

Súd: Krajský súd Prešov  
Spisová značka: 1S/49/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200505  
Dátum vydania rozhodnutia: 08. 11. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: doc. JUDr. Peter Molitoris, PhD.  
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8021200505.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedu senátu doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD. a sudcov JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a JUDr. Mariana Hoffmanna PhD., v právnej veci žalobcu A. B. - Club Hotel OLYMPIA s miestom podnikania Partizánska 684/80, 058 01 Poprad, IČO: 14 285 410, zastúpeného konateľom spoločnosti A. B., 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 15. júla 2021 Číslo: 339855/2021, na základe podanej správnej žaloby vo veci správneho trestania jednohlasne takto

### rozhodol:

Z r u š u j e rozhodnutie žalovaného zo dňa zo dňa 15. júla 2021 Číslo: 339855/2021 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad zo dňa 10. marca 2020 Číslo: 100671064/2020 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:

konania voči žalovanému.

I.

Priebeh administratívneho konania

Daňový úrad Prešov vykonal u účtovnej jednotky A. B., C. XXX/XX, C., IČO 14 285 410, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČ DPH D. (ďalej ako „žalobca“ alebo „účtovná jednotka“) kontrolu dodržiavania ustanovení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 431/2002 Z. z.“) za účtovné obdobie rok 2016.

Žalobca v účtovnom období roka 2016 viedol jednoduché účtovníctvo a bol povinný ho viesť v súlade so zákonom č. 431/2002 Z. z. a Opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/27076/2007-74 z 13. decembra 2007 č. MF/27076/2007-74 (ďalej „Postupy účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave jednoduchého účtovníctva“).

Colný úrad Prešov, kpt. Nálepku 4, 080 01 Prešov zaslal Daňovému úradu Prešov, pobočka Poprad podnet - žiadosť č. 44321/2018 zo dňa 22.1.2018 o vykonanie daňovej kontroly u žalobcu.

Týmto podnetom boli Daňovému úradu Prešov postúpené informácie týkajúce sa žalobcu z dôvodu, že Colným úradom Prešov bolo pri výkone kontroly v zmysle zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom

do 31.12.2019 (ďalej len „zákon č. 289/2008 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2019“) zistené, že žalobca používal na predajnom mieste Club Hotel OLYMPIA, Partizánska 684/80, Poprad na evidenciu prijatej tržby za predaný tovar elektronickú registračnú pokladnicu (ďalej tiež „ERP“), ktorá nespĺňa požiadavky v zmysle zákona č. 289/2008 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2019, čím vzniklo podozrenie, že daňový subjekt svojím konaním (používaním predmetnej ERP) znižoval daňovú povinnosť spôsobom nezapočítania tržieb z pokladničných dokladov do obratu a následne riadne neodvádzal dane.

Zamestnanci colného úradu vykonali dňa 23.10.2017 u žalobcu na predajnom mieste Club Hotel OLYMPIA, Poprad miestne zisťovanie. Počas miestneho zisťovania zamestnanci colného úradu urobili dva kontrolné nákupy. Prvý kontrolný nákup bol v celkovej výške 20,78 eura. Obsluha (neskôr stotožnená podľa občianskeho preukazu ako E. D.) prevzala od colníka hotovosť vo výške 22,00 eur, odovzdala pokladničný doklad č. 0019, číslo účtu 152310 zo dňa 23.10.2017, Čas tlače 12:37 hod. s prideleným DKP 7171020729358002. Druhý kontrolný nákup bol v celkovej výške 25,37 eura. Obsluha (neskôr stotožnená podľa občianskeho preukazu ako B. F.) vytlačila z ERP za druhý kontrolný nákup pokladničný doklad bez uvedenia čísla, číslo účtu 152313 zo dňa 23.10.2017, čas tlače 12:50 hod. s prideleným DKP 7171020729358002. O miestnom zisťovaní bola spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní č. 1406203/2017.

Po vykonaní kontrolných nákupov sa colníci preukázali obsluhu služobnými preukazmi, a ústnym vyhlásením „Finančná správa Slovenskej republiky“. V krátkom čase sa na prevádzku dostavil manažér prevádzky G. B., ktorému spolu s obsluhou colníci oznámili, že na predajnom mieste vykonali dva kontrolné nákupy. Ďalej bol zamestnancom podnikateľa zakázaný akýkoľvek kontakt s ERP a odporúčené používanie paragónov. Colníci vykonali obhliadku okolia ERP a vyzvali manažéra, aby umožnil colníkom prístup k ERP, a aby predložil knihu ERP, svoj občiansky preukaz a živnostenský list. Manažér G. B. predložil colníkom knihu ERP a občiansky preukaz, živnostenský list nepredložil.

Na výzvu colníkov prítomný manažér z kontrolovanej ERP vytlačil prehľadovú uzávierku zo dňa 23.10.2018, čas tlače 13:00 hod. s počtom dokladov zahrnutých do prehľadovej uzávierky 25 a sumou obratu 219,76 eura. Následne manažér na výzvu colníka zaúčtoval a vytlačil pokladničný doklad bez uvedenia čísla, číslo účtu 152318 zo dňa 23.10.2017 na sumu 1,10 eura tak, že na jeho uzavretie použil funkciu Hotovosť\*. Uvedený doklad bol vytlačený cez tlačiareň (nefiškálna), ktorá sa nachádzala pod fiškálnou tlačiarňou E-Fox. Následne bola vytlačená ďalšia prehľadová uzávierka zo dňa 23.10.2017, čas tlače 13:01 hod. s počtom dokladov zahrnutých do prehľadovej uzávierky 25 a sumou obratu 219,76 eura. Pokladničný doklad bez uvedenia čísla, číslo účtu 152318, ktorý obsahoval všetky náležitosti pokladničného dokladu vrátane ochranného znaku „MF“, nebol zaznamenaný do druhej prehľadovej uzávierky, čím vzniklo dôvodné podozrenie z pozmeňovania kontrolného záznamu v ERP.

Následne colníci vykonali odpojenie fiškálnej tlačiarne E-Fox od počítača a pripojili ju k služobnému počítaču, kde prostredníctvom programu od výrobcu fiškálnej tlačiarne ELCOM s.r.o., názov programu Service FP verzia 1.7.1. vykonali tretiu prehľadovú uzávierku zo dňa 23.10.2017, čas tlače 13:38 hod. s prideleným DKP 7171020729358002, počet dokladov 25, suma obratu 219,76 eura a stiahli kontrolné záznamy odo dňa 28.12.2011 do 23.10.2017. Kontrolou kontrolného záznamu zo dňa 23.10.2017 bolo potvrdené, že pokladničný doklad z druhého kontrolného nákupu (číslo účtu 152313) a pokladničný doklad vytlačený na základe výzvy colníka manažérom (číslo účtu 152318) neboli zaznamenané v kontrolnom zázname.

Dňa 15.11.2018 oboznámil správca dane kontrolovanú účtovnú jednotku s výsledkom kontroly dodržiavania ustanovení zákona č. 431/2002 Z. z. za účtovné obdobie rok 2016 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102258682/2018 zo dňa 15.11.2018), podľa ktorej žalobca vykonával tlač falošných pokladničných dokladov vo veľkom rozsahu a opakovane. Celková suma falošných pokladničných dokladov za rok 2016 vypočítaná na základe informácií a dôkazov získaných zo zabezpečenej ERP bola stanovená v sume 180 112,41 eur s DPH (150 093,67 eura bez DPH).

Žalobca v časti zápisnice o ústnom pojednávaní „Návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice“ požiadal správcu dane o možnosť vyjadriť sa k zisteniam v lehote do 15 dní, s čím správca dane súhlasil.

Na Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad bolo dňa 28.11.2018 doručené vyjadrenie účtovnej jednotky k zápisnici o ústnom pojednávaní č. 102258682/2018 zo dňa 15.11.2018. Správca dane sa obsahom vyjadrenia zaoberal a dospel k záveru, že účtovná jednotka nepredložila žiadne nové skutočnosti a dôkazy, ktoré by viedli k zmene preukázaných kontrolných zistení.

O výsledku zistenia z kontroly dodržiavania ustanovení zákona č. 431/2002 Z. z. za účtovné obdobie rok 2016 vyhotovil správca dane protokol č. 100329994/2019 zo dňa 30.1.2019, ktorý žalobca prevzal dňa 1.2.2019.

Žalobcovi bolo dňa 1.2.2019 doručené oznámenie č. 100330787/2019 zo dňa 30.1.2019 o začatí daňového konania o uložení pokuty za účtovné obdobie 2016 za porušenie povinností ustanovených zákonom č. 431/2002 Z. z.

Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 100861280/2019 zo dňa 11.4.2019, ktorým podľa § 38 ods. 2 písm. b) bod 2. zákona č. 431/2002 Z. z. uložil účtovnej jednotke pokutu vo výške 300,00 eur za správny delikt uvedený v § 38 ods. 1 písm. f) zákona č. 431/2002 Z. z. za kontrolované účtovné obdobie rok 2016 za nevedenie účtovníctva podľa § 8 citovaného zákona.

Na základe podkladov postúpených Colným úradom Bratislava, výsledkov vykonanej technickej expertízy ERP, údajov zo zabezpečeného počítača účtovnej jednotky a na základe výsledkov daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2016 (protokol č. 100329994/2019 zo dňa 30.1.2019) bolo podľa správcu dane zistené, že kontrolovaná účtovná jednotka v roku 2016 nepriznala a nezaúčtovala do peňažného denníka medzi príjmy zahrňované do základu dane vo svojom účtovníctve ňou skutočne prijaté tržby v hotovosti v celkovej sume 150 093,67 eura bez DPH, ktoré boli u nej zaznamenané cez ERP prostredníctvom pokladničného programu „TouchCashDesk“. Bolo tiež jednoznačne preukázané, že tieto tržby v roku 2016 kontrolovaná účtovná jednotka dosiahla zo svojej podnikateľskej činnosti, t. j. z poskytovania reštauračných služieb (výroba a predaj hotových jedál, predaj hotových výrobkov, ako sú rôzne alkoholické a nealkoholické nápoje a pod.), a tieto príjmy mali byť predmetom účtovníctva za účtovné obdobie 2016. Uvedené príjmy - účtovné prípady účtovná jednotka nezaúčtovala v účtovnom období 2016 v členení potrebnom na zistenie základu dane z príjmov, nevyščísliła a neodviedla z nich daň z príjmov fyzickej osoby a daň z pridanej hodnoty za rok 2016.

