Súd:	Správny súd v Košiciach
Spisová značka:	6Sf/4/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu:	0924100097
Dátum vydania rozhodnutia:	24. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Andrea Daráková
ECLI:	ECLI:SK:SpSKE:2025:0924100097.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Andrey Darákovej a členov senátu Mgr. Romana Die (sudca spravodajca) a JUDr. Pavla Tkáča, v právnej veci žalobcu: A. B. – Club Hotel OLYMPIA, s miestom podnikania Partizánska 684/80 058 01 Poprad, IČO: 14 285 410, právne zastúpeného: JUDr. Marek Radačovský, advokát so sídlom kancelárie Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 35 553 961, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 461409/2020 zo dňa 06.10.2020, po rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/128/2022 zo dňa 18.12.2023, takto

r o z h o d o l :

I. Správnu žalobu z a m i e t a .

II. Žalovanému voči žalobcovi právo na náhradu trov konania pred správnym súdom, ani náhradu trov kasačného konania, n e p r i z n á v a .

o d ô v o d n e n i e :

I.

1. Správnou žalobou doručenou pôvodne Krajskému súdu v Prešove (ďalej aj ako „krajský súd“), sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 461409/2020 zo dňa 06.10.2020 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej aj ako „správca dane“) č. 102928511/2019 z 17.12.2019 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) žalobcovi vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 2 601,07 Eur. Žalobca žiadal, aby súd zároveň zrušil aj rozhodnutie správcu dane, vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a priznal žalobcovi nárok na náhradu trov konania.

II. Administratívne konanie

2. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2014. Uvedená daňová kontrola bola vykonaná na základe žiadosti Colného úradu Prešov, ktorý v žiadosti poukázal na miestne zisťovanie vykonané u žalobcu dňa 23.10.2017 s tým, že v žiadosti v krátkosti zhrnul základné zistenia z uvedeného miestneho zisťovania a k žiadosti pripojil kópie Zápisnice z miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017 a Technickej expertízy elektronickej registračnej pokladnice č. 3449/2018 zo dňa 03.01.2018.

3. Z uvedených kópií dokladov vyplynulo, že zamestnanci Colného úradu Prešov (ďalej aj ako „colný úrad“) vykonali dňa 23.10.2017 u žalobcu na predajnom mieste Club Hotel OLYMPIA, Poprad, miestne zisťovanie zamerané na používanie elektronickej registračnej pokladnice (ďalej aj ako „ERP“), pričom vykonali dva kontrolné nákupy. Prvý nákup v celkovej výške 20,78 Eur, pričom obsluhou bol odovzdaný pokladničný doklad č. 0019, číslo účtu 152310 zo dňa 23.10.2017, s časom tlače 12:37 hod. a s prideleným DKP 7171020729358002. Druhý kontrolný nákup v celkovej výške 25,37 Eur, pričom obsluhou bol odovzdaný pokladničný doklad bez uvedenia čísla, číslo účtu 152313 z 23.10.2017, čas tlače 12:50 hod. s prideleným DKP 7171020729358002. Zamestnanci colného úradu, zakázali zamestnancom žalobcu akýkoľvek kontakt s ERP, z ktorej na výzvu prítomný manažér vytlačil prehľadovú uzávierku zo dňa 23.10.2017, čas tlače 13:00 hod. s počtom dokladov zahrnutých do prehľadovej uzávierky 25, so sumou obratu 219,76 Eur a následne manažér na výzvu colníka zaúčtoval a vytlačil pokladničný doklad bez uvedenia čísla, číslo účtu 152318 z 23.10.2017 na sumu 1,10 Eur tak, že použil funkciu Hotovosť*, ktorý 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 so sumou obratu 219,76 Eur. Následne colníci odpojili fiškálnu tlačiareň 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, s počtom dokladov zahrnutých do prehľadovej uzávierky 25 so sumou obratu 219,76 Eur a stiahli kontrolné záznamy od 28.12.2011 do 23.10.2017. Kontrolou kontrolného záznamu zo dňa 23.10.2017 malo byť 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. Vzhľadom na závery 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“), pričom ERP bola zložená z počítača, fiskálnej a nefiskálnej tlačiarne. Podľa výsledku expertízy č. 3449/2018, spis č. 25909/2018 z 03.01.2018 na fiskálnej tlačiarni označenej ako predmet č. 1 nebol zistený žiaden hardvérový alebo softvérový zásah, pričom z tohto zariadenia vychádzali všetky pravé pokladničné doklady vrátane ich kópií a z fiskálnej tlačiarne boli tlačené aj kópie falošných pokladničných dokladov, pričom originály boli tlačené na nefiskálnej tlačiarni označenej ako predmet č. 2, ktorá je bežne dostupným zariadením určeným na tlač ľubovoľných tlačových výstupov. Expertízou bolo zistené, že počítač, ktorý bol súčasťou ERP, ako vlastný registračný program používal program „TouchCashDesk“, ktorý je súčasťou softvérového riešenia spoločnosti Asseco Solutions, a.s. nazvaného ASSECO BLUEGASTRO (ďalej aj ako „BLUEGASTRO“). Ide o komplexný hotelovo - stravovací systém založený na princípe architektúry klient - server. Klientom sú jednotlivé počítače, ktoré sú súčasťou ERP. Všetky informácie a príkazy sú primárne ukladané a vyhodnocované na serveroch. BLUEGASTRO si zaznamenáva celú históriu od svojho prvého spustenia, čo potvrdzuje archív účtov, ktorý obsahuje okrem hlavných informácií o účte aj jeho kompletné vyobrazenie a zároveň aj označenie, či ide o fiskálny alebo nefiskálny doklad. Pri tlači dokladov cez program BLUEGASTRO bol pravý pokladničný doklad vytlačený z fiskálnej tlačiarne a bol započítaný do obratov evidovaných vo fiskálnej tlačiarni, falošné doklady boli tlačené cez nefiskálnu tlačiareň a neboli započítané do obratov evidovaných vo fiskálnej tlačiarni, čo bolo overené aj pri miestnom zisťovaní pomocou kontrolných záznamov. Pri bližšom skúmaní systému BLUEGASTRO boli nájdené používateľské príručky, ktoré presne špecifikujú dané označenie fiskálny/nefiskálny doklad. O tom, či doklad bude pravý alebo falošný, rozhodoval typ zvolenej platby. Ak bola zvolená platba „Hotovosť“, tak bol vytlačený fiskálny (pravý) pokladničný doklad z fiskálnej tlačiarne; ak bola zvolená platba „Hotovosť*“ alebo platba „Faktúra“, tak bol vytlačený nefiskálny/falošný pokladničný doklad z nefiskálnej tlačiarne. Z nájdenej príručky vyplýva, že tento typ platby si môže používateľ systému definovať sám. Systém tiež obsahoval štatistiky platieb o tom, kto a v akom množstve používal jednotlivé typy platieb. Zo spôsobu evidencie, resp. uzatvárania účtov v BLUEGASTRO vyplýva, že zamestnanci žalobcu museli byť inštruovaní k používaniu typu platby Hotovosť*, ktorá slúžila pre tlač dokladu, ktorý nebol započítaný do obratu a nie je uložený v kontrolnom zázname ERP (tento doklad bol tlačený cez nefiskálnu tlačiareň). Uvedené malo potvrdzovať aj vyjadrenie zamestnankyne žalobcu p. B. C. pri miestnom zisťovaní, podľa ktorého zamestnanci boli vyškolení na to, aby používali oba spôsoby platby (hotovosť a hotovosť*), pričom frekvencia ich používania bola na ich voľbe. Falošné pokladničné doklady boli podľa štatistík tlačené aj správcom systému pod používateľským kontom „Administrátor“, ako aj prevádzkarom (D. B.). Skutočnosť, že spoločnosť Asseco Solutions, a.s. 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. Na zabezpečenej zostave ERP (počítač, fiskálna tlačiareň a nefiskálna tlačiareň) bolo podľa expertízy jednoznačne preukázané, že podnikateľ vykonával tlač falošných pokladničných dokladov vo veľkom rozsahu a opakovane. Podľa výsledku expertízy žalobca vykonával tlač falošných pokladničných dokladov v počte spolu približne 147 tisíc kusov minimálne od roku 2008 do 23.10.2017. Uvedené bolo založené na skutočnosti, že od spustenia systému BLUEGASTRO (informačným systém na evidenciu tržieb) využíval relačnú databázu ORACLE, ktorá uchovávala všetky transakcie a to v období od 30.6.2008 do 23.10.2017. V mesiaci apríl 2014 bolo vydaných celkovo 586 pravých dokladov v celkovej sume 9 360,14 Eur a 1616 falošných dokladov v celkovej sume 15 606,43 Eur.

