

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 1S/41/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200424
Dátum vydania rozhodnutia: 08. 11. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: doc. JUDr. Peter Molitoris, PhD.
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8021200424.3

Rozhodnutie

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 3. júna 2021 Číslo: 100970837/2021, na základe podanej všeobecnej správnej žaloby takto

rozhodol:

Žalobu z a m i e t a

Účastníkom konania náhradu trov konania n e p r i z n á v a

o d ô v o d n e n i e :

I.

Priebeh administratívneho konania

Zamestnanci Colného úradu Prešov (ďalej tiež len „colný úrad“) 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 C. 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. E.) 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 F. B., ktorému spolu s obsluhou colníci oznámili, že na predajnom mieste vykonali dva kontrolné nákupy. Ďalej bol zamestnancom žalobcu zakázaný akýkoľvek kontakt s elektronickou registračnou pokladňou (ďalej tiež len „ERP“) a odporučené 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 prevádzky F. 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.

Na základe zistení z miestneho zisťovania bola ERP zabezpečená za účelom vykonania technickej expertízy Colným úradom Bratislava, oddelením certifikácie a forenznej expertízy (ďalej tiež len „Colný úrad Bratislava“). ERP bola zložená z počítača, fiškálnej a nefiškálnej tlačiarne. Podľa výsledku expertízy č. 3449/2018, spis č. 25909/2018 zo dňa 03.01.2018 na fiškálnej tlačiarňi označenej ako predmet 1 nebol zistený žiaden hardvérový alebo softvérový zásah, pričom z tohto zariadenia vychádzali všetky pravé pokladničné doklady vrátane ich kópií. Z fiškálnej tlačiarne boli tlačené aj kópie falošných pokladničných dokladov, pričom originály boli tlačené na nefiškálnej tlačiarňi. Pri tlači dokladov cez program BLUEGASTRO bol pravý pokladničný doklad vytlačený z fiškálnej tlačiarne a bol započítaný do obrátov evidovaných vo fiškálnej tlačiarňi, falošné doklady boli tlačené cez nefiškálnu tlačiareň a neboli započítané do obrátov evidovaných vo fiškálnej tlačiarňi, čo bolo overené aj pri miestnom zisťovaní pomocou kontrolných záznamov.

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

V reakcii na uvedené zistenia vykonal správca dane u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov za zdaňovacie obdobie 2017. Oznámenie o daňovej kontrole a kontrole dodržiavania ustanovení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov č. 100504831/2019 zo dňa 25.02.2019 bolo doručené žalobcovi 27.02.2019.

V procese výkonu daňovej kontroly správca dane vykonal svedecké výpovede a uskutočnil ústne pojednávania, vypočul technika ERP zo spoločnosti Asseco Solutions, a.s. Kežmarok a pojednávania so zamestnancami Colného úradu Bratislava, oddelenia certifikácie a forenznej analýzy, ktorí vykonali expertízu ERP. Správca dane tiež vypočul zamestnancov žalobcu (G., E., D., H., E., A., F. B.).

O výsledku kontroly bol správcom dane vyhotovený protokol č. 100559261/2020 zo dňa 28.02.2020 (ďalej tiež len „protokol“). Protokol bol žalobcovi doručený 02.03.2020 a žalobca sa k nemu vyjadril dňa 16.03.2020. O prerokovaní protokolu so žalobcom bola spísaná zápisnica z ústneho pojednávania (ďalej tiež len „ÚP“) č. 101834397/2020 zo dňa 26.11.2020.

Správca dane následne rozhodnutím č. 100098259/2021 zo dňa 21.01.2021 podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 21 961,80 eur, určil rozdiel v sume daňovej straty 4 239,14 eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2017 a neuznal daňovú stratu za zdaňovacie obdobie 2017 v sume 4 239,14 eura.

Proti rozhodnutiu správcu dane sa žalobca odvolal.

O odvolaní rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím č. 100970837/2021 zo dňa 03.06.2021 tak, že odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane zo dňa 21.01.2021 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 § písm. b), f), h) a j) a § 17 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov tým, že žalobca nezahrnul do príjmov zahrňovaných do základu dane skutočne prijaté tržby v celkovej sume 99 091,72 eur bez DPH, na ktoré vystavil doklady cez ERP prostredníctvom pokladničného programu „TouchCashDesk“ a nie do elektronickej registračnej pokladnice.

