

Súd: Krajský súd Prešov  
Spisová značka: 2S/99/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200771  
Dátum vydania rozhodnutia: 02. 06. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Morozová Nemcová  
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8020200771.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a sudcov JUDr. Mariana Hoffmanna PhD. a doc. JUDr. Petra Molitorisa PhD., v právnej veci žalobcu P. E. - Club Hotel OLYMPIA s miestom podnikania Partizánska 684/80, 058 01 Poprad, IČO: 14 285 410, zastúpeného konateľom spoločnosti P. E., právne zastúpeného JUDr. Marekom Radačovským, advokátska kancelária Košice, Žriedlová 3, 040 01 Košice proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného zo dňa 6. októbra 2020 Číslo: XXXXXX/XXXX, na základe podanej správnej žaloby jednohlasne takto

### rozhodol:

Z r u š u j e rozhodnutie žalovaného zo dňa 6. októbra 2020 Číslo: XXXXXX/XXXX a rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad zo dňa 19. decembra 2019 Číslo: XXXXXXXXXXX/XXXX a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

P r i z n á v a žalobcovi úplnú náhradu trov konania voči žalovanému.

### odôvodnenie:

I.  
Závery správnych orgánov

1. Preskúmaným rozhodnutím dňa 06.10.2020 pod Číslom: XXXXXX/XXXX rozhodol žalovaný ako príslušný odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní ( ďalej len Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov tak, že rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad zo dňa 19.12.2019 pod Číslom: XXXXXXXXXXX/XXXX, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane v sume X XXX,XX eura na DPH za zdaňovacie obdobie august 2014 daňovému subjektu - žalobcovi, na základe odvolania žalobcu potvrdil.

2. V odôvodnení rozhodnutia poukázal žalovaný na odvolanie v rozsahu 32 bodov, ktoré dôvody sú totožné so žalobnými dôvodmi uvedenými v podanej žalobe.

Finančné riaditeľstvo SR v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmalo odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane a zistilo, že Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad začal na základe oznámenia zo dňa 05.02.2018 u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie august 2014. Správca dane vykonal daňovú kontrolu na základe žiadosti Colného úradu Prešov. Dňa 21.11.2018 vydal Daňový úrad Prešov rozhodnutie č. XXXXXXXXXXX/XXXX o vyrubení rozdielu dane, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume X XXX,XX eur, na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014. Proti predmetnému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, a odvolací orgán rozhodnutím č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 03.04.2019 rozhodnutie daňového úradu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Správca dane doplnil dokazovanie v zmysle pokynov uvedených v rozhodnutí Finančného riaditeľstva a vydal

rozhodnutie č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 19.12.2019. ktorým podľa ustanovenia § 68 odsek 6 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad určil žalobcovi rozdiel dane v sume X XXX,XX eur, na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, ako orgán verejnej správy vydal rozhodnutie č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 24.04.2020, ktorým ako odvolací orgán rozhodnutie Daňového úradu potvrdil. Čo sa týka rozhodnutia FR SR zo dňa 24.04.2020 toto je predmetom preskúmania v konaní vedenom na KS Prešov sp. zn. 1S/44/2020.

3. Žalovaný ďalej poukázal na rozsiahle dokazovanie, ktoré vykonal správca dane s poukazom na vykonanú expertízu počítača, ktorý bol súčasťou ERP ako vlastného registračného programu. Pri vykonanej expertíze boli nájdené používateľské príručky systému BLUEGASTRO, ktoré presne špecifikujú označenie fiškálny nefiškálny doklad. Tieto príručky sa nachádzali na disku v priečinku ERP a boli tam umiestnené pri inštalácii pokladničného programu BLUEGASTRO. Zároveň žalovaný poukázal na výsledky expertízy, podľa ktorých dospel k záveru, že riešenie programu hardvérového programu Asseco BLUEGASTRO, ktorý v preverovanom, prípade umožňoval pozmeňovanie údajov ERP alebo v kontrolnom zázname. Skutočnosť, že táto spoločnosť bola zároveň aj servisnou organizáciou prakticky vylučuje možnosť, aby sa táto identifikovaná činnosť ERP diala bez vedomia, resp. účasti danej spoločnosti. Od 17.11.2016 došlo k zmene servisnej organizácie a aj po tejto zmene sa pokračovalo v tlači falošných pokladničných dokladov.

Ďalej poukázal žalovaný na miestne zisťovanie zamestnancov colného úradu na predajnom mieste Club Hotel OLYMPIA, na ktorom bolo preukázané, že kontrolovaná podnikateľ P. E. vykonával tlač falošných pokladničných dokladov vo veľkom rozsahu a opakovane, minimálne od 30.06.2008 do 23.10.2017. Ako ďalej vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia na základe rozsiahleho vykonaného dokazovania, správca dane vyhotovil protokol o výsledku daňovej kontroly zo dňa 04.09.2018, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole zaslal daňovému subjektu, ktorý mu bol doručený 06.09.2018 k tomuto podal daňový subjekt 25.09.2018 písomné vyjadrenie, ktoré na ústnom pojednávaní správca dane prerokoval so splnomocneným zástupcom daňového subjektu a následne vydal rozhodnutie 21.11.2018 pod Číslom: XXXXXXXXXX/XXXX. V odvolacom konaní FR SR rozhodnutím z 03.04.2019 napadnuté rozhodnutie správcu dane zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočného zisteného skutkového stavu.

Správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie vo vyrubovacom konaní dokazovanie doplnil. Vypočul zamestnancov daňového subjektu, ktorí používali na evidenciu tržieb ERP v kontrolovanom zdaňovacom období, zástupcu dodávateľa systému Asseco BLUEGASTRO a vykonal ústne pojednávanie so zamestnancami Colného úradu Bratislava. Na všetkých ústnych pojednávaniach sa za daňový subjekt zúčastnil splnomocnený zástupca daňového subjektu P. X. I.. Voči vykonanému vypočúvaniu svedkov podľa zástupcu daňového subjektu podal námietku zákonnosti výsluchu. Uviedol, že správca dane ani pri jednej z kontrol neuskutočnil ani nechcel uskutočniť výsluch svedkov, ktorí boli vypočutí a daňový subjekt tento dôkaz nenavrhol vykonať. Poukázal daňový subjekt pri svojej námietke na rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžf/10/2016 z 03.10.2017, ako aj na rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3S/46/2016 z 19.12.2017. Uviedol, že skutočnosť, že vo vyrubovacom konaní nemožno vykonať dôkazy, ktoré nenavrhol daňový subjekt je porušením § 68 ods. 3 Daňového poriadku a podstatným porušením povinnosti orgánu verejnej správy a tento dôkaz nemôže byť zákonným dôkazom.