4. Správca dane vypočul v rámci predmetnej daňovej kontroly splnomocneného zástupcu žalobcu, ktorého oboznámil so svojimi zisteniami a výsledkami expertízy. Následne správca dane vyhotovil Protokol o výsledku daňovej kontroly č. 101712492/2018 zo dňa 04.09.2018, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie doručil žalobcovi. Žalobca sa k protokolu vyjadril písomným podaním zo dňa 25.09.2018, v ktorom namietal, že daňová kontrola bola vykonaná voči neexistujúcemu daňovému subjektu, protokol považoval za nezákonný, vyjadril sa ku kontrolným zisteniam, vyhodnoteniu dôkazov, technickej expertíze ERP a k výsledkom daňovej kontroly. Pripomienky žalobcu k protokolu boli so splnomocneným zástupcom žalobcu prerokované dňa 08.11.2018 a následne správca dane vydal rozhodnutie č. 102301723/2018 zo dňa 21.11.2018, ktoré bolo rozhodnutím žalovaného č. 100782125/2019 zo dňa 03.04.2019 zrušené z dôvodu nedostatkov pri zabezpečovaní dôkazov s tým, že úlohou správcu dane vo vyrubovacom konaní bude vypočuť zamestnancov žalobcu, zamestnancov Colného úradu Bratislava a zabezpečiť zrozumiteľné vysvetlenie funkcionalít pokladnice napr. aj vypočutím zástupcu spoločnosti dodávajúcej pokladničný systém BLUEGASTRO.

5. Správca dane vo vyrubovacom konaní doplnil dokazovanie v zmysle predchádzajúceho rozhodnutia žalovaného, a to vypočutím bývalých zamestnancov žalobcu, ktorý boli zamestnancami žalobcu v rozhodnom zdaňovacom období apríl 2014, zamestnancov Colného úradu Bratislava a zástupcu spoločnosti dodávajúcej pokladničný systém. Vyhodnotenie uvedených dôkazov a svoje závery z nich vyplývajúce správca dane prerokoval so splnomocneným zástupcom žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 16.12.2019 a následne vydal prvostupňové rozhodnutie, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 2601,07 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Uvedené rozhodnutie správca dane odôvodnil tým, že na základe výsledkov technickej expertízy ERP č. 3449/2018 zo dňa 03.01.2018 bolo kontrolou zistené porušenie § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Zákon o DPH“) tým, že žalobca nepriznal DPH z dokladov evidovaných v ERP, ktoré sa do prevádzkovej ani fiskálnej pamäte nezaznamenávali, boli tlačené prostredníctvom pripojenej nefiskálnej tlačiarne s použitím špeciálneho typu platby „Hotovosť*“. Tieto doklady neboli zahrnuté v kontrolných záznamoch a neboli z nich priznané tržby ani DPH.