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. Z technickej expertízy a z vykonaného testovania vyplýva, že z uzávierok, z rôznych typov platby pri uzatváraní dokladu, za spôsobu zapojenia celej ERP (počítač, fiškálna a nefiškálna tlačiareň) a skutočnosti, že falošné doklady sú tlačené len cez predmet č. 2 bolo možné jednoznačne prijať záver, že zabezpečená ERP bola pripravená na obchádzanie tržieb. Doklady popísané v expertíze (ako 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. Záznamové súbory pokladničného programu ukladajú všetky vytlačené doklady, pričom si pri nich zaznamenávajú príznak, či ide o pravý alebo falošný pokladničný doklad. Doklady vytlačené cez funkciu Hotovosť* tak nemajú žiaden iný význam ako evidovanie nepriznaných tržieb a nezaznamenávajú sa do fiškálnej dennej uzávierky iba do internej dennej uzávierky. Dôkazom o tlači dokladov je ich konštrukcia – obsahujú všetky náležitosti a falošný ochranný znak MF a boli odovzdávané zákazníkom. Podľa ich interných čísel je možné určiť, kedy boli tlačené. Obsahovali reálne položky a ich kombinácia na dokladoch spolu s identifikovaným časom a poradím tlače preukazujú, že boli reálne vystavované a odovzdávané zákazníkom za poskytnuté služby.

Žalovaný poukázal na obsah výpovede svedka I. J. D., podľa ktorého doklad, ktorý sa nevytlačí sa neuloží do kópií dokladov, teda ak by sa v prevádzke nenachádzala nefiškálna tlačiareň a použila sa funkcia Hotovosť* bez tlače dokladov, neboli by vytvorené kópie dokladov, ale iba záznam v databáze, teda nie kompletný doklad.

Poznamenal tiež, že výsluch tohto svedka bol vykonaný v rámci daňovej kontroly na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie rok 2017 a nie vo vyrubovacom konaní vo vzťahu k tomuto obdobiu. Rovnaký záver konštatoval aj vo vzťahu k svedkom – zamestnancom žalobcu v období roka 2017. Z výpovedí vypočutých svedkov podľa neho vyplynulo, že v prevádzke žalobcu sa pri evidovaní tržieb v hotovosti a tlačení dokladov bežne používala funkcia Hotovosť* a doklady boli vytlačené a odovzdané zákazníkom.

Vyplyva to najmä z výpovedí svedka A., H. a G.. K výpovedí svedkýň E. a D. o tom, že nepoužívali funkciu Hotovosť* žalovaný uviedol, že toto ich tvrdenie je v rozpore so zisteniami colného úradu, ktorý vykonal miestne zisťovanie.

K spochybneniu záveru o tom, že na prevádzke boli dve tlačiarne – fiškálna a nefiškálna, ktoré nepotvrdili vypočutí zamestnanci žalobcu žalovaný uviedol, že podkladom pre tento záver sú dôkazy z miestneho zisťovania dňa 23.10.2017, kde sa za prítomnosti colníkov používali dve tlačiarne a spôsob ich zapojenia bol dokumentovaný fotodokumentáciou na CD nosiči z prevádzky, ako aj výsledok technickej expertízy ERP.

Z vypočutia svedkov tiež vyplynulo, že tržby od zákazníkov boli evidované v ERP, doklady evidované v ERP boli vytlačené a tržby boli prijaté od zákazníkov na základe vytlačených dokladov odovzdaných zákazníkom.

Žalovaný poukázal aj na vyjadrenia svedkov - zamestnancov Colného úradu Bratislava npor. I. G. K. a por. L. 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.

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.

Žalovaný sa podrobne vyjadril k preukázaniu skutkového stavu jednotlivými svedeckými výpoveďami, pričom osobitne poukázal na konanie syna žalobcu F. 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, a to aj z toho dôvodu, že vo vzťahu k dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2017 boli svedkovia vypočutí v rámci daňovej kontroly.

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, vyplyva, 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 M. I. K. a J. L. D., 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. J. N., 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 I. G. 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 I. J. 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 tlačiarne 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 I. J. 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 I. J. 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 zrejmé, 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 2017, 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. F. 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.

K namietanému dôvodu vypočutie svedkov A., H. a G. 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 pečiatkou 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 vydané Colným úradom Bratislava, oddelením certifikácie a forenznej 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 správnenému 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 na to, že s vydaním napadnutého prvostupňového rozhodnutia správcu dane účelovo čakal na výsledky ostatných daňových konaní, v ktorých boli rozhodnutia napadnuté odvolaním. V tejto súvislosti žalobca poukázal na viacero rozhodnutí KS v Prešove sp. zn. 2S/88/2020, 2S/40/2020 až 2S/51/2020, 2S/90/2020 až 2S/101/2020 a ďalšie, ktorých podstata je identická.