Správca dane v rozhodnutí konštatoval, že žalobca svojím konaním porušil platné ustanovenia zákona č. 431/2002 Z. z. a nepostupoval v súlade s týmto zákonom. Žalobca porušil § 8 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 4 v nadväznosti na § 2 ods. 2, § 3 ods. 1, ods. 3, § 7 ods. 1, ods. 2, § 11 ods. 1, ods. 2 a ods. 3, § 15 ods. 2 písm. b), písm. c) zákona č. 431/2002 Z. z. a § 3 a § 4 Postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave jednoduchého účtovníctva tým, že vo svojom účtovníctve neúčtoval o všetkých skutočnostiach, ktoré nastali pri jeho podnikateľskej činnosti, neúčtoval o prijatých príjmoch a výdavkoch v členení na výdavky ovplyvňujúce a výdavky neovplyvňujúce základ dane.

Podľa správcu dane žalobca sa týmto konaním dopustil správneho deliktu v zmysle § 38 ods. 1 písm. f) zákona č. 431/2002 Z. z., za čo mu uložil pokutu podľa § 38 ods. 2 písm. b) bodu 2. zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, a to do výšky 2 % z celkovej sumy majetku vykázanej vo výkaze o majetku a záväzkoch zostavenom za kontrolované účtovné obdobie roka 2016, najviac však 1 000 000,00 eur.

Daňový subjekt sa proti tomuto rozhodnutiu odvolal.

Žalovaný rozhodnutím č. 101805593/2019 zo dňa 24.7.2019 rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100861280/2019 zo dňa 11.4.2019 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Prvostupňový správny orgán vykonal v rámci vyrubovacieho konania úkony na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016 a tieto použil v zmysle § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej tiež len ako „daňový poriadok“ alebo „zákon č. 563/2009 Z. z.“) v ďalšom konaní týkajúcom sa kontroly dodržiavania ustanovení zákona č. 431/2002 Z. z. za účtovné obdobie rok 2016 u žalobcu. Vypočul zamestnancov žalobcu, ktorí evidovali pokladničné doklady v zmysle technickej expertízy v zdaňovacom období 2016.

Správca dane vo vyrubovacom konaní vypočul dňa 17.10.2019 aj servisného technika ERP servisnej organizácie Asseco Solutions, a.s. H. C. D.. Daňový úrad uskutočnil za účasti žalobcu aj ústne pojednávanie so zamestnancami Colného úradu Bratislava, oddelenia certifikácie a forenznej analýzy npor. H. I. J. a por. K. A. D., ktorí vykonali expertízu ERP.

Dňa 27.1.2020 sa na Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad dostavil zástupca žalobcu za účelom oboznámenia sa o priebehu a výsledkoch dokazovania vykonaného na základe rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR zo dňa 24.7.2019.

O priebehu a výsledkoch dokazovania správca dane spísal s daňovým subjektom zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100271951/2020 dňa 27.1.2020. Správca dane uviedol, že žalobca svojim konaním porušil príslušné ustanovenia zákona č. 431/2002 Z. z. a postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave jednoduchého účtovníctva.

Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 100671064/2020 zo dňa 10.03.2020, ktorým podľa § 38 ods. 2 písm. b) bod 2. zákona č. 431/2002 Z. z. uložil žalobcovi pokutu vo výške 300,00 eur za správny delikt uvedený v § 38 ods. 1 písm. f) zákona č. 431/2002 Z. z. za kontrolované účtovné obdobie rok 2016 za nevedenie účtovníctva podľa § 8 citovaného zákona - toto porušenie malo vplyv na nesprávne vykázanie skutočností v účtovnej závierke.

Daňový subjekt sa proti tomuto rozhodnutiu odvolal. O odvolaní rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím č.339855/2021 zo dňa 15.07.2021 tak, že odvolaním napadnuté rozhodnutie potvrdil.

II.

Zhrnutie rozhodnutia žalovaného

Žalovaný poukázal na výsledky technickej expertízy elektronickej registračnej pokladnice č. DKP 7171020729358002 vydané Colným úradom Bratislava, oddelením certifikácie a forenznej analýzy. Zo strany žalobcu zistil porušenie zákona č. 431/2002 Z. z. okrem iného tým, že nepriznal a nezaúčtoval do peňažného denníka medzi príjmy zahrňované do základu dane skutočne prijaté tržby v hotovosti v celkovej sume 150 093,67 eura bez DPH, ktoré boli u neho zaznamenané cez ERP prostredníctvom pokladničného programu „TouchCashDesk“.

Podľa žalovaného to, že žalobca skutočne vytlačil doklady, ktoré odovzdával zákazníkom za prijaté tržby vyplýva zo zápisnice o miestnom zisťovaní č. 1406203/2017 zo dňa 23.10.2017 a technickej expertízy č. 3449/2018. Technická expertíza č. 3449/2018 preukázala, že žalobca v prevádzke Club Hotel OLYMPIA vykonával tlač falošných pokladničných dokladov vo veľkom rozsahu, opakovane,

minimálne od 30.6.2008 do 23.10.2017. Z technickej expertízy a z vykonaného testovania jednoznačne vyplýva, že doklady popísané v expertíze (tzv. falošné doklady) museli byť vytlačené, pretože možnosť generovať doklad bez jeho tlače nie je v pokladničnom programe BLUEGASTRO prístupná. Pokladničný program je nastavený len na tlač takéhoto dokladu.

Žalovaný ďalej k preukázaniu spáchania správneho deliktu poukázal na to, že Colný úrad Prešov, Stanica Colného úradu Poprad zabezpečil veci, a to počítač HP, fiškálnu tlačiareň typ E-Fox a tlačiareň pripojenú k PC, dátové a zdrojové káble k počítaču a tlačiarni, knihu ERP s certifikátom, fiškálnu pamäť vloženú v knihe ERP. Z vykonania technickej expertízy ERP vyplýva, že zabezpečená elektronická registračná pokladnica bola pripravená na obchádzanie tržieb a predmet č. 2 (nefiškálna tlačiareň) slúžil na tlač falošných pokladničných dokladoch. Žalobca teda vedome ovplyvňoval výšku svojich príjmov, čo svedčí o neúplnosti vedenia účtovníctva za účtovné obdobie 2016 čím sa dopustil správneho deliktu v zmysle § 38 ods. 1 písm. f) zákona č. 431/2002 Z. z.

Žalovaný poukázal aj na vyjadrenia svedkov - zamestnancov Colného úradu Bratislava npor. H. I. J. a por. K. A. D., ktorí potvrdili, že podľa výsledkov technickej expertízy sa v prevádzke účtovnej jednotky Club Hotel OLYMPIA pri tlači dokladov za prijatie tržieb v hotovosti používali dve rôzne funkcie, pričom napodobeniny pravých pokladničných dokladov museli byť vytlačené, aby boli zaevidované. Poukázal aj na výsluchy svedkov - bývalých zamestnancov žalobcu, ktorí evidovali tržby v účtovnom období 2016, pričom ani jeden zo zamestnancov sa jednoznačne a kategoricky nevyjadril, že funkciu Hotovosť\* nepoužíval, takže používanie dvoch funkcií pri evidovaní tržieb v hotovosti jednoznačne nepotvrdil ani nevyvrátil. Taktiež poukázal na výpovede ďalších zamestnancov žalobcu za obdobie rokov 2015-2017 z výpovedí ktorých vyplýva, že sa pamätali na evidovanie tržieb v hotovosti v prevádzke Club Hotel OLYMPIA, a že pri evidovaní tržieb v hotovosti používali dve funkcie - Hotovosť aj Hotovosť\*. Dôkazom o tom, že doklady boli vyhotovované v režime Hotovosť\* a obsahovali údaj Hotovosť\* je podľa žalovaného aj skutočnosť, že tieto sú uložené v databáze programu BLUEGASTRO v internej pamäti. Účtovná jednotka tlačila a vydávala napodobeniny pokladničných dokladov, ktoré sa nenachádzali v kontrolných záznamoch.

K odvolacej námietke žalobcu, že rozhodnutie je nezákonné, keďže obsahuje označenie účtovnej jednotky, ktorá neexistuje, poukázal žalovaný na nesprávnu interpretáciu § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku žalobcom.

K námietke nezákonnosti vykonania výsluchu zamestnancov žalobcu v rámci vyrubovacieho konania bez toho, aby takéto výsluchy boli žalobcom navrhované poukázal žalovaný na to, že príslušných zamestnancov účtovnej jednotky vypočul správca dane na základe rozhodnutia FR SR č. 101805593/2019 zo dňa 24.7.2019 v zmysle § 74 ods. 4 daňového poriadku.

Žalovaný sa podrobne vyjadril k preukázaniu skutkového stavu jednotlivými svedeckými výpoveďami, pričom osobitne poukázal na konanie syna žalobcu G. B., ktorý bol manažérom kontrolovanej prevádzky a preto malo byť v jeho záujme podať správcovi dane potrebné vysvetlenia, ktorými by objasnil skutočnosti zistené technickou expertízou, a odpovedať na otázky, čo však odmietol.

Pokiaľ žalobca argumentoval nezákonnosť vykonaných výsluchov svedkov – zamestnancov žalobcu rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/10/2016 zo dňa 3.10.2017 a rozsudkom Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3S/46/2016 zo dňa 19.12.2017 žalovaný konštatoval, že oba rozsudky vzhľadom na zistený skutkový stav nemožno aplikovať na daný prípad.

Podľa žalovaného už technickú expertízu zabezpečenej ERP možno považovať za dostatočný dôkaz o tom, že daňový subjekt nepriznal daň z časti tržieb, ktoré boli prijaté, ale neboli zaznamenané v kontrolných záznamoch ani vo fiškálnej pamäti ERP a nebola z nich priznaná daň z príjmov. Podkladom

preukázania tržieb iných, ako boli deklarované v daňovom priznaní, je aj skutočnosť zistená na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017, kde sa za prítomnosti colníkov používali 2 tlačiarne. Ďalším dôkazom o existencii druhej tlačiarne je aj fotodokumentácia na CD nosiči z prevádzky, ktorá je prílohou zápisnice o miestnom zisťovaní. Technická expertíza vykonaná Colným úradom Bratislava je jednoznačným dôkazom o tom, že nefiskálna tlačiareň (predmet č. 2), ktorá sa nachádzala na prevádzke daňového subjektu, slúžila na obchádzanie tržieb. Na závere žalovaného preto nič nemení ani to, že vypočutí svedkovia – zamestnanci žalobcu nepotvrdili, ale ani nevyvrátili existenciu predmetu č. 2, resp. uviedli, že pri evidencii tržieb v ERP používali funkciu Hotovosť a Hotovosť\*, pričom nevedeli uviesť rozdiel medzi nimi.