6. Voči prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, v ktorom namietal porušenie ustanovení Daňového poriadku a Zákona o DPH, mal za to, že správca dane vychádzal z nezákonných dôkazov, neumožnil žalobcovi účasť na dokazovaní, dôkazy vyhodnocoval svojvoľne, nevykonal žalobcom navrhované dôkazy, nedostatočne zistil skutkový stav a nevysporiadal sa s námietkami žalobcu. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný
rozhodnutím č. 100806403/2020 zo dňa 24.04.2020, ktoré bolo expedované na doručenie dňa 27.04.2020 a žalobcovi bolo doručené dňa 09.05.2020. Keďže žalobca v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej choroby COVID-19 podľa § 8 ods. 1 zákona č. 67/2020 Z. z. podal žiadosť o prerušenie konania, ktorá bola žalovanému doručená dňa 01.05.2020, žalovaný oznámením č. 100950632/2020 zo dňa 27.05.2020 žalobcovi oznámil, že doručenie rozhodnutia č. 100806403/2020 zo dňa 24.04.2020 je bezpredmetné, pretože odvolacie konanie bolo podľa zákona č. 67/2020 Z. z. prerušené a po pominutí mimoriadnej situácie bude uvedené rozhodnutie žalobcovi doručované opäť v súlade s Daňovým poriadkom.

7. Po tom čo pominuli dôvody prerušenia odvolacieho konania, žalovaný vydal rozhodnutie č. 461409/2020 zo dňa 06.10.2020 (napadnuté rozhodnutie), ktorým o podanom odvolaní rozhodol tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí podrobne zhrnul skutkový stav, zistenia a závery správcu dane a odvolacie námietky žalobcu, ktoré následne vyhodnotil a uviedol dôvody, pre ktoré považoval odvolacie námietky žalobcu za nedôvodné, a to nasledovným spôsobom:

- S odvolacou námietkou žalobcu, že pred rozhodnutím správcu dane sa nemal možnosť oboznámiť s obsahom tabuľky, ktorá je súčasťou rozhodnutia správcu dane a obsahuje údaje získané pri technickej expertíze, sa žalovaný vysporiadal tvrdením, že predmetná tabuľka obsahujúca jednotlivé pokladničné doklady za jednotlivé zdaňovacie obdobia, z ktorých bola následne vyčíslená výška nepriznaných tržieb za príslušné zdaňovacie obdobia, ktoré neboli zaúčtované v účtovníctve žalobcu, bola vyhotovená z CD nosiča, ktorý je prílohou technickej expertízy a obsahuje závery technickej expertízy vrátane fotodokumentácie ERP, pričom so závermi expertízy, ktoré sa nachádzali aj na tomto CD nosiči, správca dane oboznámil splnomocneného zástupcu žalobcu D. B. na ústnom pojednávaní 17.07.2018, pričom D. B. ako splnomocnený zástupca žalobcu sa vyjadril, že s výsledkami expertízy, ktoré si prevzal sa oboznámil, pričom aj správca dane aj žalobca mali k dispozícii rovnakú technickú expertízu s prílohami, s ktorou sa mali možnosť oboznámiť. Žalovaný uviedol, že správca dane porovnal výsledky technickej expertízy a preveril vyčíslenie priznaných a nepriznaných tržieb v priebehu daňovej kontroly na základe dokladov a evidencií predložených daňovým subjektom ku kontrole a zistil, že daňový subjekt priznal daň len z dokladov, ktoré boli originálne - pravé vyhotovované cez funkciu „Hotovosť“. Z falošných dokladov vytlačených cez funkciu „Hotovosť*“ neboli tržby priznané. V tabuľke, ktorá tvorí podstatnú časť napadnutého rozhodnutia, sú uvedené všetky doklady, ktoré daňový subjekt vyhotovil v príslušnom zdaňovacom období v režime „Hotovosť*“, ktoré neboli zahrnuté v kontrolných záznamoch a neboli z nich priznané tržby ani daň z príjmov fyzickej osoby.
- K odvolacej námietke, že správca dane v protokole z daňovej kontroly, ako aj v odvolaním napadnutom rozhodnutí nesprávne označil žalobcu ako daňový subjekt, žalovaný uviedol, že žalobca bol správcom dane označený ako „A. B., IČO 14 285 410, DIČ XXXXXXXXXX, IČ DPH E., Partizánska 684/80, 058 01 Poprad.“, ktoré označenie tak obsahuje všetky povinné zákonné náležitosti týkajúce sa špecifikácie daňového subjektu v zmysle § 63 ods. 3 písm. c) Daňového poriadku, ktoré ustanovenie si však žalobca nesprávne interpretuje, keďže podľa neho musí označenie daňového subjektu obsahovať aj uvedenie jeho obchodného mena. Žalovaný upresnil, že v prípade, ak sa jedná o daňový subjekt - fyzickú osobu tak ako je tomu aj v tomto prípade, tak podľa označeného ustanovenia musí jej označenie obsahovať meno, priezvisko a adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, t. j. neuvedenie dodatku aj jej obchodného mena nie je obligatórnou zákonnou náležitosťou rozhodnutia správcu dane podľa označeného ustanovenia, ktorá by mohla spôsobiť nulitu tohto rozhodnutia s tým, že z výpisu zo živnostenského registra vyplýva, že daňový subjekt A. B. vykonáva živnosť pod IČO: 14 285 410, ktoré je zhodné s údajom, ktorý uviedol správca dane v rozhodnutí.
- K absencii sídla správcu dane vo vydanom protokole žalovaný uviedol, že sa jedná o formálny nedostatok, ktorý nemá vplyv na zákonnosť protokolu, rovnako tiež k nesprávnemu označeniu daňového úradu len ako pobočky Poprad v rozhodnutí správcu dane žalovaný uviedol, že rozhodnutie je opatrené okrúhlou pečiatkou Daňového úradu Prešov a obsahuje všetky náležitosti v zmysle § 63 Daňového poriadku.
- V súvislosti s námietkou žalobcu, že rozhodnutie správcu dane nebolo vydané v lehote, žalovaný opísal procesný postup na základe, ktorého mal za to, že po predĺžení lehoty na rozhodnutie bolo rozhodnutie správcu dane vydané v zákonnej lehote.
- Ako nedôvodnú žalovaný vyhodnotil aj odvolaciu námietku žalobcu, že správca dane od začatia daňovej kontroly komunikoval ohľadom daňovej kontroly nie so žalobcom, ale s osobou, ktorá až do 20.06.2018 nebola žalobcom splnomocnená na zastupovanie, pričom žalovaný podotkol, že do 20.06.2018, kedy bola bolo správcovi dane predložené splnomocnenie splnomocneného zástupcu žalobcu, správca dane komunikoval so žalobcom len písomne.
- Na odvolaciu námietku žalobcu, že správca dane nevyhovel návrhu žalobcu na vykonanie znaleckého dokazovania ERP, žalovaný uviedol, že správca dane disponuje výsledkami technickej expertízy, ktorú vykonala oprávnená osoba - Colný úrad Bratislava, a nemal dôvod ju spochybňovať ani žiadať o vykonanie ďalšej expertízy. Technická expertíza je dokument s vysokým stupňom spoľahlivosti. Návrh na vykonanie expertízy nezávislou znaleckou spoločnosťou nepodal žalobca počas výkonu daňovej kontroly, ale až vo vyrubovacom konaní, kedy už ERP prepadla v prospech štátu s tým, že žalobca neuviedol, v čom spočívajú jeho pochybnosti o správnosti expertízy vykonanej colným úradom, pričom správca dane závery expertízy rešpektoval a nespochybňoval, preto nepovažoval za potrebné vykonať tento navrhovaný dôkaz, pričom technickú expertízu vykonal na tento úkon pre celé územie Slovenskej republiky zákonnom č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a zákonom č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice zmocnený Colný úrad Bratislava, oddelenie certifikácie a forénznej analýzy.
- V súvislosti s odvolacou námietkou ohľadne toho, že výsluch zamestnancov Colného úradu Bratislava vykonali zamestnanci správcu dane, voči ktorým bola vznesená námietka zaujatosti, o ktorej v čase