Žalobca v prvom rade namietal nezákonnosť protokolu a napadnutého rozhodnutia z dôvodu absencie zákonnej náležitosti a to označenia daňového subjektu. Podľa tvrdenia žalovaného daňovým subjektom je A. B., J. XXX/XX, XXX XX J., 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 náležitosť 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 zaťažený podstatným porušením ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktorý má za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, čo je dôvodom na zrušenie napadnutého rozhodnutia podľa ustanovenia § 191 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 I. G. 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 I. G. 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 arbitrárne 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 č. 100559261/2020 zo dňa 28.02.2020 z dôvodu absencie uvedenia sídla správcu dane žalobca uviedol k neúčasti na dokazovaní a nevykonaní dôkazu navrhnutého žalobcom, podľa ktorého zamestnanci dane nepostupovali podľa všeobecne záväzných právnych predpisov a nedbali na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu. Zamestnanci správcu dane neumožnili žalobcovi účasť pri dokazovaní, čo do znaleckého dokazovania ohľadom zabezpečenej ERP, o ktorej bola vyhotovená technická expertíza, z ktorej zamestnanci správcu dane vychádzajú. Zamestnanci správcu dane zároveň nedbali na zachovanie práva žalobcu, najmä na právo mať umožnenú účasť pri dokazovaní v priebehu daňovej kontroly. Žalobca navrhol do ukončenia vyrubovacieho konania vykonať znalecké dokazovanie na prepadnutú ERP. Prvostupňový orgán naopak, bez náležitého odôvodnenia svojvoľne a arbitrárne nevykonal dôkazy navrhnuté žalobcom a zaťažil napadnuté rozhodnutie do tej miery, že je nepreskúmateľné, keďže neuviedol žiadne kritéria a úvahy, ktoré ho viedli k odmietnutiu vykonania navrhnutých dôkazov. Vo vzťahu k návrhu daňového subjektu prvostupňový orgán jednou vetou uzatvoril, že pre správcu dane je technická expertíza dostačujúcim dôkazným prostriedkom, ďalej že pre správcu dane sú údaje obsiahnuté v technickej expertíze postačujúce, jej závery nespochybňuje a na základe takéhoto odôvodnenia neumožní žalobcovi realizovať návrh na vykonanie dôkazu - znaleckého posudku ohľadom ERP.

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. E. 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 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. O. B. E., 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 opakované 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), 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 30.11.2021 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 v priebehu daňovej kontroly na daní z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2017 a nie v rámci vyrubovacieho konania. 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, ktorá nie je obdobná ako posudzovaný prípad žalobcu.

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 pojednávaní, 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. E. 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. E. 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 – C. 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 s hviezdíčkou. Takýto pokladničný doklad bol v rámci miestneho zisťovania odovzdaný zákazníkovi, na základe neho bola tiež prijatá tržba a následne nebol tento doklad zaznamenaný vo fiškálnej pamäti pokladnice. Takýchto dokladov bol v systéme BLUEGASTRO veľký počet.

K preukázaniu podstatných skutočností opätovne žalovaný poukázal najmä na výsledky technickej expertízy ERP, ale tiež na obsah výpovedí I. D., I. K. a L. 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 žalobca, 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.

Uznesením sp. zn. 1S/41/2021 zo dňa 13.01.2022 správny súd priznal správnej žalobe odkladný účinok.

Nariadeného pojednávania sa zúčastnil právny zástupca žalobcu prostredníctvom substitúta, a zástupca žalovaného. Účastníci konania zotrvali v celom rozsahu na argumentácii uvedenej v správnej žalobe a vzájomných písomných podaniach.

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 správnou 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 § 2 písm. b) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12.

Podľa § 2 písm. f) zákona č. 595/2003 Z. z. predmetom dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky a zo zdrojov v zahraničí.

Podľa § 2 písm. h) zákona č. 595/2003 Z. z. zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy.

Podľa § 2 písm. j) zákona č. 595/2003 Z. z. základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 17 ods. 1 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva¹⁾ alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

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 elektronickej 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 elektronickej registračnej pokladnici, 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 správnym orgánom označil to, že napadnuté rozhodnutia vychádzali z dôkazov, ktoré neboli vykonané zákonným spôsobom. Konkrétne ide o výsluchy zamestnancov žalobcu, ktorých vykonanie žalobca nenavrhol v žiadnom momente daňového konania a správca dane ich podľa tvrdení žalobcu v správnej žalobe vykonal až vo vyrubovacom konaní, a teda v rozpore s § 68 ods. 3 daňového poriadku.