Vypočutím svedkov bolo tiež podľa žalovaného jednoznačne preukázané, že tržby od zákazníkov boli evidované v ERP, doklady evidované v ERP boli vytlačené a tržby boli vždy prijaté od zákazníkov na základe vytlačených dokladov odovzdaných zákazníkom. Týmito dôkazmi bolo preukázané, že pri tlači falošných pokladničných dokladov sa v prevádzke žalobcu bežne používala funkcia Hotovosť\* s cieľom nepriznávať tržby a daň z týchto tržieb. K námietke o nepreukázaní prijatia tržieb žalobcom žalovaný na základe dokladu označeného údajom Hotovosť\*, a že bol takýto doklad vôbec vytlačený žalovaný poukázal na výpoveď svedka H. D., ktorý potvrdil, že doklad, ktorý sa nevytlačí, sa neuloží do kópií dokladov, ale zapíše sa záznam o doklade do databázy. Teda, ak by pri použití funkcionality Hotovosť\* doklady neboli vytlačené, neboli by vytvorené ich kópie, ale len záznam v databáze. Taktiež Technickou expertízou ERP č. 3449/2018 bolo potvrdené, že všetky doklady, ktorých presné kópie sa našli v systéme BLUEGASTRO, boli jednoznačne poslané na tlač.

Žalovaný tiež nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že doklady zaevidované v internej databáze nemohli byť použité pri bežnom obchodnom styku a nemohla byť na ich základe prijatá tržba. Zo skutočností v technickej expertíze a zistení pri ústnych pojednávaniach so zamestnancami Colného úradu Bratislava, ktorí vykonali technickú expertízu ERP č. 3449/2018, vyplýva, že všetky doklady, ktorých presné kópie sa našli v systéme BLUEGASTRO, boli jednoznačne poslané na tlač. Celý systém BLUEGASTRO v stave, ako bol zabezpečený pri miestnom zisťovaní, jednoznačne preukazuje účel týchto dokladov, a to prijímanie tržby, čo bolo aj preukázané v rámci miestneho zisťovania.

Žalovaný k námietke, že správca dane procesne pochybil pri výsluchu npor. Ing. Šprteľa a por. Bc. Strapka, keďže voči zamestnancom správcu dane, ktorí na ústnom pojednávaní vykonali výsluch týchto osôb bola dňa 7.10.2019 vznesená námietka zaujatosti podaná aj voči celému Daňovému úradu Prešov, pobočka Poprad uviedol, že žalobca v podanej námietke neuviedol konkrétne mená a priezviská zamestnancov správcu dane, voči ktorým námietka smeruje a neuviedol ani dôvody a dôkazy o ich zaujatosti a tiež neuviedol deň, kedy sa dozvedel skutočnosti preukazujúce vylúčenie týchto zamestnancov. Na takto podanú časť námietky, ktorá nespĺňa náležitosti námietky podľa ustanovenia § 60 ods. 4 daňového poriadku správca dane neprihliadal. V ďalšej časti podania žalobca prostredníctvom zápisnice o ústnom pojednávaní č. 102245661/2019 zo dňa 26.9.2019 konkretizoval dôvody, a tým aj osoby, voči ktorým námietka smeruje. O tejto časti námietky rozhodol najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec voči dotknutým zamestnancom v súlade s § 60 daňového poriadku oznámením č. 102342063/2019 zo dňa 10.10.2019, ktoré daňový subjekt prevzal dňa 18.10.2019. Dňa 9.10.2019 sa na Colný úrad Bratislava, dostavil daňový subjekt A. B. v zastúpení A. C. L., kde sa uskutočnilo ústne pojednávanie. Na tomto ústnom pojednávaní bolo účtovnej jednotke umožnené klásť otázky zamestnancom Finančného riaditeľstva SR. Následne na základe námietky účtovnej jednotky správca dane spísal so zamestnancami colného úradu dve zápisnice. Predmetné ústne pojednávanie sa konalo na základe požiadavky žalobcu, bol vopred dohodnutý termín ústneho pojednávania tak, aby vyhovoval aj žalobcovi. Žalobca dostal včas písomné oznámenie o termíne a mieste konania ústneho pojednávania, rovnako aj Colný úrad Bratislava. V deň konania ústneho pojednávania dňa 9.10.2019 na colnom úrade podal zástupca daňového subjektu do zápisníc námietku konania tohto ústneho pojednávania s tým, že podal námietku zaujatosti. Zamestnanci správcu dane následne zistili, že námietka bola podaná 7.10.2019, t. j. 2 dni pred dátumom konania ústneho pojednávania, ktoré bolo vopred dohodnuté a konalo sa na CÚ v Bratislave, Z uvedeného dôvodu správca dane úkony, ktoré vykonal, považoval za nevyhnutné, s čím sa už vysporiadal aj v zápisniciach o ústnom pojednávaní spísaných s colníkmi. Podľa § 60 ods. 5 daňového poriadku môže zamestnanec príslušného orgánu, o

ktorého nezaujatosti sú pochybnosti, do doby, keď bude rozhodnuté o tom, či je zaujatý, vykonať vo veci len nevyhnutné úkony. Správca dane považoval tieto ústne pojednávania za neodkladné úkony, ktorých účelom bolo umožniť kontrolovanej účtovnej jednotke výkon jej práv, ktoré žiadala v odvolacom konaní. Preto nemožno považovať účasť osoby H. I. A. na ústnom pojednávaní za porušenie ustanovenia § 60 ods. 5 citovaného zákona.

Pokiaľ žalobca namietal v odvolaní tvrdenia správcu dane o súvise miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017 a zdaňovacím obdobím, za ktoré je vydané napadnuté rozhodnutie, vzhľadom na časovú diskontinuitu, žalovaný uviedol, že pri tomto miestnom zisťovaní bol obsluhou vytlačený z nefiškálnej tlačiarne pokladničný doklad s hviezdíčkou, odovzdaný zákazníkovi (colníkovi), na základe ktorého bola prijatá platba (tržba), a ktorý nebol zaznamenaný vo fiškálnej pamäti pokladnice. To, že všetky pokladničné doklady označené Hotovosť\* boli vytlačené, je nepochybné. Vyplýva to z technickej expertízy, ako aj z výpovede H. C. D.. Technická expertíza potvrdila, že cez fiškálnu tlačiareň vytlačené pokladničné doklady boli zaznamenávané v prevádzkovej pamäti a v kontrolnom zázname. Okrem toho bolo možné fiškálnu tlačiareň použiť na nefiškálne platby, t. j. také, pri ktorých nedochádza k priamej finančnej úhrade. Všetky doklady vytlačené na inej ako fiškálnej tlačiarňi nie sú zaevidované vo fiškálnej pamäti, čo uviedol aj servisný technik. Technická expertíza zas preukázala, že cez fiškálnu tlačiareň okrem originálov fiškálnych dokladov je možné tlačiť aj kópie nefiškálnych dokladov, resp. aj falošných pokladničných dokladov označených ako Hotovosť\*. Toto bolo preukázané aj v deň miestneho zisťovania, keď bola vytlačená aj interná uzávierka s názvom „Denný predaj, transakcie“. V tejto boli zaznamenané všetky vytlačené doklady v systéme BLUEGASTRO, ktorý čísloval doklady v rade bez prerušenia bez ohľadu na to, či šlo o pravé alebo falošné doklady. Presne zaznamenávala, aké doklady boli vytlačené spolu s príznakom, t. j., či ide o pravý alebo falošný doklad. Je dôležité zdôrazniť, že takto vytlačená interná uzávierka nebola uzávierkou dennou, resp. fiškálnou a doklady označené ako Hotovosť\* v nej zobrazené boli len kópiou už predtým vytlačených dokladov s týmto označením. V súvislosti s týmto zistením H. C. D. doplnil odpoveď na otázku správcu dane č. 22, že pri nevytlačení dokladu sa neuloží jeho kópia, ale do databázy sa zapíše len záznam o doklade. V praxi to znamená, že v databáze nie je uložené celé vyobrazenie nevytlačeného dokladu, ale len akási informácia o ňom, t. j. nie jeho vyobrazenie (fyzický vzhľad), ale len údaj o doklade. V databáze systému BLUEGASTRO však bol nájdených veľký počet kópií (kompletných vyobrazení) dokladov. Originály falošných dokladov (prvýkrát vytlačený doklad s označením Hotovosť\*), ako vyplýva z technickej expertízy a odpovede H. C. D. na otázku č. 16 a z doplnenia odpovede na otázku č. 22, nemohli byť vytlačené cez fiškálnu tlačiareň, keďže doklady s označením Hotovosť\* sa neukladajú do prevádzkovej pamäti a kontrolného záznamu. To bolo preukázané aj pri miestnom zisťovaní a aj vyššie spomenutou expertízou a odpoveďami servisného technika. Je teda zrejme, že na prevádzke daňového subjektu nemohla byť len fiškálna tlačiareň, ale aj nefiškálne zariadenie - tlačiareň, ktorá umožnila tlač takýchto dokladov, a tým aj obchádzanie fiškálnej pamäte registračnej pokladnice. V zdaňovacom období 2016, v ktorom bola použitá technická expertíza ako dôkaz v daňovom konaní, boli v databáze systému BLUEGASTRO nájdené kompletne vyobrazenia dokladov s označením Hotovosť\*, ktoré boli bez pochyb vytlačené, a to nebolo možné vykonať inak ako cez nefiškálnu tlačiareň.

K prijímaniu tržieb v danom účtovnom období žalovaný uviedol, že účtovnou jednotkou uvádzané miestne zisťovanie odhalilo okrem konkrétneho porušenia zákona v ten deň aj celý zmysel technickou expertízou nájdených dokladov s označením Hotovosť\* a nefiškálneho zariadenia, resp. „modus operandi“ účtovnej jednotky. Tvrdenie, že na základe tohto konkrétneho zistenia v tento konkrétny deň, t. j. 23.10.2017, nie je možné prijať vo všeobecnosti záver, že na doklady Hotovosť\* boli prijímané tržby, je v pomere k zaisteným dôkazom irelevantné. Servisný technik vo výpovedi uviedol, že on funkcionality Hotovosť\* nenakonfiguroval a nakonfigurovať ju mohol ktokoľvek, kto mal prístup do aplikácie GastroManager. G. B., prevádzkar daňového subjektu, odmietol vypovedať z dôvodu, že účtovná jednotka A. B. je jeho blízka osoba. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že pri zavedení systému elektronickej pokladnice nebola možnosť Hotovosť\* nakonfigurovaná servisným technikom, no pri miestnom zisťovaní bola použitá na vytlačenie napodobeniny fiškálneho dokladu, na ktorý boli prijaté peňažné prostriedky. Samotný fakt, že napodobeniny fiškálnych dokladov obsahovali pokus o zobrazenie ochranného znaku MF, t. z., že simulovali originál fiškálneho dokladu, to, že bez pochyb boli vytlačené a samotné miestne zisťovanie jasne a bez pochyb preukázali, čo bolo účelom dokladov s označením Hotovosť\* a nefiškálneho zariadenia.