výsluchu nebolo rozhodnuté, žalovaný uviedol, že zamestnancov Colného úradu Bratislava dňa 09.10.2019 správca dane vypočúval na základe pokynu žalovaného s tým, aby im žalobca mohol klásť otázky, teda výsluchy boli uskutočnené na posilnenie procesných práv žalobcu, išlo o nevyhnutný úkon a v postupe žalobcu videl účelovosť.
- K výsluchom bývalých zamestnancov žalobcu žalovaný uviedol, že správca dane konal v súlade s § 74 ods. 4 Daňového poriadku a k žalobcom spomínanej judikatúre poznamenal, že táto nevykazuje zhodu s predmetnou vecou, keďže v danom prípade nešlo o nezákonný protokol.
- Pokiaľ ide o použitie zápisníc z výsluchov bývalých zamestnancov žalobcu z iných daňových kontrol, žalovaný mal za to, že tieto boli použité len ako podporné dôkazy. Žalovaný tiež vyslovil nesúhlas so záverom žalobcu, že žalovaný v predchádzajúcom rozhodnutí označil technickú expertízu ako nedostatočný podklad na preukázanie iných tržieb ako boli deklarované v rámci daňového priznania.
- V záverečnej časti napadnutého rozhodnutia sa žalovaný vyjadril k námietkam ohľadne prijímania tržieb, tlače pokladničných dokladov s hviezdičkou, používania nefiskálnej tlačiarne, výpovede svedkov, či časového odstupu a irelevantnosti miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017 s tým, že je na ne potrebné reagovať v kontexte technickej expertízy, výpovede F. G. E. a logických súvislosti predmetného prípadu. V rámci tejto časti teda žalovaný uviedol, že žalobca spochybňuje relevantnosť miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017 z dôvodu časového odstupu a bagatelizuje tento dôkaz, avšak pri tomto miestnom zisťovaní bol obsluhou vytlačený z nefiskálne tlačiarne pokladničný doklad s hviezdičkou, ktorý bol odovzdaný colníkovi. Na základe tohto dokladu bola prijatá platba a tento doklad nebol zaznamenaný vo fiskálnej pamäti pokladnice. Takýchto dokladov bolo v systéme BLUEGASTRO nájdených spolu približne 147 000 kusov od roku 2008 do 23.10.2017. To, že všetky pokladničné doklady označené hotovosť s hviezdičkou boli vytlačené, je nepochybné. Vyplýva to z technickej expertízy ako aj z výpovede F. G. E.. Technická expertíza potvrdila, že cez fiskálnu tlačiareň vytlačené pokladničné doklady boli zaznamenávané prevádzkovej pamäti a kontrolnom zázname. Okrem toho bolo možné fiskálna tlačiareň použiť na nefiskálne platby, t. j. také, pri ktorých nedochádza k priamemu finančnému plneniu. Všetky doklady vytlačené na inej ako fiskálnej tlačiarni nie sú zaevidované vo fiskálnej pamäti. To uviedol servisný technik v odpovedi na otázku číslo 16 v zápisnici zo dňa zo dňa 17.10.1019. Technická expertíza podľa žalovaného preukázala, že cez fiskálnu tlačiareň okrem originálu fiskálnych dokladov je možné tlačiť aj kópie nefiskálnych dokladov, respektíve 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 išlo o pravé alebo falošné doklady. Presne zaznamenávala, aké doklady boli vytlačené spolu s príznakom, t.j., či ide o pravý alebo falošný doklad. Žalovaný zdôraznil, že takto vytlačená interná uzávierka nebola uzávierku dennou, respektíve fiskálnou a doklady označené ako „Hotovosť*“ v nej zobrazené boli len kópiou už predtým vytlačených dokladov s týmto označením. Najpodstatnejším v pomere k tomuto zisteniu bolo podľa žalovaného aj doplnenie odpovedi na otázku číslo 22 F. G. E., ktorý doplnil, že pri nevytlačení dokladu sa neuloží jeho kópia a do databázy sa zapíše len záznam o doklade. V praxi to znamená, že v databáze nie je uložené celé vyobrazenie vytlačeného dokladu, ale len akási informácia o ňom t. j. nie jeho vyobrazenie (fyzický vzhľad), ale len údaj o doklade. V databáze systému BLUEGASTRO však bolo nájdených niekoľko desiatok tisíc kópií (kompletných vyobrazení) dokladov. Originály falošných dokladov (prvýkrát vytlačený doklad s označením „Hotovosť*“), ako vyplýva z technickej expertízy a odpovede F. G. E. na otázku číslo 16 a z doplnenia odpovede na otázku číslo 22, nemohli byť vytlačené cez fiskálna 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. Podľa žalovaného bolo absolútne bez pochýb zrejmé, že na prevádzke žalobcu nemohla byť len fiskálna tlačiareň, ale aj nefiskálne zariadenie - tlačiareň, ktorá umožnila tlač takýchto dokladov a tým aj obchádzanie fiskálnej pamäte registračnej pokladnice. V každom zdaňovacom období na dani z pridanej hodnoty, v ktorom bola použitá technická expertíza ako dôkaz v daňovom konaní boli v databáze systému BLUEGASTRO nájdené kompletné vyobrazenia dokladov s označením „Hotovosť*“, ktoré boli bez pochýb vytlačené a to nebolo možné vykonať inak ako cez nefiskálnu tlačiareň. Miestne zisťovanie podľa žalovaného odhalilo okrem konkrétneho porušenia zákona v ten deň aj celý zmysel technickou expertízou nájdených dokladov s označením „Hotovosť*“ a nefiskálneho zariadenia, resp. „modus operandi“ žalobcu. Tvrdenie, že na základe tohto konkrétneho zistenia v tento konkrétny deň 23.10.2017, nie je možné prijať vo všeobecnosti záver, že na doklady „Hotovosť*“ boli prijímané tržby, bolo v pomere k zisteným dôkazom podľa žalovaného irelevantné. Servisný technik vo výpovedi uviedol, že on funkcionalitu „Hotovosť*“ nenakonfiguroval a nakonfigurovať ju mohol ktokoľvek kto mal prístup do aplikácie GastroManager. Žalovaný zdôraznil, že pri zavedení

systému elektronickej pokladnice nebola možnosť „Hotovosť*“ nakonfigurovaná servisným technikom, no pri miestnom zisťovaní bola použitá na vytlačenie napodobeniny fiskálneho dokladu, na ktorý boli prijaté peňažné prostriedky. Samotný fakt, že napodobeniny fiskálnych dokladov obsahovali pokus o zobrazenie ochranného znaku MF, to znamená, že simulovali originál fiskálneho dokladu, to že bez pochýb boli vytlačené a samotné miestne zisťovanie jasne a bez pochýb preukázali, čo bolo účelom dokladov s označením „Hotovosť*“ a nefiskálneho zariadenia. V zdaňovacom období apríl 2014 bolo podľa žalovaného v systéme BLUEGASTRO nájdených 586 kusov pravých dokladov a 1616 kusov falošných dokladov. Vyššie uvedené v skutočnosti bolo podľa žalovaného potrebné vnímať v širších súvislostiach a nie tak, ako sa to snažil interpretovať žalobca. Z hľadiska niekoľko desiatok tisíc falošných dokladov bolo nemožné, aby pri každom jednom z nich bolo vykonané tak podrobné miestne zisťovanie ako sa uskutočnilo dňa 23.10.2017. Ak by platil tento argument, nebolo by možné postihnúť celý rozsah takejto činnosti, čo bez pochýb nie je účelom legislatívy, ale ani možné rozumne požadovať. V súvislosti s výpoveďami svedkov žalovaný uviedol, že bez ohľadu na to, či si svedkovia pamätali, alebo nie, na podrobnosti práce s registračnou pokladnicou, doklady s príznakom „Hotovosť*“ boli tlačené a táto funkcia používaná v každom jednom zdaňovacom období na dani z pridanej hodnoty, v ktorom bola technická expertíza použitá ako dôkaz v daňovom konaní. Uvedené bolo realizované logicky iba za jediným účelom, a to prijímaním hotovosti na doklady, ktoré neboli zaznamenané ani vo fiskálnej pamäti ani kontrolných záznamoch, t. j. za účelom obchádzania riadnej funkcionality registračnej pokladnice.