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, boli vykonané vo vzťahu k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2017 v rámci vyrubovacieho konania. Z obsahu relevantných zápisníc o ústnych pojednaniach vyplýva, že výsluchy svedkov G., E., D., H., E. a A. boli vykonané v rámci daňovej kontroly na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2017, preto nie je dôvodné aplikovať na ne ustanovenie § 68 ods. 3 daňového poriadku.

Z rovnakého dôvodu nie je možné na tento prípad žalobcu uplatniť ani právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozhodnutí sp. zn. 4Sžjk/ 10/2016 zo dňa 03.10.2017, ani právne závery Krajského súdu v Prešove vyslovené v konaniach, na ktoré v správnej žalobe poukázal žalobca.

S poukazom na uvedené skutočnosti je možné uzavrieť, že dôkazy v podobe zápisníc o ústnych pojednaniach zachytávajúcej obsah svedeckých výpovedí zamestnancov žalobcu, ktoré boli vykonané v rámci daňovej kontroly na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2017 nie je možné označiť na základe argumentácie žalobcu za vykonané nezákonne a správca dane ich vo vzťahu k rozhodnutiu o vyrubení rozdielu na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2017 správne považoval za dôkazy prípustné.

Pokiaľ ide o žalobnú námietku týkajúcu sa nesprávneho označenia žalobcu v napadnutých rozhodnutiach ako aj v protokole č. 100559261/2020 zo dňa 28.02.2020, 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 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. 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. 100559261/2020 zo dňa 28.02.2020, 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 privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka (R 122/2003), čo je možné vziať hruť 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 nezaujatosti 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.

Žalobca namietal tiež vykonanie ústnych pojednávaní 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 (I. A., I. D. a L. D.), voči ktorým bola dňa 07.10.2019 žalobcom vznesená námietka zaujatosti, o ktorej v čase uskutočnenia ústnych pojednávaní 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 pojednávaní (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 pojednávanie, krátky dvojdňový 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 nevyhlásení 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 2015 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 nevhodné 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 I. A., I. D. a L. 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, údajne 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.

Napokon správny súd venoval pozornosť aj žalobným námietkam, ktorými žalobca spochybňoval závery žalovaného a správcu dane pri hodnotení vykonaných dôkazov, najmä pokiaľ ide o skutočný obsah svedeckých výpovedí, technickej expertízy ERP, výsluchov zamestnancov Colného úradu Bratislava a dôkazov z miestneho zisťovania. Podľa žalovaného skutkový stav tvrdý žalovaným a správcom dane nemá oporu vo vykonanom dokazovaní.

Správny súd na tomto mieste pripomína, 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 tejto súvislosti vyslovil aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky názor, podľa ktorého úlohou správneho súdu je posúdiť zásadne základne právne otázky zákonnosti 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).

Pokiaľ ide o námietky vznesené žalobcom, správny súd je z jeho rozhodovacej činnosti v iných veciach žalobcu známe, že tieto sa v zásade opakujú v desiatkach správnych žalôb týkajúcich sa rozhodnutí žalovaného a správcu dane vo vzťahu k rôznym zdaňovacím obdobiam na dani z pridanej hodnoty alebo na dani z príjmov fyzickej osoby. Správny súd súc viazaný vymedzením predmetu konania v správnej žalobe sústredil v tejto právnej veci svoju pozornosť iba na tie žalobcom namietané dôkazy, ktoré sa týkajú dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2017.

V prvom rade správny súd konštatuje, že správca dane ako aj žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach dostatočne obšírne, logicky a zrozumiteľne vysporiadali so všetkými relevantnými dôkazmi, z ktorých citovali podstatné skutočnosti a tieto hodnotili jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach. Správny súd preto nepovažuje za potrebné v celom rozsahu opakovať postačujúcu a účastníkom konania známu argumentáciu pri hodnotení vykonaných dôkazov a formulácii záverov z dokazovania plynúcich.

Podľa názoru žalobcu v priebehu daňového konania nebol produkovaný žiaden dôkaz, ktorý by jednoznačne potvrdil dve pre rozhodnutie podstatné skutočnosti: 1/ existenciu nefiškálnej tlačiarne, na ktorej žalobca tlačil tzv. falošné doklady (napodobeniny pokladničných dokladov) pomocou funkcie Hotovosť* a 2/ prijatie akejkoľvek tržby na základe takýchto falošných dokladov.