V preverovanom účtovnom období boli v systéme BLUEGASTRO nájdené pravé doklady a falošné doklady. Aj zo zisteného množstva je zrejmé, že boli vytlačené doklady, ktoré mali simulovať fiškálne doklady, ktoré boli vytlačené cez nefiškálne zariadenie. Ani z hľadiska počtu dokladov, ani zo skutočnosti, že doklady Hotovosť\* obsahovali daň a simuláciu loga MF, nie je možné stotožniť sa s tvrdením, že takto vyhotovené doklady boli použité len na interné účely, čo nakoniec aj vyvracia používanie účtovnou jednotkou popieraného nefiškálneho zariadenia.

K namietanému dôvodu vypočutie svedkov A., M. a I. žalovaný uviedol, že títo sa vyjadrili, že v prevádzke žalobcu používali funkciu Hotovosť\* a rovnako tak postupovali aj ich kolegovia. Výpovede týchto svedkov majú s predmetným účtovným obdobím, za ktoré bolo vydané rozhodnutie, tú súvislosť, že preukazujú používanie funkcie Hotovosť\* pri tlači dokladov v prevádzke účtovnej jednotky, čo si títo zamestnanci pamätali vzhľadom na to, že pracovali v účtovnej jednotke nedávno (v r. 2015 - 2017).

K námietke, že protokol z daňovej kontroly, na základe ktorého bolo vydané napadnuté rozhodnutie, neobsahuje podstatnú zákonnú náležitosť podľa ustanovenia § 47 písmeno a) daňového poriadku, a to sídlo správcu dane žalovaný uviedol, že v zmysle § 4 ods. 1 daňového poriadku v nadväznosti na § 2 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom do 30.6.2019 (ďalej len „zákon č. 479/2009 Z. z.“), 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. V nadväznosti na § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. je zrejmé, že pobočka Poprad patrila do územnej pôsobnosti Daňového úradu Prešov a vykonávala jeho činnosti ako organizačná zložka tohto správcu dane. Protokol obsahuje správne označenie správcu dane, ktorý ho vydal, no namiesto sídla správcu dane je v ňom uvedená adresa tejto organizačnej zložky, čo podľa názoru odvolacieho orgánu nemá vplyv na zákonnosť samotného protokolu ani na neho nadväzujúceho rozhodnutia. Ide čisto o formálny nedostatok, okrem ktorého protokol spĺňa všetky zákonom požadované náležitosti, t. j. aj namietané preukázané kontrolné zistenia správcu dane.

Od 1.7.2019 je účinný zákon č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorý v § 5 ods. 4 a 6 stanovuje, že prezident finančnej správy na návrh riaditeľa daňového úradu môže zriadiť na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov pobočky alebo kontaktné miesta. Z uvedeného vyplýva, že, ak vydáva rozhodnutie Daňový úrad Prešov alebo Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad, ako organizačná zložka, opatrené okrúhlou pečaťou Daňového úradu Prešov, nie je to konanie nepríslušným alebo nesprávne označeným správcou dane. Vydané rozhodnutie obsahuje všetky náležitosti ustanovené v § 63 daňového poriadku, teda aj označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal.

Z protokolu tiež vyplýva, že obsahuje všetky kontrolné zistenia správcu dane a vyhodnotenie dôkazov v súlade s § 47 písm. h) daňového poriadku.

K odmietnutiu vykonania znaleckého dokazovania ohľadom zabezpečenej ERP, o ktorej bola vyhotovená technická expertíza, žalovaný poukázal na to, že technickú expertízu zabezpečenej ERP vykonal Colný úrad Bratislava, oddelenie certifikácie a forenznej analýzy, Bratislava ako oprávnená osoba, preto nemá dôvod ju spochybňovať ani žiadať o vykonanie ďalšej expertízy. Účelom technickej expertízy je zber, analýza a interpretácia dát zo zabezpečenej ERP za účelom zistenia, či je na nej možné generovať napodobeninu fiškálneho pokladničného dokladu (pokladničný doklad, ktorý nie je evidovaný v kontrolnom zázname fiškálnej tlačiarne a ktorého obrat nie je započítaný v dennej uzávierke fiškálnej tlačiarne, označený ako falošný doklad) a preveriť tak dôvodné podozrenia z pozmeňovania údajov v ERP alebo v kontrolnom zázname v zmysle § 17a ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2019. Závery z uvedenej expertízy jednoznačne preukázali pozmeňovanie údajov v ERP a

v kontrolnom zázname. Návrh na vykonanie expertízy nezávislou znaleckou spoločnosťou nepodal daňový subjekt počas výkonu daňovej kontroly, ale až vo vyrubovacom konaní, t. j. v čase, kedy už ERP prepadla v prospech štátu. Daňový subjekt tiež neuviedol, v čom spočívajú jeho pochybnosti o správnosti expertízy. Pre posúdenie zabezpečenej ERP je rozhodujúci jej technický stav a ten je vyjadrený v technickej expertíze písomne vydanej Colným úradom Bratislava, oddelením certifikácie a forenzej analýzy. Závery tejto expertízy vykonanej v zmysle § 17a ods. 2 zákona č. 289/2008 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2019, majú povahu listinného dôkazu s vysokým stupňom spoľahlivosti. Správca dane závery expertízy rešpektoval a nespochybňoval, preto nepovažoval za potrebné vykonať tento navrhovaný dôkaz. S týmto záverom sa stotožnil aj odvolací orgán.

### III.

#### Argumenty žalobcu v podanej žalobe

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

V dôvodoch žaloby poukázal žalobca v prvom rade na nezákonnosť protokolu a napadnutého rozhodnutia z dôvodu absencie zákonnej náležitosti a to označenia daňového subjektu. Podľa tvrdenia žalovaného daňovým subjektom je A. B., C. XXX/XX, XXX XX C., IČO: 14 285 410. Uvedený daňový subjekt však neexistuje, keďže pod IČO 14 285 410 je na Okresnom úrade v Poprade, číslo živnostenského registra 706 - 1716 zaregistrovaný subjekt Jozef Lopuch-Club Hotel OLYMPIA. Vzhľadom na skutočnosť, že protokol neobsahuje zákonnú náležitosť, podľa ustanovenia § 47 písmeno c) daňového poriadku, protokol je dôkazom neobsahujúcim náležitosti podľa všeobecne záväzného predpisu a preto ho v súlade s ustanovením § 24 ods. 4 daňového poriadku nemožno ako dôkaz použiť.

Čo sa týka dokazovania vo vyrubovacom konaní ako 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 rozsudok 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.

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 zistenie žalovaného nemá oporu v administratívnom spise a je v rozpore s jeho obsahom. 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 zaťažný 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 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“).

K námietke zaujatosti žalobca uviedol, že podľa zápisníc číslo 102317042/2019, 102328092/2019 a 102328013/2019 sa všetkých troch pojednávaní zúčastnila osoba H. I. A.. 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 H. I. A. bolo rozhodnuté až rozhodnutím zo dňa 10.10.2019 číslo 102342111/2019, 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 arbitrálne uviedol, 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 správcu 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.

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 arbitrálne nevykonával 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.

K vnútornému rozporu záverov žalovaného žalobca uviedol, že 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 B. F. 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 so zdaňovacím obdobím, za ktoré je vydané napadnuté rozhodnutie. Vzhľadom na časovú diskontinuitu je absolútne vylúčená akákoľvek spojitosť medzi dotknutým zdaňovacím obdobím roka 2016 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. N. B. F., 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.

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 písm. 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. Zároveň žalobca podal návrh na priznanie odkladného účinku žaloby.

IV.

Vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe, replika a duplika

K podanej žalobe sa písomným stanoviskom zo dňa 07.12.2021 vyjadril žalovaný a uviedol, že sa s žalobnými námietkami podrobne zaoberal v napadnutom rozhodnutí o odvolaní. Tam k odvolacím námietkam, ktoré boli totožné ako žalobné body uviedol, že neuvedenie dodatku obchodného mena fyzickej osoby žalobcu - Club Hotel OLYMPIA, v zmysle § 9 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov, druhá veta (ďalej len „zák. č. 513/1991 Zb.“) nie je možné považovať 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 A. B. vykonáva živnosť podľa IČO 14 258 410, ktoré je zhodné s údajom, ktorý uviedol správca dane v napadnutom rozhodnutí. Daňový subjekt tiež namietal nezákonnosť protokolu z dôvodu nesprávneho označenia sídla správcu dane, k čomu žalovaný uviedol, že v zmysle § 4 ods. 1 daňového poriadku 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 zrejme, 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.

K námietke týkajúcej sa nezákonnosti dôkazov vykonaných vo vyrubovacom konaní žalovaný uviedol, že výsluchy svedkov vykonal správca dane na základe právneho názoru odvolacieho orgánu, ktorým bol správca dane podľa znenia § 74 ods. 4 daňového poriadku viazaný. Žalovaný poukázal 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 odkázal 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 opakovane 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.

K ďalším námietkam žalobcu týkajúcim sa výpovedí zamestnancov žalovaný uviedol, že sa oboznámil so všetkými zápisnicami, v ktorých sú uvedené výpovede svedkov a na základe všetkých výpovedí konštatoval, že z technickej expertízy a vykonaného testovania vyplynulo, že zistené doklady podrobne uvedené v protokole aj v napadnutom rozhodnutí museli byť vytlačené, doklady boli odovzdané zákazníkovi, neboli súčasťou kontrolných záznamov a nebola z nich priznaná daň z príjmov.

K námietkam zaujatosti žalovaný uviedol, že o podaných námietkach zaujatosti žalobcu voči jednotlivým zamestnancom správcu dane bolo rozhodnuté samostatnými rozhodnutiami č. 102342111/2019 zo dňa 10.10.2019, č. 102342148/2019 zo dňa 09.10.2019 a č. 102342198/2019 zo dňa 09.10.2019, ktoré boli riadne doručené žalobcovi dňa 18.10.2019. Námietky zaujatosti boli vznesené v súvislosti s ústnymi pojednávaniami, ktoré správca dane vykonal po tom, čo ho k tomu zaviazal odvolací orgán vo vydanom rozhodnutí. Správca dane nebol účastníkom týchto pojednávanií, iba ich zabezpečil. Vykonané boli na návrh žalobcu, aby mu bolo umožnené klásť otázky zamestnancom colného úradu, ktorí vypracovali technickú expertízu zabezpečenej ERP.