III. Konanie na krajskom súde

8. Žalobca inicioval súdny prieskum napadnutého rozhodnutia podaním správnej žaloby na krajskom súde. V podanej správnej žalobe namietal vydanie duplicitného rozhodnutia žalovaným, teda že žalovaný o žalobcom podanom odvolaní rozhodol dvomi rozhodnutiami, a to rozhodnutím č. 100806403/2020 zo dňa 24.04.2020, voči ktorému žalobca tiež podal správnu žalobu a súdne konanie o tejto žalobe je vedené na krajskom súde pod sp. zn. 1S/39/2020 a napadnuté rozhodnutie č. 461409/2020 zo dňa 06.10.2020. Mal za to, že napadnuté rozhodnutie:
- vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,
- zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
- skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu,
- došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

9. Ako dôvody spôsobujúce nezákonnosť správnou žalobou napadnutého rozhodnutia žalobca uviedol:
A) Nesprávne označenie žalobcu
Nesprávne označenie žalobcu ako daňového subjektu tak v protokole o daňovej kontrole, ako aj v napadnutom rozhodnutí a prvostupňovom rozhodnutí, v ktorých bol žalobca označený svojím krstným menom a priezviskom s uvedením IČO: 14 285 410, avšak pod uvedeným IČO je v živnostenskom registri evidovaný iný subjekt, a to „A. B. - Club Hotel OLYMPIA“. V uvedenej súvislosti správca dane podľa žalobcu odmietol vykonať žalobcom navrhovaný dôkaz a to obstaranie výpisu zo živnostenského registra za účelom správneho stotožnenia žalobcu ako daňového subjektu, ktorý návrh bol správcom dane bez odôvodnenia odmietnutý a s uvedeným sa nevysporiadal ani žalovaný. Podľa žalobcu je preto protokol z daňovej kontroly v rozpore s § 47 písm. c) Daňového poriadku, pretože správcom dane označený daňový subjekt neexistuje a z tohto dôvodu tento protokol pre jeho rozpor s § 24 ods. 4 Daňového poriadku nie je zákonným dôkazom a teda nemôže byť podkladom pre zákonné rozhodnutie správcu dane, ktoré z uvedeného dôvodu žalobca považuje za nulitné. Žalobca v tomto smere spochybnil aj vyjadrenie správcu dane na ústnom pojednávaní, po tom, ako žalobca vzniesol uvedenú námietku a ktorý uviedol, že obchodné meno daňového subjektu môže obsahovať dodatok odlišujúci osobu podnikateľa alebo druh podnikania, avšak podľa žalobcu v prípade podnikateľov fyzických osôb je dodatok nutne súčasťou ich obchodného mena.

B) Nezákonné výsluchy bývalých zamestnancov žalobcu
Podkladom pre rozhodnutia správcu dane a žalovaného sú nezákonne vykonané výsluchy zamestnancov žalobcu, pretože boli vykonávané bez akéhokoľvek návrhu žalobcu, iba z iniciatívy správcu dane a to až vo vyrubovacom konaní. Na túto skutočnosť žalobca opakovane pri týchto výsluchoch správcu dane upozorňoval a žalovaný sa s touto odvolacou námietkou vysporiadal iba

jednou vetou a to, že tvrdenia žalobcu sú mylné. Podľa žalobcu je uvedený postup v rozpore s právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyjadreným v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/10/2016 z 03.10.2017, podľa ktorého vo vyrubovacom konaní možno vykonať len tie dôkazy, ktoré navrhne vykonať sám daňový subjekt v lehote určenej mu správcom dane pri vyjadrení sa k protokolu o výsledkoch daňovej kontroly, takže nie je možné akceptovať postup správcu dane, ktorý vykonáva vo vyrubovacom konaní dôkazy, ktoré bez akýchkoľvek ťažkostí mohol vykonať ešte v priebehu daňovej kontroly. Podľa žalobcu neobstojí argument žalovaného v žalobou napadnutom rozhodnutí, že žalobcom zmienená judikatúra sa týka skutkovo inej veci, keďže v tomto prípade správca dane vykonal dokazovanie vo vyrubovacom konaní, viazaný záväzným pokynom žalovaného, ktorý zrušil jeho skoršie rozhodnutie, pretože podľa žalobcu v tomto konaní nie je spornou skutočnosť, že správca dane ako prvostupňový orgán je viazaný právnym názorom a pokynmi žalovaného, ale spornou je otázka zákonnosti pokynu žalovaného vykonať dôkazy vo vyrubovacom konaní bez návrhu daňového subjektu a dokazovanie je tak nezákonným bez ohľadu na to, či bolo vykonané z iniciatívy správcu dane alebo žalovaného. Podľa žalobcu takýmto spôsobom získané dôkazy sú nezákonné a nemôžu tvoriť podklad pre zákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného.