4. Zároveň žalovaný poukázal na ďalšie vykonané dôkazy správcou dane, ktorý nahliadol do zápisníc o ústnych pojednávaniach s inými zamestnancami kontrolovaného daňového subjektu pri iných daňových kontrolách za zdaňovacie obdobia rokov 2015,2016,2017 a dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobia rokov 2015 a 2016. Do procesu dokazovania prizval aj spoločnosť Asseco Solutions a.s. Bratislava. Správca dane na základe poskytnutých údajov vypočul svedka D.. X. Q., ako aj D.. npor. F. V. a bc. por. P. Q.. Ich výpovede správca dane zaznamenal v zápisniciach o ústnom pojednávaní a priebeh vypočúvania uviedol v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia.

Správca dane ukončil dokazovanie vo vyrubovacom konaní, zistené skutočnosti vyhodnotil a prijal záver, že za zdaňovacie obdobie august 2014 nebol zistený rozdiel oproti rozdielu, ktorý bol vyčíslený v protokole daňovej kontroly za uvedené obdobie. S výsledkami a priebehom dokazovania oboznámil správca dane daňový subjekt a po oboznámení vydal rozhodnutie zo dňa 19.12.2019 pod Číslom: XXXXXXXXXX/XXXX, ktorým daňovému subjektu na DPH za zdaňovacie obdobie august 2014 vyrubil rozdiel dane v sume X XXX,XX eur.

5. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný ďalej citoval príslušné ustanovenia zákona č. 222/2004, ako aj Daňového poriadku a zároveň zákona č. 513/1991 a zákona č. 479/2009, ako aj zákona č. 289/2008 Z.z. Žalovaný ako odvolací orgán následne sa v odôvodnení rozhodnutia vysporiadal so

všetkými námietkami uvedenými daňovým subjektom v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu tak k námietke nesprávneho označenia daňového subjektu, ako aj nesúhlasu s postupom správcu dane vo vyrubovacom konaní ohľadom výsluchov svedkov. Následne namietal tvrdenia správcu dane o záveroch ohľadom zamestnancov daňového subjektu, ďalej ku vznesenej námietke uplynutia lehoty na vydanie napadnutého rozhodnutia, ako aj k námietke ohľadom vypočutia J. E., ktorý je synom daňového subjektu a mal byť vypočutý ako svedok, ktorý odmietol vo veci vypovedať v prevádzke daňového subjektu, pôsobil ako zamestnanec - manager prevádzky. Žalovaný sa zároveň jednotlivito vyjadril ku všetkým 32-om odvolacím námietkam daňového subjektu.

Ďalej poukázal žalovaný v závere rozhodnutia na výsledky expertízy Colného úradu Bratislava ohľadom fungovania ERP pokladníc, ako aj fungovania spoločnosti Asseco BLUEGASTRO.

Správca dane vychádzajúc z vykonaného dokazovania podľa odvolacieho orgánu dostatočne zistil skutkový stav pre prijatie záveru, na základe ktorého vydal napadnuté rozhodnutie, ktoré po preskúmaní celého spisového materiálu v rozsahu námietok žalovaný ako odvolací orgán vyhodnotil v súlade so zákonom a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad potvrdil.

## II.

### Žalobné dôvody

6. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci prvostupňovému správneému orgánu na ďalšie konanie a priznania trov konania. Zároveň požiadal v žalobe žalobca aj o priznanie odkladného účinku podanej žaloby.

7. V dôvodoch žaloby poukázal žalobca na duplicitné vyjadrenie rozhodnutia o tom istom odvolaní žalobcu v daňovom konaní, ako aj na nezákonnosť protokolu. Žalobca namietal aj zákonnosť dôkazov - nulitu rozhodnutí a nulitu protokolu a zákonnosť napadnutého rozhodnutia z dôvodu absencie zákonnej náležitosti, a to označenia daňového subjektu. Podľa tvrdenia žalovaného daňovým subjektom je P. E., X. XXX/XX, XXX XX X., D.: XX XXX XXX. Uvedený daňový subjekt avšak neexistuje, keďže pod identifikačným číslom XX XXX XXX je na Okresnom úrade v Poprade, číslo živnostenského registra XXX- XXXX zaregistrovaný subjekt P. E.-Club Hotel OLYMPIA. Vzhľadom na skutočnosť, že protokol neobsahuje zákonnú náležitosť, podľa ustanovenia § 47 písmeno c) Daňového poriadku, protokol je dôkazom neobsahujúcim náležitosť podľa všeobecne záväzného predpisu a preto ho v súlade s ustanovením § 24 odsek 4 Daňového poriadku nemožno ako dôkaz použiť.

8. Čo sa týka dokazovania vo vyrubovacom konaní za jedno z najpodstatnejších a najzávažnejších porušení práv žalobcu žalovaným a prvostupňovým orgánom žalobca vidí v tom, že ako žalovaný tak aj prvostupňový orgán vykonali dôkazy, z ktorých následne vychádzalo napadnuté rozhodnutie ako aj rozhodnutie, ktoré mu predchádzalo, a to konkrétne výsluchy zamestnancov žalobcu, pričom uvedené dôkazy neboli zákonne vykonanými. Nezákonnosť ústnych pojednávaní, na ktorých správca dane vypočúval bývalých zamestnancov žalobcu spočíva v tom, že všetky výsluchy boli vykonávané až vo vyrubovacom konaní. Žalobca ani v priebehu daňovej kontroly ani vo vyrubovacom konaní, t.j. ani v jednom momente daňového konania nepredniesol návrh na vykonanie dôkazu - výsluchu svedkov, ktorými sú zamestnanci žalobcu. Správca dane uvedené dôkazy v rámci svojho oprávnenia v priebehu daňovej kontroly neuskutočnil. Správca dane naopak tieto výsluchy vykonal až vo vyrubovacom konaní. Žalobca v tejto súvislosti poukazuje na Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 03.10.2017, sp.zn. 4Sžfk/10/2016. ktorým boli zrušené rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky ako aj rozhodnutia Daňového úradu Prešov, a to v zásade obdobnej právnej situácii, v akej prebiehalo dokazovanie v dotknutom daňovom konaní. Žalobca poukázal najmä na bod 4.24. vyššie označeného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, kde je jasne uvedený právny názor, v zmysle ktorého vo vyrubovacom konaní možno vykonať len dôkazy, ktoré navrhne vykonať samotný daňovník postupom podľa ustanovenia § 68 odsek 3 Daňového poriadku, teda tie, ktoré navrhne daňovník v lehote stanovenej správcu dane pri vyjadrení sa k protokolu o výsledkoch daňovej kontroly. Najvyšší súd Slovenskej republiky ďalej uviedol, že v žiadnom prípade nie je možné podľa daňového poriadku akceptovať postup správcu dane, ktorý vykonáva vo vyrubovacom konaní dôkazy, ktoré bez akýchkoľvek ťažkostí mohol vykonať ešte v priebehu daňovej kontroly. Najvyšší súd Slovenskej republiky ďalej uviedol, že vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je možné, ale len v rozsahu, ktorý