Žalovaný sa vyjadril aj k použiteľnosti vyjadrenia zamestnankyne žalobcu B. F. v rámci miestneho zisťovania dňa 23.10.2017, vo vzťahu ku ktorému bolo v predošlom rozhodnutí žalovaného konštatované, že toto nie je postačujúce pre zistenie skutkového stavu, keďže bolo porušené ustanovenie § 24 ods. 2 a § 63 ods. 2 daňového poriadku. Žalovaný konštatoval, že v zrušujúcom rozhodnutí nespochybnil hodnotu zákonne vykonaného miestneho zisťovania a dôkazov získaných miestnym zisťovaním, pričom samotné vyjadrenie B. F. pri miestnom zisťovaní vo vzťahu k jej neskoršej svedeckej výpovedi zo dňa 21.08.2019 nebolo podstatným pre vyslovenie záveru že žalobca obchádzal funkcionality registračnej pokladne a to s ohľadom na spornosť tejto výpovede, ako aj výpovede ďalšej zamestnankyne prítomnej pri miestnom zisťovaní – E. D., kde obe popreli resp. nepotvrdili prítomnosť ďalšej tlačiarne na prevádzke žalobcu napriek tomu, že druhá tlačiareň bola zaistená v ich prítomnosti a v deň miestneho zisťovania obe zamestnankyne prijali tržbu prostredníctvom použitia funkcie Hotovosť\* na tlač pokladničných dokladov.

K preukázaniu podstatných skutočností opätovne žalovaný poukázal najmä na výsledky technickej expertízy ERP, ale tiež na obsah výpovedí H. D., H. J. a K. D., ako aj na výpovede tých zamestnancov, ktorí si pamätali evidovanie tržieb v hotovosti prostredníctvom dvoch funkcií – Hotovosť a Hotovosť\* a rovnaký postup konštatovali aj vo vzťahu ku svojim kolegom na smene.

Navrhol návrh na priznanie odkladného účinku žaloby, ako aj samotnú žalobu zamietnuť.

Na vyjadrenie žalovaného reagoval replikou zo dňa 23.03.2022 právny zástupca žalobcu, ktorý zotrval na žalobných dôvodoch a navrhol žalobe vyhovieť.

Žalovaný dupliku nepodal.

V.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

Krajský súd v Prešove ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 SSP a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj postup, ktorý jeho vydaniu predchádzal v rozsahu žalobných dôvodov v zmysle § 134 ods. 1 SSP a tiež v rozsahu skutočností podľa § 195 SSP, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného a vec prejednal na pojednávaní dňa 08.11.2022.

Nariadeného pojednávania sa zúčastnil právny zástupca žalobcu prostredníctvom substitúta, riadne predvolaný žalovaný sa pojednávania nezúčastnil.

Právny zástupca žalobcu zotrval v celom rozsahu na argumentácii uvedenej v správnej žalobe a písomných podaniach a navrhol žalobe vyhovieť, napadnuté rozhodnutie žalovaného aj prvostupňového správneho orgánu zrušiť a priznať žalobcovi právo na úplnú náhradu trov súdneho konania voči žalovanému.

O návrhu žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe rozhodol uznesením č. k. 1S/49/2021-67 zo dňa 13.01.2022 tak, že návrh žalobcu zamietol.

Podľa § 2 ods. 1 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

Podľa § 2 ods. 2 SSP každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

Podľa § 194 ods. 1 SSP, správnym trestaním sa na účely tohto zákona rozumie rozhodovanie orgánov verejnej správy o priestupku, správnom delikte alebo o sankcii za iné podobné protiprávne konanie.

Podľa § 1 ods. 1 písm. a) bod 3. zákona č. 431/2002 Z. z. tento zákon upravuje rozsah, spôsob a preukázateľnosť vedenia účtovníctva fyzických osôb, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov podľa osobitného predpisu s výnimkou fyzických osôb, ktoré vedú daňovú evidenciu podľa osobitného predpisu.

Podľa § 1 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. osoby podľa odseku 1 písm. a) sa považujú za účtovnú jednotku.

Podľa § 2 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. predmetom účtovníctva je účtovania skutočností o a) stave a pohybe majetku, b) stave a pohybe záväzkov, c) rozdieli majetku a záväzkov, d) výnosoch, e) nákladoch, f) príjmoch, g) výdavkoch, h) výsledku hospodárenia účtovnej jednotky (ďalej len účtovné prípady).

Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 431/2002 Z. z. predmetom účtovníctva je aj vykazovanie skutočností o účtovných prípadoch podľa odseku 2 v účtovnej závierke, pričom predmetom vykazovania v účtovnej závierke sú aj iné aktíva a iné pasíva.

Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 431/2002 Z. z. účtovným obdobím je kalendárny rok, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 7 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Podľa § 7 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. zobrazenie v účtovnej závierke je verné, ak obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Zobrazenie v účtovnej závierke je pravdivé, ak sú pri ňom použité účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré vedú k dosiahnutiu verného zobrazenia skutočností v účtovnej závierke.

Podľa § 8 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov.

Podľa § 8 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. účtovníctvo účtovnej jednotky je správne, ak účtovná jednotka vedie účtovníctvo podľa tohto zákona a ostatných osobitných predpisov.

Podľa § 8 ods. 3 zákona č. 431/2002 Z. z. účtovníctvo účtovnej jednotky je úplné, ak účtovná jednotka zaúčtovala v účtovnom období v účtovných knihách všetky účtovné prípady podľa § 3 a za toto účtovné obdobie zostavila individuálnu účtovnú závierku, konsolidovanú účtovnú závierku, ak ju má povinnosť zostaviť, vyhotovila výročnú správu podľa § 20, prípadne konsolidovanú výročnú správu, zverejnila údaje podľa § 23d, uložila dokumenty podľa § 23a a má o týchto skutočnostiach všetky účtovné záznamy.

Podľa § 8 ods. 4 zákona č. 431/2002 Z. z. účtovníctvo účtovnej jednotky je preukázateľné, ak všetky účtovné záznamy sú preukázateľné (§ 32 ) a účtovná jednotka vykonala inventarizáciu.

Podľa § 11 ods. 1, 2 a 3 zákona č. 431/2002 Z. z. účtovný zápis sa zaznamenáva v účtovných knihách. Účtovná jednotka je povinná podľa tohto zákona zaznamenávať účtovné zápisy v účtovnom období priebežne. Účtovný zápis nemôžu účtovné jednotky vykonať mimo účtovných kníh.

Podľa § 15 ods. 2 písm. b) zákona č. 431/2002 Z. z. peňažný denník obsahuje najmä údaje o príjmoch v účtovnom období a v členení potrebnom na zistenie základu dane z príjmov.

Podľa § 38 ods. 2 písm. b) bod 2. zákona č. 431/2002 Z. z. daňový úrad uloží pokutu za správny delikt podľa odseku 1 písm. b) až Q do 2 % z celkovej sumy majetku vykázanej vo výkaze o majetku a záväzkoch zostavenom za kontrolované účtovné obdobie; najviac 1 000 000 eur.

Podľa § 38 ods. 7 zákona č. 431/2002 Z. z. pri ukladaní pokuty podľa odseku 2 daňový úrad prihliada na závažnosť, mieru zavinenia, čas trvania, následky a okolnosti spáchania správneho deliktu. Daňový úrad pri ukladaní pokuty za kontrolované účtovné obdobia prihliada na skutočnosť, či účtovná jednotka v súlade s § 3 ods. 1 vykonala účtovanie opravy chyby za kontrolované účtovné obdobie v iných účtovných obdobiach. Daňový úrad prihliada aj na to, ak účtovná jednotka do začatia kontroly podľa osobitného predpisu písomne oznámi daňovému úradu obsah a sumu vykonanej opravy chyby za kontrolované účtovné obdobie účtovanej v bežnom účtovnom období.

Podľa § 3 ods. 1 opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/27076/2007-74 z 13. decembra 2007, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, na účely zistenia základu dane z príjmov v účtovníctve účtovnej jednotky sa účtujú skutočnosťami, ktoré sú predmetom účtovníctva, v účtovných knihách podľa § 15 ods. 1 zákona.

Podľa § 3 ods. 2 opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/27076/2007-74 z 13. decembra 2007, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, na účely zistenia základu dane z príjmov účtovnými zápismi v účtovných knihách sa preukazuje zaúčtovanie všetkých účtovných prípadov v účtovnom období.

Podľa § 3 ods. 3 opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/27076/2007-74 z 13. decembra 2007, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, na účely zistenia základu dane z príjmov účtovné zápisy v účtovných knihách sa vykonávajú v časovom slede na základe účtovných dokladov podľa § 10 zákona tak, aby účtovnými knihami bolo možné preukázať a) stav majetku a záväzkov ku dňu podľa § 16 ods. 3 zákona, b) mesačne prírastok a úbytok majetku a záväzkov účtovaný priebežne počas účtovného obdobia, c) zostatok a stav majetku a záväzkov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

Podľa § 4 ods. 1 písm. a) opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/27076/2007-74 z 13. decembra 2007, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak

preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, na účely zistenia základu dane z príjmov v peňažnom denníku sa účtujú príjmy a výdavky v hotovosti, vrátane prijatých a vydaných šekov a cenín.

Podľa § 4 ods. 2 opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/27076/2007-74 z 13. decembra 2007, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov pohyb peňažných prostriedkov v pokladniciach sa účtuje v peňažnom denníku v prehľade peňažných prostriedkov v hotovosti na základe pokladničných dokladov. Pohyb peňažných prostriedkov na účtoch v bankách sa účtuje v peňažnom denníku v prehľade peňažných prostriedkov na účtoch v bankách podľa výpisov z účtov v bankách. V peňažnom denníku sa účtuje v eurách.

Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku 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.

Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku 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.

Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku 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.

Podľa § 4 ods. 1 daňového poriadku správcom dane je daňový úrad, colný úrad a obec.

Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) 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,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku 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.

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku 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.

Podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku, ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu.

Podľa § 39 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt alebo iná osoba je povinná poskytnúť zamestnancovi správcu dane, ktorý vykonáva miestne zisťovanie, pomoc a súčinnosť potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, najmä mu podať potrebné vysvetlenie.

Podľa § 45 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt, ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, i) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 47 písm. c) daňového poriadku protokol musí obsahovať meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu kontrolovaného daňového subjektu alebo obchodné meno a sídlo kontrolovaného daňového subjektu, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo kontrolovaného daňového subjektu pridelené pri registrácii, alebo rodné číslo, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu.