C) Nedostatočné zistenie skutkového stavu správcom dane
V priebehu daňovej kontroly správca dane nemal za potrebné vykonávať výsluchy zamestnancov žalobcu, pretože na vydanie rozhodnutia mu postačovala technická expertíza, ak tieto výsluchy vykonal, po zrušení jeho skoršieho rozhodnutia v tejto veci z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu, je to podľa žalobcu aj dôkaz o nedostatočnom dokazovaní správcom dane a teda o nedostatočne zistenom skutkovom stave veci. Žalobca taktiež uviedol, že žalovaný vo svojom prvom rozhodnutí, ktorým zrušil skoršie rozhodnutie správcu dane uviedol, že výpoveď svedkyne C. zo zápisnice o miestnom zisťovaní z 23.10.2017 je nedostačujúcim dôkazom pre rozhodnutie, avšak v žalobou napadnutom rozhodnutí sa už žalovaný odkláňa od tohto svojho skoršieho názoru s tým, že poukazuje a dovoláva sa výpovede tejto svedkyne.

D) Nesprávne vyhodnotenie dôkazov
Vyhodnotenie dôkazov správcom dane a žalovaným, konkrétne obsahu výpovedí zamestnancov žalobcu, nekorešponduje s obsahom týchto výpovedí. Podľa žalobcu je nepravdivým tvrdenie žalovaného, že bývalí zamestnanci žalobcu si údajne nepamätali na funkcie, ktoré používali pri práci s elektronickou registračnou pokladnicou (ERP) a že si údajne nepamätali, či v prevádzke žalobcu bola jedna alebo dve tlačiarne, pretože podľa zápisnice o výsluchu zamestnankyne Krajčovej z 25.06.2019 tá uviedla, že pri používaní ERP používala funkcie „Hotovosť“ a „Platobná karta“. Identicky vypovedali aj zamestnankyne E. a B. do zápisnice o výsluchu z 13.08.2019, ako aj zamestnankyne C. a E. do zápisnice o výsluchu z 22.08.2019, takže podľa žalobcu tým svedkyne vyslovene vyvrátili údajné zistenia správcu dane o používaní funkcie „Hotovosť*“ a teda je to priamy dôkaz o tom, že závery žalovaného v žalobou napadnutom rozhodnutí sú ničím nepodložené domnienky s opätovným dodatkom žalobcu o nezákonnosti uvedených dôkazov, keďže boli vykonané vo vyrubovacom konaní nie na návrh žalobcu ako daňového subjektu, ale z iniciatívy správcu dane. Žalobca navyše uviedol, že záver žalovaného k výsluchu uvedených svedkov v tom zmysle, že žiadny z týchto svedkov nevypovedal, že by nepoužíval funkciu „Hotovosť*“ nasvedčuje podľa žalobcu tomu, že žalovaný celkom nezákonne preniesol týmto konštatovaním dôkazné bremeno na žalobcu, čo je v rozpore s postavením správcu dane, ktorý musí preukázať skutočnosti, ktoré kladie daňovému subjektu na ťarchu, t. j. dôkazné bremeno znáša správca dane a nie daňový subjekt. Ak žalovaný tvrdí, že žalobca používal vedome funkciu „Hotovosť*“ a zároveň, že za takéto doklady došlo k zdaniteľnému plneniu (prijatie hotovosti) dôkazné bremeno v celom rozsahu znáša podľa žalobcu správca dane. Žalovaný hodnotil jednotlivé dôkazy nie jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, ale selektívne t. j. vyhodnocoval a zohľadnil iba tie dôkazy, ktoré korešpondovali s jeho rozhodnutím, dôkazom čoho sú aj zápisnice z výpovedí svedkov H., A. a I., z ktorých si žalovaný vybral iba tie z ich kontextu vytrhnuté tvrdenia, ktoré sa mu zrejme hodili, čo žalobca namieta, keďže výpovede uvedených svedkov sa netýkali skutočností, ktoré sa odohrali v zdaňovacom období, ktorého sa rozhodnutie žalovaného týka. Ohľadne výpovede svedkov A. a H. žalobca podotkol, že títo svedkovia uvádzali, že ani raz nevydali zákazníkovi doklad, ktorý expertíza Colného úradu v Bratislave označuje ako falošný a tiež, že si nevšimli, žeby boli používané doklady s označením „Hotovosť*“, pričom svedok H. tiež uviedol, že prijatá hotovosť sa zhodovala so sumou uvedenou na uzávierke a títo svedkovia svoju výpoveď v tomto smere zmenili až po tom, keď im správca dane dal k nahliadnutiu fotokópiu takéhoto dokladu vo formáte A4, pričom svedok Fedor naviac nevedel o akú hotovosť sa malo jednať, čím podľa žalobcu správca dane sugestívne ovplyvnil výpovede svedkov. Obdobne tak mala