navrhne daňovník, keďže vo vyrubovacom konaní platí zásada prejednávacia a nie vyhľadávacia. Na podporu svojich tvrdení uviedol aj Krajského súdu v Prešove zo dňa 19.12.2017, sp.zn. 3S/46/2016, pričom poukázal najmä na bod 37 odôvodnenia uvedeného rozsudku, kde Krajský súd v Prešove predniesol právny záver v tom zmysle, že v žiadnom prípade nie je možné vo vyrubovacom konaní vykonávať nové dokazovanie alebo opakovať dokazovanie, ktoré správca dane mohol a mal podľa zákona vykonať len v procese daňovej kontroly. Vyššie uvedené skutočnosti považuje žalobca za zásadné porušenie daňového poriadku, pričom vo svetle odôvodnenia napadnutého rozhodnutia ide o dôkazy, na ktorých žalovaný postavil potvrdzujúce napadnuté rozhodnutie. Prvotné rozhodnutie, ktorým žalovaný zrušil pôvodné rozhodnutie správcu dane bolo vydané práve z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a opakovaného porušenia daňového poriadku. Tým, že žalovaný uložil správcovi dane nezákonný pokyn a uplatnil tak vo vyrubovacom konaní vyhľadávaciu zásadu došlo k porušeniu daňového poriadku nielen správcom dane ale aj samotným žalovaným.

9. Na základe ďalšej žalobnej námietky ohľadom rozporu skutkového stavu zisteného správcom dane s obsahom administratívneho spisu žalobca poukázal na to, že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu. Ide najmä o tvrdenia žalovaného v časti napadnutého rozhodnutia, kde žalovaný tvrdí, že bývalí zamestnanci žalobcu si údajne nepamätali na funkcie, ktoré používali pri práci s ERP a tiež si údajne nemali pamätať, či v prevádzke žalobcu bola jedna alebo dve tlačiarne. Toto údajné zistenie žalovaného nemá v žiadnom prípade oporu v administratívnom spise a je v rozpore s jeho obsahom. Uvedené tvrdenie nie je v súlade s výpoveďami vypočutých svedkov a je len svojvoľným tvrdením žalovaného bez opory vo vykonanom dokazovaní a nie je v súlade s obsahom administratívneho spisu. Postup žalovaného, ktorým si svojvoľne v rámci získaných dôkazov vybral, tie ktoré sa mu hodili pre potvrdenie prvostupňového rozhodnutia bez kritického vyhodnotenia ostatných dôkazov jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti je zaťažený podstatným porušením ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktorý má za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, čo je dôvodom na zrušenie napadnutého rozhodnutia podľa ustanovenia § 191 odsek 1 písmeno g) SSP.

10. K námietke zaujatosti žalobca uviedol, že podľa zápisnic číslo XXXXXXXXX/XXXX, XXXXXXXXX/XXXX a XXXXXXXXX/XXXX sa všetkých troch pojednávaní zúčastnila osoba D.. F. P.. Voči uvedenej osobe bola podaná námietka zaujatosti dňa 07.10.2019, ktorá bola v uvedený deň správcovi dane aj doručená. Napriek podaniu námietky zaujatosti sa uvedeného výsluchu táto osoba zúčastnila a správca dane neupustil od výsluchu, a to napriek skutočnosti, že nešlo o neodkladný a neopakovateľný úkon. Dňa 07.10.2019 bola správcovi dane doručená aj žiadosť o upustenie od výsluchu z dôvodu podania námietky zaujatosti. Správca dane napriek uvedeným skutočnostiam a vedomosti o podaní námietky zaujatosti až dva dni pred výsluchom od výsluchu neupustil a to napriek skutočnosti, že výsluch zamestnancov v žiadnom prípade nie je úkonom, ktorý' neznesie odklad a možno o bez akýchkoľvek problémov preložiť na iný termín. V zmysle uvedených skutočností sa v rozpore s ustanovením § 60 odsek 5 Daňového poriadku zúčastnila úkonu v rámci dokazovania osoba, o ktorej zaujatosti nebolo rozhodnuté. O námietke zaujatosti voči osobe Ing. F. P. bolo rozhodnuté až rozhodnutím zo dňa 10.10.2019 číslo XXXXXXXXX/XXXX, teda deň po výsluchu. Je teda jasne preukázané, že troch pojednávaní v Bratislave sa zúčastnila osoba o ktorej zaujatosti nebolo rozhodnuté, čím došlo k zrejmemu a preukázanému porušeniu ustanovenia § 60 odsek 5 Daňového poriadku. Žalovaný svojvoľne a arbitrárne uvádza, že výsluchy colníkov boli neodkladnými úkonmi. Skutočnosť, že pojednávania sa uskutočnili v Bratislave nezakladá neodkladnosť tohto úkonu, keďže uvedené úkony mohli byť realizované kedykoľvek po vydaní riadneho rozhodnutia o námietke žalobcu. Správca dane mal dostatok priestoru na rozhodnutie o námietke zaujatosti pred konaním ústnych pojednávaní, resp. mal dostatok priestoru na odročenie ústnych pojednávaní na termín, kedy by došlo k riadnemu rozhodnutiu o námietke zaujatosti. Správca dane mohol taktiež na ústnych pojednávaniach konať prostredníctvom zamestnancov, ktorých zaujatosť nebola spochybnená. Ani jeden zo zákonných postupov správca dane vo veci neaplikoval, ale naopak správca dane porušil ustanovenie § 60 odsek 5 Daňového poriadku a nedodrжал elementárne právo žalobcu nato, aby jeho daňové konanie bolo vedené osobami, ktorých nezaujatosti by bolo rozhodnuté v súlade s daňovým poriadkom.