Podľa § 60 daňového poriadku (1) zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený, ak so zreteľom na jeho pomer k veci alebo k účastníkovi konania možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti. (2) Zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený aj vtedy, ak sa v tej istej veci zúčastnil daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa.

Podľa § 60 ods. 4 daňového poriadku ak sa účastník daňového konania dozvie skutočnosti preukazujúce vylúčenie zamestnanca podľa odsekov 1 a 2, môže podať príslušnému orgánu námietku zaujatosti najneskôr do 15 dní odo dňa, keď sa o tejto skutočnosti dozvedel. V námietke zaujatosti musí byť uvedené, proti komu smeruje, skutočnosť, pre ktorú má byť tento zamestnanec vylúčený, kedy sa účastník daňového konania podávajúci námietku zaujatosti o skutočnosti preukazujúcej vylúčenie zamestnanca dozvedel a dôkazy na preukázanie skutočnosti, ktoré odôvodňujú podanie námietky zaujatosti okrem tých, ktoré nemôže bez svojej viny pripojiť. Na neskôr uplatnenú námietku zaujatosti a na podanie, ktoré nespĺňa náležitosti námietky zaujatosti, sa neprihliada a príslušný orgán túto skutočnosť oznámi tomu, kto námietku podal; postup podľa § 13 sa v takom prípade neuplatní.

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.

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.

Podľa § 63 ods. 3 písm. a) daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal.

Podľa § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu.

Podľa § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhradách nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená.

Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 65 ods. 1 daňového poriadku orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní rozhodne bezodkladne, najneskôr však do ôsmich dní odo dňa začatia konania, ak to povaha vecí pripúšťa a je tak možné urobiť na základe dokladov predložených daňovým subjektom; inak rozhodne do 30 dní odo dňa začatia konania. V osobitne zložitých prípadoch orgán príslušný na rozhodnutie rozhodne do 60 dní.

Podľa § 65 ods. 2 daňového poriadku (prvá veta), ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu alebo iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote do 60 dní, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán.

Podľa § 65 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, ak orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní nemôže vo veci rozhodnúť v lehote do 60 dní, je povinný o tom písomne s uvedením dôvodov upovedomiť daňový subjekt.

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 zložitosť 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.

Podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku (posledná veta), 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.

Podľa § 9 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov obchodným menom fyzickej osoby je jej meno a priezvisko. Obchodné meno fyzickej osoby môže obsahovať dodatok odlišujúci osobu podnikateľa alebo druh podnikania.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. v znení účinnom do 30.6.2019 orgánmi štátnej správy v oblasti daní a poplatkov sú: a) Ministerstvo financií Slovenskej republiky b) Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky c) daňové úrady.

Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z. z. v znení účinnom do 30.6.2019 na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov môže prezident finančnej správy na návrh riaditeľa daňového úradu zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta daňového úradu; pobočky daňového úradu zriaďuje a zrušuje prezident finančnej správy so súhlasom ministra financií Slovenskej republiky. Pobočka daňového úradu a kontaktné miesto daňového úradu sú organizačnou zložkou daňového úradu.

Podľa § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. v znení účinnom do 30.6.2019 daňový úrad vykonáva pôsobnosť v územnom obvode kraja, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

Podľa § 10 zákona č. 652/2004 Z. z. v znení účinnom do 30.6.2019 Colný úrad Bratislava na celom území Slovenskej republiky plní tieto úlohy:

- a) vydáva záväzné informácie o nomenklatúrnom zatriedení tovaru a záväzné informácie o pôvode tovaru,
- b) rozhoduje v konaní o certifikácii elektronickej registračnej pokladnice podľa osobitného predpisu,
- c) vykonáva technickú expertízu elektronickej registračnej pokladnice.

Podľa § 5 ods. 4 zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vnútornú organizačnú štruktúru daňového úradu na návrh riaditeľa daňového úradu určuje prezident.

Podľa § 5 ods. 6. zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov možno zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta; pobočky daňového úradu a kontaktné miesta na návrh riaditeľa daňového úradu zriaďuje a zrušuje prezident.

Podľa § 2 písm. z) zákona č. 289/2008 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2019 na účely tohto zákona sa rozumie kontrolným záznamom kópia číselných údajov z pokladničných dokladov a dokladov podľa § 4 ods. 2 písm. a) ôsmeho bodu uložená v elektronickej podobe s definovanou štruktúrou spracovateľnou počítačom a presná kópia pokladničných dokladov, dokladov podľa § 4 ods. 2 písm. a) ôsmeho bodu a denných uzávierok uložených v elektronickej podobe nezávisle od obsluhy elektronickej registračnej pokladnice.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2019 podnikateľ je povinný evidovať tržbu v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici bez zbytočného

odkladu po jej prijatí; túto povinnosť nemá podnikateľ, ktorý je v likvidácii alebo na ktorého bol vyhlásený konkurz, okrem podnikateľa, ktorý pokračuje v prevádzkovaní podniku po vyhlásení konkurzu.

Podľa § 8 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2019 podnikateľ je povinný po zaevidovaní tržby v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici odovzdať kupujúcemu pokladničný doklad okrem kópie pokladničného dokladu ihneď po jeho vytlačení v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici; iný doklad vyhotovený elektronicou registračnou pokladnicou alebo virtuálnom registračnou pokladnicou o prijatí tržby podnikateľ nesmie kupujúcemu odovzdať.

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

Podľa § 17a ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2019 colný úrad alebo daňový úrad môže zabezpečiť elektronicou registračnú pokladnicu, ak existuje dôvodné podozrenie z pozmeňovania údajov v elektronickej registračnej pokladnici alebo v kontrolnom zázname.

Podľa § 17a ods. 2 zákona č. 289/2008 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2019 Colný úrad Bratislava za účelom preverenia podozrenia podľa ods. 1 vykoná technickú expertízu elektronickej registračnej pokladnice.

Žalobca za jedno z najpodstatnejších a najväznejších porušení jeho práv žalovaným a prvostupňovým správny orgánom označil to, že napadnuté rozhodnutia vychádzali z dôkazov, ktoré neboli vykonané zákonným spôsobom. Konkrétne ide o výsluchy zamestnancov žalobcu, ktoré boli vykonané správcom dane vo vyrubovacom konaní, pričom žalobca vykonanie týchto výsluchov nenavrhol v žiadnom momente daňového konania týkajúceho sa zdaňovacích období roka 2016.

Správny súd v prvom rade považuje za potrebné poukázať na to, že z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by výsluchy zamestnancov žalobcu, ktoré boli v konaní použité ako dôkaz, a ktoré boli vykonané v dňoch 21.08.2019 (svedok A., zápisnica z ÚP č. 102006467/2019, svedkyňa D., zápisnica z ÚP č. 102011282/2019 a svedkyňa F., zápisnica z ÚP č. 102002424/2019), 02.09.2019 (svedok C., zápisnica z ÚP č. 102054432/2019 a svedok M., zápisnica o ÚP č. 102051373/2019), 22.08.2019 (svedkyňa F., zápisnica z ÚP č. 102008954/2019) a 26.09.2019 (svedkyňa I., zápisnica z ÚP č. 102245661/2019) boli vykonané aj v rámci konania o uloženie pokuty za porušenie ustanovení zákona č. 431/2002 Z. z. za účtovné obdobie – rok 2016 z dôvodu spáchania správneho deliktu podľa § 38 ods. 1 písm. f) zákona č. 431/2002 Z. z.

Z obsahu jednotlivých zápisníc o ústnych pojednávaní, na ktoré žalobca v žalobe výslovne poukázal, vyplýva, že predmetom ústnych pojednávaní bolo vypočutie označených svedkov v súvislosti s vyrubovacím konaním na dani z pridanej hodnoty a na dani z príjmov za zdaňovacie obdobia konkrétne uvedené v časti zápisnice označenej ako „hlavný predmet ústneho pojednania“. V žiadnej z predmetných zápisníc nie je uvedené, že by sa vypočutie toho-ktorého svedka realizovalo aj v súvislosti s konaním vo veci uloženia pokuty za porušenie ustanovení zákona č. 431/2002 Z. z. za účtovné obdobie – rok 2016, ktorého začatie bolo žalobcovi oznámené dňa 01.02.2019 doručením Oznámenia č. 100330787/2019 zo dňa 30.01.2019.

Uvedenú skutočnosť považuje správny súd za významnú z toho dôvodu, že aj na konanie o správnych deliktov, ktoré sa realizujú procesným postupom podľa daňového poriadku sa ako na konanie trestnoprávnej povahy vzťahujú základné princípy správneho trestania, medzi ktoré patrí aj právo osoby označenej za páchatel'a správneho deliktu na obhajobu.

Judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (pozri bližšie napr. sp. zn. 3SŽ/68/2004, sp. zn. 3SŽ/85/2007, sp. zn. 8SŽo/28/2007, sp. zn. 8SŽo/147/2008, sp. zn. 2SŽf/9/2010, sp. zn. 2SŽf/44/2011, sp. zn. 5SŽ/21/2010, sp. zn. 5SŽf/1/2013, sp. zn. 10Asan/6/2019) ako aj Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (napr. sp. zn. 2Asan/11/2020, sp. zn. 1Asan/15/2020) je jednotná v tom, že trestanie za správne delikty (priestupky, správne delikty právnických osôb a správne delikty fyzických osôb - podnikateľov) musí podliehať rovnakému režimu ako trestný postih za trestné činy. Z tohto hľadiska treba vykladať aj všetky záruky, ktoré sa poskytujú obvinenému z trestného činu.

Súčasťou týchto záruk je aj dostatočné a určité informovanie o podstate správneho deliktu, pre ktorý sa konanie voči osobe označenej za páchatela vedie a v tejto súvislosti aj poskytnutie jednoznačnej informácie o predmete a zameraní jednotlivých procesných úkonov vykonávaných v konaní o správnom delikte tak, aby bola osoba, voči ktorej sa konanie vedie informovaná o skutkových a právnych súvislostiach vykonávaného procesného úkonu. Iba takáto dostatočne určitá informácia umožní osobe, voči ktorej je konanie o správnom delikte vedené účinne realizovať jej práva a zvoliť najvhodnejšie prostriedky procesnej obrany a obhajoby.

Keďže v danom prípade z obsahu zápisníc o ústnych pojednávaniach, na ktorých boli ako svedkovia vypočutí zamestnanci žalobcu vo vzťahu k účtovnému obdobiu roka 2016 nevyplýva, že by bol daný procesný úkon realizovaný aj v rámci konania o správnom delikte, nemá právny význam vo vzťahu k zákonnosti týchto dôkazov argumentácia žalovaného, podľa ktorej sa v konaní o správnom delikte žiadne vyrubovacie konanie neuskutočňovalo.