Správny súd s týmto názorom žalobcu nesúhlasí, pričom zdôrazňuje, že vykonané dôkazy je potrebné hodnotiť vo vzájomných súvislostiach ako ucelenú reťaz vzájomne sa dopĺňujúcich zistení. Z výpovedí svedkov A., H. a G., ktorí boli zamestnancami žalobcu aj v roku 2017 vyplýva, že v prevádzke žalobcu používali zamestnanci pri vystavovaní pokladničných dokladov funkciu Hotovosť aj Hotovosť*, pričom medzi nimi nevideli rozdiel a od zákazníkov na základe vystavených pokladničných dokladov aj prijímali tržbu. Rovnaké skutočnosti vyplynuli aj z miestneho zisťovania dňa 23.10.2017, pri ktorom

zamestnankyne žalobcu vystavili pokladničný doklad s použitím funkcie Hotovosť*, tento bol riadne vytlačený a odovzdaný pracovníkom colného úradu a taktiež bola na tieto doklady prijatá tržba za riadne poskytnutú službu. Hoci svedkovia výslovne nepotvrdili, že prijímali tržbu na pokladničné doklady „s hviezdičkou“, táto skutočnosť vyplýva z ich tvrdenia, že funkciu Hotovosť* používali a na doklady aj riadne prijímali tržby, pričom obsah dokladov (prítomnosť rozlišujúceho označenia) neskúmali. Navyše, je krajne nepravdepodobné a nelogické, aby zamestnanci pri riadne poskytnutej službe vyhotovovali doklady bez toho, aby na ich základe prijímali zodpovedajúcu tržbu. To, že po použití funkcie Hotovosť* dochádzalo k tlači pokladničných dokladov mimo fiškálnej tlačiarne vyplýva okrem zmienených výpovedí aj z výsledkov technickej expertízy ERP a výpovede svedka I. D.. Pokiaľ teda svedkovia potvrdili používanie funkcie Hotovosť*, pri ktorej došlo aj k tlači pokladničného dokladu, pričom technická expertíza a svedok I. D. potvrdili, že tieto doklady boli vytlačené (inak by sa v programe BLUEGASTRO neuložila kópia dokladu, keďže tento program neumožňoval generovať doklad bez jeho tlače) je logickým a právne udržateľným záver, že v prevádzke žalobcu existovala aj nefiškálna tlačiareň, na ktorej sa takéto pokladničné doklady tlačili, keďže preukázateľne neboli tlačené na fiškálnej tlačiarňi (čo tiež vyplývalo z vykonanej technickej expertízy a tvrdení svedka I. D.). Túto skutočnosť napokon potvrdilo aj miestne zisťovanie, pri ktorom boli zaistené dve tlačiarne (fiškálna a nefiškálna), pričom obe boli funkčne spojené s ERP, čo bolo aj riadne zadokumentované.

Pokiaľ ide o námietku žalobcu týkajúcu sa použiteľnosti vyjadrenia zamestnankyne žalobcu E. pri miestnom zisťovaní v rámci dokazovania, pokiaľ neskôr bola riadne vypočítaná ako svedok, správny súd poukazuje na to, že rozhodnutie žalovaného nebolo, s ohľadom na rozporné tvrdenia svedkyne a na rozpory medzi jej tvrdeniami a tvrdeniami jej kolegyne D. založené na svedeckých výpovediach týchto svedkýň. Zároveň však súd konštatuje, že pokiaľ nebolo preukázané, že v procese miestneho zisťovania bol pri získavaní vyjadrenia zamestnankyne žalobcu porušený zákon (čo nevyplývalo ani zo žaloby ani z administratívneho spisu), je možné dôkaz z miestneho zisťovania – hoc aj neskôr doplnený o výsluch svedka umožňujúci aktívnu prítomnosť žalobcu – považovať za dôkaz zákonný a podrobiť ho riadnemu procesu hodnotenia dôkazov, a to aj vo vzťahu k prípadným rozporom medzi tvrdeniami uvedenými pri miestnom zisťovaní a v rámci svedeckej výpovede. Je práve vecou hodnotenia dôkazov zo strany správcu dane vysporiadať sa hodnovernosťou tvrdení osoby v prípade rozporov, čo v danom prípade bolo zo strany konajúcich orgánov aj naplnené.

Správny súd po preskúmaní rozhodnutia žalovaného a konania ktoré mu predchádzalo na základe vyššie uvedených skutočností dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa § 190 SSP zamietol.

Vzhľadom k tomu, že v konaní žalobca nemal úspech súd v súlade s ustanovením § 167 SSP náhradu trov konania žalobcovi nepriznal, pričom nevzhladol ani výnimočné dôvody na vynaložené trovy konania v zmysle § 168 SSP na strane žalovaného a preto rozhodol tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal. 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).