedol, že Najvyšší súd bol toho názoru, že vo vyrubovacom konaní možno vykonať len tie 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 daňovej 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. Správny súd tiež poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 3Sžfk/44/2019.

6. Podľa správneho súdu sú obe rozhodnutia daňových orgánov nepreskúmateľné, pretože boli vydané nezákonne, pričom žalovaný svojvoľným výkladom právne nesprávne posúdil skutkový stav, keď bez nových skutočností, ktoré by mohli zmeniť skutkový stav, tento nesprávne právne vyhodnotil. Správny súd sa stotožnil so žalobnou námietkou, že rozhodnutie žalovaného bolo vydané v rozpore s § 68 ods. 3 Daňového poriadku, pričom správca dane bez toho aby žalobca ako daňový subjekt vo vyrubovacom konaní navrhol vykonať výsluchy zamestnancov žalobcu a Colného úradu Bratislava, tieto dôkazy vykonal. Záverom správny súd uviedol, že vzhľadom na porušenie § 68 ods. 3 Daňového poriadku, sa ďalšími procesnými pochybeniami nezaoberal.

## III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

7. Žalovaný (sťažovateľ) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zrušiť toto rozhodnutie z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

8. Podľa názoru sťažovateľa správny súd nesprávne právne posúdil daný prípad, keď použil pri odôvodnení svojho záveru rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016 z 3. októbra 2017, o ktorý sa opierať aj žalobca a ktorý vôbec nekorešponduje s danou vecou. Podľa sťažovateľa nie je možné nazeráť na právne vety Najvyššieho súdu ohľadne § 68 ods. 3 Daňového poriadku izolovane tak, ako to spravil žalobca či správny súd.

9. Sťažovateľ ďalej uviedol, že v protiklade s tvrdením žalobcu a správneho súdu sú ustanovenia § 74 ods. 2 až 4 Daňového poriadku. Odvolací orgán môže v rámci odvolacieho konania výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty, a zároveň je tiež oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie (ak to považuje za potrebné). Pokiaľ odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. To znamená, že ak 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. Správny súd však vôbec nebral do úvahy špecifiká predmetného prípadu, t. j. že sťažovateľ len reflektoval odvolacie námietky žalobcu a správca dane sa riadil právnym názorom sťažovateľa, ktorým je v zmysle cit. zák. viazaný. Správny súd sa s tým vysporiadal iba tak, že uviedol, že postup sťažovateľa zákonne neobstojí.

10. 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 napr. aj takými námietkami, ktoré neuplatnil v procese daňovej kontroly alebo vyrubovacom konaní a odvolací orgán je povinný sa s nimi tiež vysporiadať. Ak by teda platil názor žalobcu a správneho súdu, tak by došlo k bezprecedentnému zúženiu oprávnení odvolacieho orgánu, a tiež aj práv daňového subjektu.

11. 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 žalovaného o porušení § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Preto sťažovateľ správcovi dane nariadil, že v ďalšom konaní vypočuje zamestnancov

daňového subjektu, ktorí evidovali pokladničné doklady v zmysle technickej expertízy. Tento právny názor mal podľa sťažovateľa logické opodstatnenie v nadväznosti na námietku žalobcu v prvom odvolacom konaní, že vyjadrenie zamestnankyne 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 vypočuť 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.