Na predmetné dôkazné prostriedky je potrebné nahliadať ako na listinné dôkazy produkované správcom dane v inom konaní než v konaní o správnom delikte. Vo vzťahu k účtovnému obdobiu roka 2016 išlo o vyrubovacie konanie na dani z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia roka 2016 a na dani z príjmov fyzických osôb za rok 2016. S ohľadom na to, že uvedené konania sa tiež týkali žalobcu ako daňového subjektu, a že prostredníctvom právneho zástupcu mal možnosť v rámci týchto ústnych pojednávaní klásť svedkom otázky a vyjadrovať sa k ich tvrdeniam je možné samotné použitie týchto listinných dôkazov v konaní o správnom delikte akceptovať. Napriek tomuto záveru však nie je možné v rámci hodnotenia dôkazov správnymi orgánmi rezignovať na skúmanie otázky zákonnosti takéhoto listinného dôkazu.

Najvyšší správny súd ČR v rozhodnutí č. j. 2 Afs 24/2007 - 131 zo dňa 30. januára 2008 v tejto súvislosti okrem iného uviedol: „Listiny, z nichž je patrný obsah výpovedí svedkov z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup).“

Z uvedeného vyplýva, že pre možné použitie zápisníc z ústnych pojednávaní o výsluchu svedkov – zamestnancov žalobcu v konaní o správnom delikte žalobcu bolo v rámci hodnotenia týchto dôkazov nevyhnutné zaoberať sa otázkou, či boli výsluchy svedkov, ktorých obsah bol zachytený v predmetných zápisniciach o ústnom pojednávaní realizované v súlade so zákonom, a to v danom prípade konkrétne vo vzťahu k obdobiu, v ktorom malo dôjsť k spáchaniu správneho deliktu, ktorý bol predmetom konania o uloženie pokuty žalobcovi (rok 2016).

Na tomto mieste správny súd poukazuje na viacero rozhodnutí Krajského súdu v Prešove, v ktorých vo v rámci súdneho prieskumu viacerých rozhodnutí žalovaného o vyrubení rozdielu dane konštatoval, že výsluchy svedkov – zamestnancov žalobcu, týkajúce sa aj DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobiach roka 2016 a dane z príjmu fyzickej osoby za rok 2016, ktoré boli realizované v rámci vyrubovacieho konania po zrušení skoršieho rozhodnutia správcu dane a vrátení veci do vyrubovacieho konania v rozpore s § 68 ods. 3 daňového poriadku. Ide napríklad o rozsudky v konaniach vedených pod sp. zn. 2S/88/2020, sp. zn. 2S/90/2020 až sp. zn. 2S/101/2020 a ďalšie.

Krajský súd v Prešove v týchto konaniach vo vzťahu k výsluchom svedkov – zamestnancov a bývalých zamestnancov žalobcu konštatoval nezákonnosť postupu, pri ktorom po zrušení prvostupňového rozhodnutia a vrátení veci späť do vyrubovacieho konania, správca dane vykonával dokazovanie z vlastnej iniciatívy, t. j. také dokazovanie, na ktoré žalobca nedal podnet postupu podľa §68 ods. 3 daňového poriadku, čím postupoval v rozpore so zásadou prejednávajúcou, ktorá sa uplatňuje v daňovom konaní. V tejto súvislosti Krajský súd v Prešove poukázal 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).

S poukazom na uvedené skutočnosti je možné uzavrieť, že dôkazy v podobe zápisníc o ústnych pojednávaniach zachytávajúcej obsah svedeckých výpovedí zamestnancov žalobcu vykonaných v rámci vyrubovacieho konania bez návrhu žalobcu nie sú dôkazmi získanými v súlade s § 24 ods. 4 daňového poriadku.

Žalovaný v tomto smere nesprávne vyhodnotil odvoláciu námietku žalobcu, ktorá bola vznesená už aj v rámci niektorých takto vykonaných výsluchov svedkov, následkom čoho aj vec nesprávne právne posúdil, čo správny súd viedlo k rozhodnutiu zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. c) a písm. g) SSP a vrátiť vec žalovanému na nové konanie.

S ohľadom na to, že v postupe prvostupňového správneho orgánu došlo vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, bude po vrátení veci na ďalšie konanie úlohou správnych orgánov vysporiadať sa v intenciách vysloveného právneho názoru s otázkou zákonnosti jednotlivých dôkazov týkajúcich sa správneho deliktu, ktorý je žalobcovi dávaný za vinu, a v tomto kontexte opätovne právne posúdiť zistený skutkový stav výlučne na základe dôkazov získaných v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a vo vzťahu k obdobiu roka 2016. Správne orgány by teda mali pri hodnotení dôkazov brať na zreteľ to, ako je skutkovo vymedzené konanie žalobcu, za ktoré mu je ukladaná sankcia a hodnotiť zákonne získané dôkazy z hľadiska toho, ako z nich vyplýva resp. nevyplýva zodpovednosť páchatel'a za deliktuálne konanie, ku ktorému malo dôjsť v konkrétne určenom čase – v priebehu roka 2016.

Správny súd nepovažoval za vhodné v tomto štádiu konania zaujímať podrobné stanovisko k žalobným bodom namietajúcim spôsob, akým správne orgány hodnotili vykonané dôkazy a správnosť záverov, ktoré z vykonaných dôkazov správne orgány vyvodili, keďže tieto budú podliehať opätovnému posúdeniu zo strany správnych orgánov, ktoré sú na hodnotenie dôkazov primárne oprávnené.

V tejto súvislosti poukazuje správny súd aj na opakovane vyslovený záver Ústavného súdu SR, v zmysle ktorého „úlohou všeobecných súdov nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať

zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy a základné práva. Pritom treba vziať do úvahy, že správny súd (súd konajúci o žalobe proti rozhodnutiu alebo postupu správneho orgánu) nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje v zásade iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy“ (PL. ÚS 310/2011).

V súvislostiach citovaných záverov vyslovil aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky názor, podľa ktorého úlohou správneho súdu je posúdiť zásadne základne právne otázky zákonosti a postupu pri vydaní rozhodnutia, ako aj samotného rozhodnutia v konkrétnej veci. Jeho úlohou nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov, ktorým je primárne zverená aj úloha hodnotiť dôkazy (napr. rozsudok NSS SR sp. zn. 8Sžfk/77/2020 zo dňa 28.03.2022).

Správny súd k ďalším žalobným námietkam primárne procesnej povahy považuje za potrebné iba v stručnosti uviesť nasledujúce skutočnosti.

Pokiaľ ide o žalobnú námietku týkajúcu sa nesprávneho označenia žalobcu v napadnutých rozhodnutiach ako aj v protokole č. 100329994/2019 zo dňa 30.1.2019, z ktorého obsahu správne orgány pri svojom rozhodovaní vychádzali, správny súd túto námietku posúdil ako nedôvodnú.

Žalobca bol v napadnutých rozhodnutiach, ako aj v protokole č. 100329994/2019 zo dňa 30.1.2019 označený v súlade s § 63 ods. 3 písm. c) a § 47 písm. c) daňového poriadku ako fyzická osoba správne uvedeným menom a priezviskom, adresou a tiež správne uvedenými údajmi o IČO, DIČ a IČ DPH, ktoré umožňovali jednoznačne, spoľahlivo a správne identifikovať žalobcu ako osobu, ktorej je rozhodnutie adresované a ktorej sa týka protokol č. 100329994/2019 zo dňa 30.1.2019. Z tohto dôvodu nebolo dôvodné, aby v tomto smere žalovaný alebo prvostupňový správny orgán vykonal dokazovanie k zisteniu označenia žalobcu na Okresnom úrade Poprad.

Obdobne ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku žalobcu týkajúcu sa neuvedenia adresy sídla správcu dane na protokole č. 100329994/2019 zo dňa 30.1.2019, čo má mať za následok nezákonnosť protokolu a jeho nepoužiteľnosť ako dôkazu v konaní o správnom delikte žalobcu.

Správny súd v tejto súvislosti konštatuje, že z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva skutočnosť, že správne konanie vo veci žalobcu bolo vedené pobočkou Daňového úradu Prešov, konkrétne pobočkou Poprad, ktorá v zmysle § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. v znení účinnom do 30.06.2019 patrila do územnej pôsobnosti Daňového úradu Prešov a bola organizačnou zložkou tohto správcu dane zriadenou v zmysle § 4 ods. 1 a § 2 ods. 3 uvedeného zákona prezidentom finančnej správy. Uvedenie adresy sídla oprávnene konajúcej pobočky a zároveň neuvedenie adresy sídla správcu dane je možné vnímať ako postup síce nezodpovedajúci doslovnému zneniu § 47 písm. a) daňového poriadku, avšak nemajúci v danom prípade žiaden negatívny dopad na subjektívne práva žalobcu. Uvedená adresa pobočky bola adresou organizačnej zložky správcu dane, s ktorou žalobca v priebehu konania (či už konania o správnom delikte alebo v rámci súvisiacich daňových konaní) opakovane písomne komunikoval, kde sa tiež prostredníctvom právneho zástupcu zúčastňoval procesných úkonov a kam tiež adresoval svoje opravné prostriedky. Neuvedenie sídla správcu dane Daňového úradu Prešov preto samo-osebe nepredstavovalo taký nedostatok, ktorý by akýmkoľvek spôsobom poškodil žalobcu na jeho právach, či už v rovine hmotnoprávnej, alebo procesnoprávnej resp. ktorý by mu znemožnil jeho práva realizovať. Žalobca navyše v správnej žalobe žiadnu takúto skutočnosť ani netvrdil.

K obom vyššie posudzovaným žalobným námietkam preto správny súd poukazuje na to, že v zmysle ustálenej judikatúry ústavného súdu je správne súdnictvo „primárne prostriedkom ochrany subjektívnych

práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Preto nemožno vyhovieť takému návrhu na začatie konania v správnom súdnictve, ktorého prerokovanie síce vedie k zisteniu formálneho rozporu činnosti verejnej správy so zákonom, no zároveň v ňom nebude preukázaný žiaden zásah do individuálnej sféry navrhovateľa. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, voči ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná.“ (uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 22/2016 zo dňa 14.01.2016).

Aj judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky stojí na stanovisku, že rozhodnutie správneho orgánu sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu prívodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka (R 122/2003), čo je možné vzťahovať aj na žalobné námietky posudzované v predošlých bodoch odôvodnenia.