11. K nezákonnosti protokolu z dôvodu absencie sídla správcu dane žalobca uviedol k neúčasti na dokazovaní a nevykonaní dôkazu navrhnutého žalobcom, podľa ktorého zamestnanci dane nepostupovali podľa všeobecne záväzných právnych predpisov a nedbali na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu. Zamestnanci správcu dane neumožnili žalobcovi účasť pri dokazovaní, čo do znaleckého dokazovania ohľadom zabezpečenej ERP, o ktorej bola vyhotovená technická expertíza, z ktorej zamestnanci správcu dane vychádzajú. Zamestnanci správcu dane zároveň nedbali na zachovanie práva žalobcu, najmä na právo mať umožnenú účasť pri dokazovaní

v priebehu daňovej kontroly. Žalobca navrhol do ukončenia vyrubovacieho konania vykonať znalecké dokazovanie na prepadnutú ERP. Prvostupňový orgán naopak, bez náležitého odôvodnenia svojvoľne a arbitrárne nevykonal dôkazy navrhnuté žalobcom a zaťažil napadnuté rozhodnutie do tej miery, že je nepreskúmateľné, keďže neuviedol žiadne kritéria a úvahy, ktoré ho viedli k odmietnutiu vykonania navrhnutých dôkazov. Vo vzťahu k návrhu daňového subjektu prvostupňový orgán jednou vetou uzatvoril, že pre správcu dane je technická expertíza dostačujúcim dôkazným prostriedkom, ďalej že pre správcu dane sú údaje obsiahnuté v technickej expertíze postačujúce, jej závery nespochybňuje a na základe takéhoto odôvodnenia neumožní žalobcovi realizovať návrh na vykonanie dôkazu - znaleckého posudku ohľadom ERP.

12. K vnútornému rozporu záverov žalovaného žalobca uviedol, že prvotné prvotné rozhodnutia správcu dane boli žalovaným zrušené okrem iného aj preto, že správca dane sa v rámci dokazovania ohľadom skutočného prijatia tržby len na technickú expertízu a vyjadrenie zamestnanca E. A. zachytené v zápisnici z miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017. Je potrebné taktiež jednoznačne odmietnuť tvrdenia žalovaného o súvisi miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017 a zdaňovacím obdobím, za ktoré je vydané napadnuté rozhodnutie. Vzhľadom na časovú diskontinuitu je absolútne vylúčená akákoľvek spojitosť medzi dotknutým zdaňovacím obdobím a miestnym zisťovaním, ktoré sa uskutočnilo o niekoľko rokov neskôr. Záver žalovaného je absolútne mylný aj v tejto časti napadnutého rozhodnutia. Miestne zisťovanie v roku 2017 nemá objektívne akýkoľvek vplyv na udalosti, ktoré sa uskutočnili v zdaňovacom období, pre ktoré je vydané napadnuté rozhodnutie a miestne zisťovanie z roku 2017 nie je dôkazom o skutočnostiach, ktoré sa udiali v zdaňovacom období, pre ktoré je vydané napadnuté rozhodnutie. Osoba E. A., na ktorú sa žalovaný odvoláva v dotknutom zdaňovacom období pre žalobcu ani len nepracovala. Nie je teda zrejme ako môže žalovaný z tvrdení tejto osoby odvodzovať skutkový stav vo veci. Zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Nevedno ako môže žalovaný odvodzovať zisťovanie skutkového stavu v dotknutom zdaňovacom období od skutočností, ktoré žalovaný popisuje v roku 2017.

13. K neexistencii dôkazov preukazujúcich existenciu zdaniteľných plnení žalovaný uviedol, že podľa údajov technickej expertízy: „bolo jednoznačne preukázané, že daňový subjekt vykonával tlač falošných pokladničných dokladov, ktoré sa do kontrolných záznamov nezaznamenávali.“ Toto hodnotenie a tvrdenie žalovaného je len subjektívnym tvrdením žalovaného. V celom dokazovaní vedenom správcou dane nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukázal, že ktorýkoľvek doklad, ktorý žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza bol v dotknutom zdaňovacom období vytlačený. Správca dane a žalovaný avšak uvádzajú slovo jednoznačne, pričom v priebehu dokazovania bolo vykonaných množstvo (síce nezákonne získaných) dôkazov, ktoré tvrdenia správcu dane o „jednoznačnom“ tlačení falošných dokladov v celom rozsahu vyvracajú. Tieto dôkazy žalobca komplexne a detailne analyzoval aj v odvolaní proti rozhodnutiu proti rozhodnutie správcu dane. Žalovaný sa však konkrétnymi skutočnosťami uvedenými jednotlivými svedkami vôbec nezaoberal. Na tomto mieste avšak v žiadnom prípade nemožno akceptovať tvrdenie žalovaného o jednoznačnom zistení správcu dane, keďže správca dane ani žalovaný nemajú na svoje tvrdenie žiadny dôkaz a tvrdenia sú opakovane výsledkom nedostatočne zisteného skutkového stavu. Rovnako je následne neodôvodnený záver žalovaného o krátení tržieb. Vzhľadom na skutočnosť, že tržba je suma peňažných prostriedkov, ktorá je získaná za predaj tovarov, vykonané práce alebo poskytnuté služby, ak žalovaný používa termín tržba, musí správca dane preukázať existenciu tržby. V spojitosti s konaním, ktoré je vedené voči daňovému subjektu za dotknuté zdaňovacie obdobie správca dane nevykonal jediný dôkaz, ktorý by potvrdil existenciu tržby a jej následné prijatie daňovým subjektom. Žalovaný síce tvrdí, že žalobca mal údajne prijímať tržby, avšak správca dane ani žalovaný na preukázanie svojich tvrdení neuvádzajú jediný dôkaz, ktorý by uvedené tvrdenie preukázal. Ohľadom reálneho prijatia tržby sa žalovaný obmedzil v podstate na konštatovanie o tom, že pri ERP by musel byť inštalovaný kamerový systém, ktorý avšak inštalovaný nebol a teda žalovaný ani správca dane nevedeli preukázať existenciu prijatia tržieb. Toto strohé konštatovanie správcu dane uvedené v jednej vete napadnutého rozhodnutia je absolútnym popretím hmotnoprávneho predpisu, ktorým je zákon o DPH. Ak žalovaný ani správca dane v rámci daňového konania vo vzťahu k dotknutému zdaňovaciemu obdobiu nezabezpečili jediný dôkaz o prijatí reálnom prijatí tržby, nevedno ako mohlo vôbec dôjsť k určeniu rozdielu dane a prednesení tvrdení ohľadom existencii tržieb. Žalovaný a prvostupňový daňový orgán nijako zákonne nepreukázali, aby žalobca prijal peňažné plnenie od zákazníkov na základe dokladu obsahujúceho údaj Hotovosť. Závery v napadnutom rozhodnutí sú v zmysle uvedeného postavené na nesprávnom právnom posúdení danej veci, čo je dôvodom na zrušenie napadnutého rozhodnutia postupom podľa ustanovenia § 191 odsek 1 písmeno c) SSP.