12. Tvrdenie správneho súdu, že výsluchy zamestnancov Colného úradu Bratislava boli nezákonné, je podľa sťažovateľa v rozpore s administratívnym spisom a jeho obsahom. V prvom odvolacom konaní žalobca totiž namietal, že v súvislosti s ozrejením technickej expertízy navrhol vypočuť zamestnancov finančnej správy - colníkov, ktorí samotnú expertízu vykonali, a ktorým by mal možnosť klásť otázky. Správca dane uvedené nahradil telefonickým rozhovorom so zamestnancami Colného úradu Bratislava a spísal o tejto skutočnosti úradný záznam. Podľa názoru sťažovateľa, správca dane takýmto úkonom doplnil dokazovanie, ktoré navrhol vykonať daňový subjekt, nedostatočným spôsobom, keďže v pôvodnom konaní orgán verejnej správy znemožnil daňovému subjektu klásť týmto zamestnancom otázky týkajúce sa podstatných technických náležitostí expertízy. Preto sťažovateľ správcovi dane nariadil, aby za účasti žalobcu uskutočnil ústne pojednávanie so zamestnancami Colného úradu Bratislava. Vypočutie colníkov tak nebolo vykonané na základe akejsi tvrdenej svojvôle správcu dane alebo sťažovateľa, išlo len o reflektovanie žalobcových námietok.

13. Podľa sťažovateľa sa správny súd nezaoberal samotnou podstatou daného prípadu a sústredil sa iba na vyššie cit. rozsudok Najvyššieho súdu, ktorý vôbec nekorešponduje s daným prípadom, a to aj napriek nepochybnej dôkaznej situácii a procesnému postupu správcu dane a sťažovateľa. Takýmto konaním nielenže neboli upreté práva žalobcu, ale správne orgány išli dokonca nad rámec povinností, ktoré im zákon ukladá.

14. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol. Mal za to, že sťažovateľove nestotožnenie sa rozhodnutím správneho súdu nezakladá dôvod na podanie kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti predniesol len svoj názor, že správnym súdom označená judikatúra sa na prejednávajúcu vec nevzťahuje a tento ďalej neodôvodňuje. Žalobca uviedol, že ani ustanovenia § 74 ods. 2 a 4 Daňového poriadku nedávajú sťažovateľovi ako odvolaciemu orgánu možnosť uplatnenia vyhľadávacej zásady v rámci odvolacieho konania a tiež mu nedávajú ani možnosť poskytnúť správcovi dane priestor na uplatnenie tejto zásady v ďalšom priebehu vyrubovacieho konania (po vydaní zrušujúceho rozhodnutia).

#### IV. Posúdenie kasačného súdu

15. 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.

16. Podľa § 464 ods. 2 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

17. Predmetom kasačného konania (účastníkov: Jozef Lopuch - Club Hotel OLYMPIA, proti sťažovateľovi Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky) je skutkový a právny stav týkajúci sa vyrubenia rozdielu na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2013. Obdobná vec rovnakých účastníkov konania, s totožnými sťažnostnými bodmi, bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnych veciach: sp. zn. 5Sfk/104/2022 zo dňa 21. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie marec 2013), sp. zn. 5Sfk/106/2022 zo dňa 21. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie máj 2014), sp. zn. 4Sfk/123/2022 zo dňa 23. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie január 2014), sp. zn. 3Sfk/123/2022 zo dňa 21. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie december 2013), sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo dňa 17. októbra 2023 (zdaňovacie obdobie august 2013), sp. zn. 4Sfk/127/2022 zo dňa 23. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie október 2013), sp. zn. 3Sfk/127/2022 zo dňa 21. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie júl 2013), sp. zn. 4Sfk/129/2022 zo dňa 23. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie jún 2014), sp. zn. 3Sfk/129/2022 zo dňa 21. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie október 2014). Kasačný súd v súlade s § 464 ods. 2 SSP na vyššie uvedené rozhodnutia poukazuje a v celom rozsahu sa s nimi stotožňuje.

18. Medzi uvedenými konaniami spočíva rozdiel len v skutočnosti, že ide o iné zdaňovacie obdobie a inú sumu rozdielu dane, pričom sťažnostné námietky sú identické a týkajú sa posúdenia rovnakej právnej otázky. Preto kasačný súd pristúpil k aplikácii tzv. skráteného odôvodnenia s použitím odkazu na rozsudky vo vyššie zmienených konaniach.

V. Záver

19. 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.

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

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.