Žalovaný tiež namietal skutočnosť, že správne orgány bezdôvodne nevyhoveli jeho návrhu na vykonanie expertízy ERP nezávislým znalcom. Potrebu znaleckého skúmania ERP odôvodňoval najmä pochybnosťou o nezáujatosti Colného úradu Bratislava, ako subjektu, ktorý vykonal expertízu ERP, a to z dôvodu kolegiálneho vzťahu v rámci Finančnej správy SR medzi zamestnancami správcu dane a zamestnancami Colného úradu Bratislava.

Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v obdobných súvislostiach v rozhodnutí sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019, ktorého obsah sa premietol aj do neskorších rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR (napr. sp. zn. 1Asan/18/2021 zo dňa 28.07.2022, sp. zn. 6Sžfk/40/2021 zo dňa 28.06.2022), a ktorého ústavnú udržateľnosť potvrdil aj Ústavný súd SR uznesením sp. zn. IV. ÚS 306/2020-20 zo dňa 23.06.2020.

Najvyšší správny súd vo vzťahu k potrebe ďalšieho znaleckého skúmania záverov expertízy ERP vykonanej Colným úradom Bratislava v citovaných rozhodnutiach konštatoval:

„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“.

Právny stav, na ktorý v citovanom rozhodnutí poukázal najvyšší súd bol účinný do 31.12.2019, teda aj v čase vykonania expertíz vo veci žalobcu.

Zo správnej žaloby ani z obsahu administratívneho spisu nevyplýva žiadna skutočnosť, ktorá by mala spochybniť zákonnosť expertíz ERP vykonaných Colným úradom Bratislava vo veci žalobcu, pričom zákonnosť postupu tohto v tom čase zákonom výslovne aprobovaného expertného orgánu nemôže byť spochybnená iba tým, že aj tento orgán je súčasťou Finančnej správy SR. Pokiaľ by už samotná táto skutočnosť mala mať za následok pochybnosť o hodnovernosti a zákonnosti expertízy vykonanej Colným úradom Bratislava, bol by vo svojej podstate úplne popretý účel právnej normy, ktorá zverila odborné posudzovanie a výkon technickej expertízy ERP práve tomuto orgánu.

Odpoveď na otázku, či je možné už na základe výsledkov vykonanej expertízy ERP konštatovať spáchanie správneho deliktu žalobcom v roku 2016 správny súd nechce prejedukovať, keďže bude úlohou správnych orgánov vysporiadať sa s touto otázkou s prihliadnutím na obsah tých dôkazov, ktoré boli v konaní o správnom delikte získané a vykonané zákonným spôsobom a ktoré sa týkajú konkrétne účtovného obdobia roka 2016, vo vzťahu ku ktorému mal byť spáchaný správny delikt, ktorý je predmetom konania o uloženie sankcie žalobcovi.

Žalobca namietal tiež vykonanie ústnych pojednávanií so zamestnancami Finančného riaditeľstva SR, Colného úradu Bratislava dňa 09.10.2019 v rozpore s ustanovením § 60 ods. 5 daňového poriadku z dôvodu, že tieto boli vykonané zamestnancami správcu dane (H. A., H. D. a K. D.), voči ktorým bola dňa 07.10.2019 žalobcom vznesená námietka zaujatosti, o ktorej v čase uskutočnenia ústnych pojednávanií nebolo ešte rozhodnuté, pričom nešlo o nevyhnutný úkon, ako to tvrdí žalovaný a prvostupňový správny orgán.

Správny súd nepovažoval za účelné polemizovať s názorom žalovaného o tom, či vykonané ústne pojednávania boli nevyhnutnými úkonmi, keďže s ohľadom na špecifické okolnosti týkajúce sa organizácie predmetných ústnych pojednávanií (úkony vykonávané na návrh daňového subjektu, vo vopred dohodnutom termíne vyhovujúcom daňovému subjektu, mimo sídla správcu dane a tiež mimo sídla daňového subjektu, nutná súčinnosť Colného úradu Bratislava pri zabezpečení priestorov pre ústne pojednávania, krátky dvojdný časový úsek medzi vznesením námietky zaujatosti a termínom konania namietaných úkonov) rozumie snahe správcu dane zabrániť v rámci zásady hospodárnosti a procesnej ekonómie zmareniu uskutočnenia týchto úkonov. Napriek tomu sa žiada uviesť, že objektívne žiadna z uvedených skutočností nepredstavuje sama osebe zásadnú prekážku, pre ktorú by nebolo možné sporné úkony realizovať aj v inom čase a po rozhodnutí o vznesenej námietke zaujatosti. Vo vzťahu k posúdeniu zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia však - s ohľadom na obsah žalobných námietok, ktorými je správny súd viazaný - nepovažoval správny súd otázku nevyhnutnosti takto vykonaných úkonov za kardinálnu, keďže dospel k záveru, že ani prípadné konštatovanie nesprávneho vyhodnotenia nevyhnutnosti vykonaného úkonu zo strany správcu dane s následkom vykonania predmetných ústnych pojednávanií dňa 09.10.2019 v rozpore s § 60 ods. 5 daňového poriadku by v danom prípade nevedlo správny súd k záveru o potrebe zrušiť z tohto dôvodu napadnuté rozhodnutia ako nezákonné.

Správny súd v prvom rade poukazuje na skutočnosť, že zo žalobných námietok nevyplýva žiadne tvrdenie žalobcu o tom, že by namietané procesné úkony boli realizované spôsobom, ktorý by mal za následok porušenie jeho subjektívnych práv. Žalobca sa ústnych pojednávanií zúčastnil prostredníctvom právneho zástupcu, ktorý bol o ich vykonaní v dostatočnom predstihu informovaný a v rámci uskutočňovaných úkonov mal možnosť klásť vypočúvaným osobám otázky a vyjadrovať sa k ich výpovediam. Z obsahu rozhodnutí vedúcej oddelenia daňovej kontroly 6 Daňového úradu Prešov zo dňa 09.10.2019 a 10.10.2019 o vznesenej námietke zaujatosti vyplýva, že namietaní zamestnanci, ktorí sa zúčastnili ústnych pojednávanií dňa 09.10.2019 neboli z konania vylúčení, keďže ani zo vznesenej námietky ani z vyjadrenia zamestnancov správcu dane k tejto námietke nevyplývali žiadne skutočnosti, ktoré by svedčili o takom pomere k veci alebo k účastníkovi konania, pre ktorý by bolo možné mať pochybnosť o ich nezaujatosti. Námietka vznesená žalobcom sa týkala iba procesného postupu namietaných zamestnancov v rámci ústneho pojednávania konaného dňa 26.09.2019. Správnosť uvedených záverov o nevylúčení zamestnancov žalobca v správnej žalobe nerozporoval. Taktiež žalobca, na rozdiel od výsluchov jeho zamestnancov, nerozporoval zákonnosť týchto procesných úkonov vykonávaných vo vzťahu k účtovnému obdobiu roka 2016 v rámci vyrubovacieho konania, keďže vykonanie výsluchu zamestnancov Colného úradu Bratislava sám navrhoval v súvisiacich daňových konaniach.

Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na právny názor Najvyššieho správneho súdu SR vyjadrený napr. v rozhodnutí sp. zn. 3Sžfk/24/2020 zo dňa 22.07.2022 alebo sp. zn. 1Sžfk/35/2020 zo dňa 16.02.2022, v ktorom najvyšší správny súd uviedol, že úlohou správnych súdov (vrátane kasačného súdu) nie je reparovať také prípadné procesné pochybenia orgánov verejnej správy, ktoré by vo svojej podstate viedli len k zopakovaniu konania pred orgánmi verejnej správy, avšak bez reálneho potenciálu

zmeny k lepšiemu (v prospech žalobcu/kasačného sťažovateľa) - k tomu pozri napr. Najvyšší súd Slovenskej republiky - sp.zn.: 4SŽ/98-102/02 zo dňa 17.12.2002 - „...rozhodnutie sa nezrušuje iba preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka.“

V danej súvislosti dal kasačný súd do pozornosti aj rozhodnutie najvyššieho súdu publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod č. R 103/2011, v zmysle ktorého „je neúčelné a nehospodárne formálne zopakovanie administratívneho konania, ak pre účastníka vo vzťahu k skutkovej stránke veci nepredstavuje reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutie v jeho prospech a za takýchto okolností platí, že nie každé porušenie procesného predpisu má za následok porušenie práv účastníka konania. Rovnako je možné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6SŽo/255/2010, v ktorom tento vyslovil názor, že rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili sa formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka.“

Prípadné zrušenie rozhodnutia iba z dôvodu nezákonnosti vykonaného ústneho pojednávania by s ohľadom na vyššie uvedené skutočnosti malo za následok iba zopakovanie tohto úkonu, keďže žalobcovi bolo umožnené klásť vypočúvaným osobám otázky, vyjadrovať sa k tvrdeniam vypočúvaných osôb a k priebehu ústneho pojednávania. S ohľadom na to, že vo vzťahu k priebehu procesného úkonu neboli vznesené žiadne také námietky, ktoré by svedčili o zásahu do procesných práv žalobcu a napokon aj s ohľadom na nedôvodnosť žalobcovej námietky zaujatosti správny súd dospel k záveru, že hoci sa z formálneho hľadiska môže javiť, že tento žalobný bod je opodstatnený, z materiálneho hľadiska tomu tak nie je, preto aj túto námietku posúdil ako nedôvodnú.

Napokon ako nedôvodné posúdil správny súd aj tvrdenie žalobcu o tom, že o jeho námietke zaujatosti týkajúcej sa všetkých zamestnancov správcu dane nebolo nikdy rozhodnuté, keďže z rozhodnutí vedúcej oddelenia daňovej kontroly 6 Daňového úradu Prešov zo dňa 09.10.2019 a 10.10.2019 týkajúcich sa zamestnancov H. A., H. D. a K. D. vyplýva aj spôsob vysporiadania sa s tou časťou námietky zaujatosti zo dňa 07.10.2019, ktorá z dôvodu neuvedenia konkrétnych osôb zamestnancov, konkrétnych dôvodov zaujatosti, údajov kedy sa žalobca o skutočnosti preukazujúcej vylúčenie zamestnanca dozvedel ani dôkazov o zaujatosti nespĺňala náležitosti námietky podľa § 60 ods. 4 daňového poriadku, preto o nej nebolo konané.

O trovách konania súd rozhodol s prihliadnutím na § 167 ods. 1 SSP tak, že priznal žalobcovi voči žalovanému právo na plnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, keďže žalobca mal vo veci plný úspech. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

Rozhodnutie prijal senát správneho súdu v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **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 SSP).

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 SSP).

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 druhého stupňa, ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d), je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1,2 SSP).