Na základe uvádzaných žalobných dôvodov preto podľa žalobcu je dôvodom na zrušenie rozhodnutia napadnutého žalobou aj dôvod uvedený v § 191 ods. 1 písm. e) a f) SSP.

### III.

#### Vyjadrenie žalovaného k žalobe

14. K podanej žalobe sa písomným stanoviskom zo dňa 18.03.2021 vyjadril žalovaný a to k námietkam týkajúcim sa nulity rozhodnutí a nulity protokolu. Odvolací orgán uviedol, že sa s týmito námietkami podrobne zaoberalo v napadnutom rozhodnutí o odvolaní, tam k predmetným námietkam žalovaný uviedol, že daňový subjekt považuje neuviedenie dodatku obchodného mena fyzickej osoby, Club Hotel OLYMPIA, v zmysle §9 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. (druhá veta) za taký nedostatok, ktorý spôsobuje nulitu rozhodnutia v zmysle § 64 ods. 2 písm. b) daňového poriadku. Dodatok v zmysle § 9 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. (druhá veta) nie je povinnou náležitosťou rozhodnutia podľa § 63 ods. 3 písm. c) Daňového poriadku. Navyše z výpisu zo živnostenského registra vyplýva, že daňový subjekt P. E. vykonáva živnosť podľa IČO XX XXX XXX, ktoré je zhodné s údajom, ktorý uviedol správca dane v napadnutom rozhodnutí. Daňový subjekt tiež namietal nezákonnosť protokolu z dôvodu nesprávneho označenia sídla žalobcu, k tomu žalovaný uvádza, že v zmysle § 4 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. v nadväznosti na § 2 ods.3 zákona č. 479/2009 Z.z. v znení účinnom do 30.06.2009, t.j. aj v čase vydania protokolu z daňovej kontroly, prezident finančnej správy mohol zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta daňového úradu. Daňový úrad Prešov má zriadenú pobočku Poprad ako svoju organizačnú zložku a je zrejmé, že pobočka Poprad patrila do územnej pôsobnosti Daňového úradu Prešov a vykonávala jeho činnosti ako organizačná zložka tohto správcu dane. Ide teda o čisto formálny nedostatok, okrem ktorého protokol spĺňa všetky zákonom požadované náležitosti.

15. K námietke týkajúcej sa nezákonnosti dôkazov vykonaných vo vyrubovacom konaní Finančné riaditeľstvo uvádza, že výsluchy svedkov vykonal správca dane na základe právneho názoru odvolacieho orgánu, ktorý postupoval podľa znenia § 74 ods. 4 Daňového poriadku - ak 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. Žalobca považuje výsluchy svedkov za nezákonný dôkaz, keďže ani v jednom momente daňového konania nepredniesol návrh na vykonanie tohto dôkazu. Tento argument žalobca vyvrátil s poukazom na § 24 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého dokazovanie vedie správca dane, preto nie je viazaný iba návrhmi daňového subjektu. K rozhodnutiam na, ktoré poukázal žalobca, žalovaný odkazuje na napadnuté rozhodnutie o odvolaní, v ktorom uviedol, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžfk/10/2016 pojednáva o situácii, keď správca dane nedodrжал zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní znovu opakoval všetky získané dôkazy, ktoré vykonal počas kontroly s cieľom nadobudnúť ich zákonnosť. Následne vydal rozhodnutie, ktoré vychádzalo z protokolu i skutočností zistených počas trvania nezákonne vykonanej daňovej kontroly a z opakovaného dokazovania počas vyrubovacieho konania. K rozsudku KS v Prešove sp.zn. 3S/46/2016 uvádza, že predmetom tohto rozsudku je riešenie sporu, keď správca dane po zrušení ním vydaného rozhodnutia a vrátení veci na ďalšie konanie vykonával dokazovanie zvláštnej iniciatívy. Uvedené judikáty nemožno podľa názoru žalovaného použiť na tento prípad, lebo pojednávajú o skutkovo rozdielnych skutočnostiach.

16. K ďalším námietkam žalobcu týkajúcim sa výpovedí zamestnancov Finančné riaditeľstvo SR uviedlo, že sa oboznámil so všetkými zápisnicami, v ktorých sú uvedené výpovede svedkov a na základe všetkých výpovedí konštatoval, že zamestnanci si nepamätali funkcie, ktoré používali pri práci s ERP a uviedol konkrétne výpovede z ktorých vychádzal.

17. Žalobca uviedol, že svedok - D. X. Q., servisný technik dodávateľa pokladničného systému „ASSECO BLUEGASTRO“, výslovne vyvrátil tvrdenia správcu dane o akejsi nefiskálnej tlačiarňi, ktorá by sa mala nachádzať v dotknutom zdaňovacom období v prevádzke žalobcu. Žalovaný nesúhlasí s uvedeným tvrdením žalobcu. Vykonaná technická expertíza potvrdila, že P. E. bola zabezpečená na predajnom mieste Club Hotel OLYMPIA nefiskálna tlačiareň, ktorá slúžila na tlač falošných pokladničných dokladov. Falošný ochranný znak „MF“ bol preddefinovaný v pamäti tejto tlačiarne ako „obrázok“ (bitmapa) a jeho tlač pri falošných pokladničných dokladoch bola vyvolávaná sekvenciou 1C 70 01 00 (FS p) (sekvencia slúžiaca na tlač grafických obrazcov uložených v non-volatile pamäti nefiskálnej tlačiarne).

18. K námietkam zaujatosti žalovaný dôvodil, že o podaných námietkach zaujatosti žalobcu voči jednotlivým zamestnancom správcu dane bolo rozhodnuté samostatnými rozhodnutiami č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 10.10.2019, č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 09.10.2019 a č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 09.10.2019, ktoré boli doručené žalobcovi a sú súčasťou predloženého administratívneho spisu. Námietky zaujatosti boli vznesené v súvislosti s ústnymi pojednávaniami, ktoré správca dane

vykonan po tom, čo ho k tomu zaviazal odvolací orgán vo vydanom rozhodnutí. Správca dane nebol účastníkom týchto pojednávani, iba ich zabezpečil. Vykonané boli na návrh žalobcu, aby mu bolo umožnené klásť otázky zamestnancom colného úradu, ktorí vypracovali technickú expertízu zabezpečenej ERP.

IV.

Replika žalobcu

19. K vyjadreniu žalovaného reagoval písomným stanoviskom zo dňa 21.04.2021 právny zástupca žalobcu, ktorý zotrval na žalobných dôvodoch a navrhol žalobe vyhovieť.

V.

Záver správného súdu

20. Správny súd s poukazom na príslušné ustanovenia zákona č. 162/2015 Správneho súdneho poriadku (ďalej len S.s.p.) postupoval v intenciách uvedenej právnej normy. Správny súd uznesením sp. zn. 2S/99/2020-278 dňa 27.04.2021 rozhodol o odklade vykonateľnosti podanej žaloby.

21. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní účinného v čase začatia daňovej kontroly (oznámenie z 05.02.2018). sa pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

22. Podľa ods.3 citovaného zákona, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

23. Podľa ods.6 citovaného zákona, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

24. Podľa § 4 ods. 1 citovaného zákona, správcom dane je daňový úrad, colný úrad a obec.

25. Podľa § 24 ods. 1 citovaného zákona, má daňový subjekt povinnosť preukazovať skutočnosti, ktoré skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

26. Podľa § 24 ods.2 citovaného zákona, správca dane vedie dokazovanie pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

27. Podľa § 24 ods. 3 citovaného zákona, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

28. Podľa § 24 ods. 4 citovaného zákona, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

29. Podľa § 26 ods. 2 Daňového poriadku, štátne kontrolné orgány sú povinné oznamovať správcovi dane výsledky kontrol, ak z týchto výsledkov vyplýva, že došlo alebo mohlo dôjsť k neplneniu daňovej povinnosti.

30. Podľa ods.7 citovaného zákona, každý, kto má písomnosti, listiny a iné veci, ktoré môžu byť dôkazom pri správe daní, je povinný na výzvu správcu dane písomnosti, listiny a iné veci vydať alebo zapožičať.

31. Podľa § 45 ods. 1 Daňového poriadku, má daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo na predloženie a) písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly a služobného preukazu zamestnanca správcu dane, okrem zamestnanca správcu dane, ktorým je obec, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia, d) nahliadnúť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní, f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim a g) nahliadnúť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

32. Podľa ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, má kontrolovaný daňový subjekt povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

33. Podľa § 60 ods. 5 Daňového poriadku, zamestnanec príslušného orgánu, o ktorého nezaujatosti sú pochybnosti, môže do doby, keď bude rozhodnuté o tom, či je zaujatý, vykonať vo veci len nevyhnutné úkony.

34. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

35. Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu: vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane. Ak je vec vrátená na ďalšie vyrubovacie konanie, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorého rozhodnutie bolo zrušené.

36. Podľa § 68 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, ak a) sa daňový subjekt vzdá práva na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole, b) daňový subjekt nemá pripomienky k zisteniam v protokole, c) sa daňový subjekt nevyjadrí k protokolu v lehote určenej správcom dane vo výzve; v tom prípade správca dane o tejto skutočnosti spíše úradný záznam.

37. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného

záznamu, najneskôr však do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej správcom dane podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitost' prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán.

38. V § 68 ods. 3 Daňový poriadok zaviedol novinky vo vyrubovacom konaní oproti doterajšej právnej úprave v zákone o správe daní, a to:

- daňový subjekt môže aj po vykonanej daňovej kontrole navrhovať a predkladať ešte ďalšie dôkazy ;
- správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie a miestne zisťovanie (len dôkazy, ktoré preukázateľne nemohol predložiť počas daňovej kontroly). (Komentár ASPI- Daňové právo s vysvetlivkami L, 2., 3. zväzok, Wolters Kluwer, s.r.o.).

39. Podľa § 74 ods.2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

40. Podľa § 9 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8.

41. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

42. Podľa § 70 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, platiteľ je povinný viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách; osobitne vedie záznamy o dodaní tovarov a služieb do iného členského štátu, o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, o prijatí služieb z iného členského štátu a o dovoze tovaru. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. Na účely odpočítania dane vedie platiteľ záznamy v členení na tovary a služby s možnosťou odpočítania dane, bez možnosti odpočítania dane a s možnosťou pomerného odpočítania dane, v záznamoch platiteľ uvedie zdaňovacie obdobie, v ktorom vykonal odpočítanie dane alebo pomerné odpočítanie dane. Platiteľ vedie záznamy aj o platbách prijatých pred dodaním tovarov a služieb a o platbách poskytnutých pred dodaním tovarov a služieb. Člen skupiny je povinný viesť osobitne záznamy o dodaní tovarov a služieb ostatným členom skupiny.

43. Podľa § 4b ods. 1 zákona č. 289/2008 Z.z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice v znení účinnom do 31.12.2019, konanie o certifikácii vykonáva Colný úrad Bratislava.

44. Podľa § 17a ods. 1 zákona č. 289/2008 Z.z., o používaní elektronickej registračnej pokladnice v znení účinnom do 31.12.2019. colný úrad alebo daňový úrad môže zabezpečiť elektronickejšiu registračnú pokladnicu vrátane akéhokoľvek prístroja, ktorý je na elektronickejšiu registračnú pokladnicu pripojený pevne alebo prostredníctvom bezdrôtovej technológie, najmä počítač, notebook, externý disk, USB kľúč, úložisko dát, peňažná zásuvka, čítačka kariet, ak existuje dôvodné podozrenie z pozmeňovania údajov v elektronickej registračnej pokladnici alebo v kontrolnom zázname alebo ak elektronickejšia registračná pokladnica nespĺňa požiadavky podľa § 4 ods. 2 až 4.

45. Podľa § 17a ods. 2 zákona č. 289/2008 Z.z., o používaní elektronickej registračnej pokladnice v znení účinnom do 31.12.2019. colný úrad alebo daňový úrad, ktorý zabezpečil elektronickejšiu registračnú pokladnicu, požiada Colný úrad Bratislava o technickú expertízu. Colný úrad Bratislava posúdi odôvodnenosť vykonania technickej expertízy. Ak nie je dôvod na vykonanie technickej expertízy. Colný úrad Bratislava vráti elektronickejšiu registračnú pokladnicu colnému úradu alebo daňovému úradu, ktorý vydá rozhodnutie o zrušení rozhodnutia o zabezpečení elektronickej registračnej pokladnice.

46. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia v rozsahu uvedenom v žalobe a jednohlasne dospel k záveru, že rozhodnutia tak žalovaného, ako aj správcu dane je potrebné zrušiť z dôvodu nesprávneho právneho záveru s poukazom na ustanovenie § 191 ods. 1 písm. c/ S.s.p. s poukazom na obsah ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Správny súd pri svojom rozhodnutí vychádzal z judikatúry NS SR, pričom poukazuje na rozsudok NS SR zo dňa 03.10.2017 sp. zn. 4Sžfk/10/2016, v ktorom NS SR sa s poukazom na ustálenú judikatúru Ústavného súdu SR s rozhodnutím a postupom žalovaného v tejto nemôže stotožniť. Podľa odvolacieho súdu. v prípade, že bolo najvyšším súdom právoplatne rozhodnuté, že v predmetnej veci nebola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly, nie je v súlade so zákonom zistený postup správcu dane, t.j., aby správca dane po doručení rozsudku najvyššieho súdu pokračoval vo vyrubovacom konaní a opakovane vykonal nové dokazovanie, v rozsahu, ktorý mu

patrí vykonávať počas daňovej kontroly. Najvyšší súd je názoru, že vo vyrubovacom konaní možno vykonať len dôkazy, ktoré navrhne vykonať samotný daňovník postupom podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, t.j. tie, ktoré navrhne v lehote stanovenej správcom pri vyjadrení sa k Protokolu o výsledkoch daňovej kontroly. V žiadnom prípade nie je podľa daňového poriadku možné akceptovať postup správcu dane z tohto prípadu a to, že v rámci vyrubovacieho konania zopakoval všetky dôkazy vykonané počas nezákonne vykonanej kontroly s úmyslom docieľiť ich zákonnosť. Taký postup správcu dane nie je v súlade so zákonom, pretože rozhodnutie, ktoré vydal po následnom vyrubovacom konaní, vychádza aj z protokolu a zo skutočností zistených jednak počas trvania nezákonnej daňovej kontroly a dokazovania zopakovaného počas vyrubovacieho konania. Avšak nešlo o dôkazy, ktoré by navrhoval vykonať žalobca. Odvolací súd má za to, že daňová kontrola, pri výkone ktorej nebola dodržaná zákonom stavená lehota je nezákonná, a teda je nepochybné, že v následnom postupe správcu dane nemožno použiť žiadne dôkazy získané počas trvania nezákonnej kontroly, bez ohľadu na to, či jednotlivé dôkazy boli uskutočnené v rámci zákonnej lehoty alebo až po jej prekročení. Podľa odvolacieho súdu taktiež nie je v súlade s právnym poriadkom Slovenskej republiky, keď správca dane po vydaní právoplatného rozsudku najvyššieho súdu konštatujúc v ňom, že nebola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly, pokračuje v konaní tým spôsobom, že vstúpi do vyrubovacieho konania, v ktorom zopakuje dokazovanie, ktoré správca dane môže vykonať podľa zákona v procese daňovej kontroly. Takýto postup správcu dane je v rozpore s princípom právnej istoty. Správca dane môže v takomto prípade mal preskúmať existenciu zákonných podmienok na prípadnú opätovnú daňovú kontrolu, rešpektujúc príslušné ustanovenia daňového poriadku a v prípade, že takýto postup daňový poriadok neumožňuje, správca dane by mal konanie skončiť bez dorubenia dane. 4.25 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. Vzhľadom na uvedené, odvolací súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu, sú nezákonné, pretože obe boli vydané na podklade nezákonne uskutočnenej daňovej kontroly, čo už nemôže zvrátiť ani vykonanie niektorých dôkazov vo vyrubovacom konaní. Na predmetné rozhodnutie poukázal aj Krajský súd v Prešove v rozhodnutí zo dňa 19.12.2017, sp.zn. 3S/46/2016,

36. Najzávažnejšie pochybenie v postupe správcu dane aj žalovaného vidí ale správy súd v tom, že po zrušení prvostupňového rozhodnutia a vrátení veci späť do vyrubovacieho konania, správca dane vykonával dokazovanie z vlastnej iniciatívy, t.j. také, na ktoré žalobca nedal podnet postupu podľa §68 ods. 3 Daňového poriadku. 37. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžjk/ 10/2016 zo dňa 03.10.2017, v ktorom najvyšší súd uviedol, že vo vyrubovacom konaní možno vykonať len také dôkazy, ktoré navrhne vykonať samotný daňovník postupom podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, t.j. len tie, ktoré navrhne v lehote stanovenej správcom dane pri vyjadrení sa k protokolu o výsledkoch daňovej kontroly. V žiadnom prípade nie je možné vo vyrubovacom konaní vykonávať nové dokazovanie alebo opakovať dokazovanie, ktoré správca dane mohol a mal podľa zákona vykonať len v procese daňovej kontroly, pričom daňová kontrola je ukončená doručením protokolu ( § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku ).

47. Zároveň poukázal správny súd aj na rozhodnutie NS SR pod sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019, v ktorom ide o konanie o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/12/2018-76 zo dňa 25.10.2018, v ktorom išlo o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 06.11.2017 o určení rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015), v ktorom kasačný súd uviedol: „35. Pokiaľ ide o tvrdenie sťažovateľa ohľadom nesprávneho postupu pri zabezpečovaní ERP, kasačný súd uvádza, že konania vo veci zabezpečenia ERP predstavujú samostatné konania, ktorých výsledkom boli meritorne rozhodnutia o zabezpečení ERP a o ich prepadnutí v prospech štátu. Všetky námietky týkajúce sa týchto konaní a rozhodnutí sťažovateľ mohol a ma! uplatniť v rámci nich. Účelom daňovej kontroly v prejednávanej veci totiž nebolo skúmať, či došlo alebo nedošlo k pozmeňovaniu údajov v ERP alebo kontrolnom zázname, ale kontrola zdaniteľných príjmov sťažovateľa a vyrubenie rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015. “

48. Vo svojom právnom názore sa ďalej riadil krajský súd aj právnym názorom uvedeným v bode 32 z rozhodnutia NS SR sp. zn. 3Sžfk/44/2019 z 10.09.2019, podľa ktorého ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku iba demonštratívne vymenúva dôkazy, ktoré je možné použiť pre dokazovanie pričom nezakazuje použitie aj iných dôkazov získaných v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ak aj kasačný súd považuje právoplatné rozhodnutia o prepadnutí ERP a predovšetkým výsledky technickej expertízy na dôkazy získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, o ktorých dôveryhodnosti nemal dôvod pochybovať. Je bežným postupom správcu dane postupovať v úzkej súčinnosti s inými štátnymi orgánmi a použiť nimi získané informácie ako dôkazy za účelom

správneho vyčíslenia základu dane. Správca dane ani nie je oprávnený vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, pretože ide o odbornú otázku vyžadujúcu si odborné posúdenie Colným úradom Bratislava, OCaFA, ktorý je ako jediný štátny orgán oprávnený vykonávať technické expertízy ERP. Na základe výsledkov technickej expertízy ERP vykonali zamestnanci správca dane ich porovnanie s predloženým účtovníctvom sťažovateľa za dané zdaňovacie obdobie roku 2015 za účelom zistenia rozdielu základu dane, rozdielu dane alebo daňovej straty. Pre spracovanie získaných databáz s ERP a ich porovnanie s predloženým účtovníctvom sťažovateľa postačoval správcovi dane jednoduchý editor (MS Excel). " K žalobnej námietke, podľa ktorej mal správca dane povinnosť skúmať, či vo veci došlo k dodaniu tovaru/ služieb konečným zákazníkom podľa pokladničných dokladov s ERP, správny súd uvádza, že je nelogické a v rozpore so zdravým rozumom sa domnievať, že zamestnanci žalobcu pri poskytovaní reštauračných služieb v G. Č. T., T. XX. W. H. G. R. V. XX. IV. XX. IV.. vyhotovovali napodobeniny pokladničných dokladov bez toho, aby zákazníkom poskytli účtovaný tovar alebo službu. " 49. Na základe preskúmaných rozhodnutí tak žalovaného, ako aj správca dane z dôvodov uvedených v podanej žalobe správny súd dospel jednohlasne k záveru, že rozhodnutia sú 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 žalobcu, ktorý namietal, 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, tieto dôkazy vykonal.

50. Odôvodnenie žalovaného ako odvolacieho orgánu v tom zmysle, že správcovi dane po zrušení jeho prvotného rozhodnutia z 21.11.2018, rozhodnutím zo dňa 03.04.2019 uvedený postup nariadilo vykonať Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán, zákonne neobstojí. Vo svojom názore správny súd vychádzal z obsahu rozhodnutí, ako aj obsahu administratívneho spisu, z ktorého bolo nesporne zistené, že prvostupňové rozhodnutie zo dňa 19.12.2019 v poradí už druhé vydané v danej veci, ktoré bolo po zrušení skoršieho rozhodnutia z 21.11.2018, pričom sa vrátila vec do vyrubovacieho konania, v rámci ktorého správca dane vykonal z vlastnej iniciatívy ďalšie dokazovanie v rozpore s ustanovením § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Po zrušení rozhodnutia správca dane rozhodnutím FR SR z 03.04.2019 správca dane vykonával vo vyrubovacom konaní výsluchy jednak pracovníkov žalobcu, ako aj zamestnancov Colného úradu v Bratislave a svedkov ktorých správca dane pokladal za potrebné vypočuť. Uvedené výsluchy svedkov tak zamestnancov žalobcu, ako aj zamestnancov Colného úradu Bratislava v danom prípade nenavrhol žalobca, resp. jeho právny zástupca, teda správca dane konal v rozpore s ustanovením § 68 ods. 3 Daňového poriadku.

V tomto konaní sa správny súd nezaoberal otázkou duplicitne vydaných rozhodnutí FR SR, nakoľko rozhodnutie FR SR zo dňa 24.04.2020 je predmetom preskúmania v konaní sp. zn. 1S/44/2020 vedenom na Krajskom súde v Prešove.

51. Pokiaľ žalovaný v preskúmanom rozhodnutí argumentoval tým, že správca dane sa riadil právnym názorom vysloveným v zrušujúcom rozhodnutí Finančného riaditeľstva SR ako odvolacím orgánom, konal tak správca dane v rozpore s ustanovením § 68 ods. 3 Daňového poriadku, na ktoré ustanovenie už správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal vyššie.

52. V danom prípade z ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku bezpochyby vyplýva, že ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcovi dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcovi dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených., ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane.

53. Ako vyplýva z citácie uvedeného ustanovenia Daňového poriadku, správca dane takto nepostupoval a konal v rozpore s uvedeným ustanovením keď vykonával v rámci vyrubovacieho konania predmetné dôkazy - výsluchy svedkov nenavrhané žalobcom ako daňovým subjektom vo vyrubovacom konaní.

54. V tejto súvislosti správny súd poukázal na judikatúru NS SR konkrétne rozsudky vydané pod sp. zn. 4Sžfk/10/2016 zo dňa 03.10.2017, ako aj 3Sžfk/44/2019 z 10.09.2019.

55. Vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je možné iba v rozsahu, ktorý navrhne dotknutý daňovník, keďže aj tu platí zásada prejednávacia a 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 v Bratislave vo vyrubovacom konaní.

56. Správny súd dospel k záveru, že rozhodnutie FR SR, ako aj správca dane v medziach žaloby nebolo vydané v súlade so zákonom a preto správny súd žalobou napadnuté rozhodnutia zrušil a vec vrátil žalovanému ako odvolaciemu orgánu na ďalšie konanie s poukazom na ustanovenie § 191 ods. 3,4 S.s.p

57. Keďže uvedeným spôsobom v zmysle ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku správca dane nepostupoval, vo vyrubovacom konaní vykonával ďalšie dokazovanie, ktoré bolo možné vykonať len v rámci daňovej kontroly, v konaní pred orgánom verejnej správy došlo nesprávnym právnym posúdením k takej procesnej vade v konaní, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí.

58. Úlohou správnych orgánov v ďalšom konaní bude postupovať podľa právneho názoru vysloveného v tomto rozsudku, ktorým sú správne orgány viazané (§ 191 ods. 6 S.s.p.).

59. Zároveň správny súd rozhodol o trovách konania s poukazom na úspešnosť žalobcu priznal žalobcovi úplnú náhradu trov konania voči žalovanému v zmysle ustanovenia § 167 ods. 1 S.s.p. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením (§ 175 ods. 2 S.s.p.).

60. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu v pomere 3:0 hlasov (§ 139 ods. 1 S.s.p.).

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu oprávnenému subjektu, ktorú je potrebné podať na Krajský súd v Prešove (§ 443 ods. 2 písm. a) v spojení s § 444 ods. 1 Správneho súdneho poriadku).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len sťažnostné body), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 Správneho súdneho poriadku).

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje vysokoškolské právnické vzdelanie II. Stupňa, ide o konanie o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d), je žalovaným Centrum právnej pomoci (§449 ods. 1,2 Správneho súdneho poriadku).