byť správcom dane ovplyvnená aj výpoveď svedkyne I., ktorej správca dane počas výsluchu predložil obrázok displeja na formáte A4 a taktiež jej mal uviesť, že existujú výpovede svedkov v neprospech žalobcu. S uvedeným, podľa žalobcu, nezákonným postupom správcu dane pri dokazovaní sa žalovaný vo svojom rozhodnutí taktiež nevysporiadal. V spojitosti so žalovaným selektívnym hodnotením dôkazov, žalobca tiež poukázal, že žalovaný zámerne neuviedol aj výpovede svedkov C., E., J. G., J., G. a C., ktorí tvrdenia správcu dane vyvrátili. Žalovaný sa podľa žalobcu nevysporiadal ani s tým, že ak v daňovom konaní nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by potvrdil existenciu údajnej nefiskálnej tlačiarne na prevádzke žalobcu, preto nevedno ako môže žalovaný tvrdiť, že žalobca tlačil v danom zdaňovacom období akékoľvek „falošné doklady“, v ktorej súvislosti je podľa žalobcu svojvoľným názor žalovaného, že zamestnanci žalobcu si nepamätali, či v prevádzke bola jedna alebo dve tlačiarne s dodatkom, že ani jeden zo svedkov, ktorých správca dane aj keď nezákonne vypočul vo vyrubovacom konaní, nepotvrdil existenciu a prácu s tlačiarňou, ktorú správca dane a Colný úrad Bratislava označuje ako predmet číslo 2 (podľa technickej expertízy je predmet č. 2 tlačiareň LK-T20, výrobné číslo SW08012456, pozn.). Podľa žalobcu ani jeden z jeho zamestnancov, ktorí v dotknutom zdaňovacom období u neho pracovali, nepotvrdili údajné zistenia správcu dane, naopak časť z týchto zamestnancov výslovne vyvrátila tieto domnienky správcu dane (v dňoch 25.06.2019 svedkovia C., K. a 14.08.2019 svedok J. nepotvrdil existenciu predmetu číslo 2; dňa 14.08.2019 svedkyňa J. G. výslovne uviedla, že si pamätá, že tam bola tlačiareň; v dňoch 13.08.2019 svedkyne E. a B., dňa 21.08.2019 svedkovia A. a C., dňa 22.08.2019 svedkovia C. a E., dňa 26.09.2019 svedkyňa I. a dňa 02.09.2019 svedkovia G. a H. výslovne uviedli, že v prevádzke žalobcu bola jedna tlačiareň), s dodatkom žalobcu, že ani jeden svedok neuviedol zistenie rozdielu medzi prijatou tržbou a uzávierkou vytlačeniu z ERP, takže podľa žalobcu je úplne vylúčené, aby existovala akákoľvek tržba, ktorú žalovaný a správca dane označujú ako nepriznanú. Žalobca mal tiež za to, že správca dane v súvislosti s technickou expertízou mylne tvrdí, že v daňovej kontrole bolo preukázané, že cez predmet číslo 2 mali byť vytlačené doklady. Tento záver správcu dane podľa žalobcu v žiadnom prípade nevychádza zo zisteného skutkového stavu a je prezentovaný len v technickej expertíze, ktorá však aj podľa záväzného názoru odvolacieho orgánu, pri zrušení skoršieho rozhodnutia správcu dane v danej veci, nebola dostatočným podkladom pre rozhodnutie. Podľa žalobcu správca dane vôbec nevyhodnotil, že viac ako 10 svedkov poprelo existenciu akejkoľvek druhej tlačiarne a ak napriek zadaniu platby „Hotovosť*“ doklad vytlačený nebol, kópia tohto dokladu sa mohla uložiť do pamäte bez toho, aby doklad bol vytlačený. Samotný správca dane podľa žalobcu tvrdí, že expertíza samotná obsahuje tvrdenie o tom, že doklady boli odoslané na tlač, to ešte neznamená že boli vytlačené. Správca dane prezentuje výpovede svedkov v rozpore s tým, ako sú zachytené v zápisniciach, ktoré nedostatky v postupe správcu dane sa žalovaný snaží zhojiť tým, že sa odvolacím námietkam žalobcu nevenuje, preto je jeho rozhodnutie podľa žalobcu nepreskúmateľné.

E) Nevyhodnotenie námietky zaujatosti
Žalovaný sa nevyjadril ani k žalobcom namietaným nedostatkom ohľadne nerozhodnutia, o žalobcom vznesenej námietke zaujatosti proti všetkým zamestnancom správcu dane, ako aj ohľadne žalobcom vznesenej námietky zaujatosti, doručenej správcovi dane 07.10.2019, proti konkrétnemu zamestnancovi správcu dane (F. I. A.), o ktorej bolo rozhodnuté až 10.10.2019, t. j. až následne potom, ako sa tento konkrétny označený zamestnanec správcu dane zúčastnil úkonu nemajúceho charakter neodkladnosti a to konkrétne výsluchu colníkov F. J. a L. E., od vykonania ktorého mal správca dane, podľa žalobcu, upustiť do doby rozhodnutia o námietke zaujatosti s tým, že v tej spojitosti je podľa žalobcu arbitrárne tvrdenie žalovaného o tom, že výsledok ústneho pojednávania by bol rovnaký aj v prípade, ak by sa pojednávanie konalo až po riadnom rozhodnutí o námietke zaujatosti, pretože sa jedná o nezákonný dôkaz. Navyše pri tomto výsluchu colníkov mal správca dane pochybiť aj v tom, že výsluch obidvoch označených osôb vykonal za ich súčasnej prítomnosti nehľadiac na to, že sa môžu pri svojej výpovedi ovplyvniť, z ktorého dôvodu proti vedeniu výsluchu podal námietky nie len žalobca, ale aj colníci. Rovnako o námietke zaujatosti žalobcu podanej aj voči F. E. a L. E. bolo rozhodnuté 09.10.2019, t. j. v deň konania vyššie uvedených výsluchov 09.10.2019, pri ktorých boli uvedené osoby prítomné a teda podľa žalobcu je vylúčené, aby tieto osoby mali vedomosť o rozhodnutí správcu dane o námietke zaujatosti.

F) Nepreukázanie reálneho prijatia tržieb
Napriek uvedeným pochybeniam správca dane použil uvedené dôkazy ako podklad pre svoje rozhodnutie, pričom vypočúvaní colníci mali potvrdiť, že technická expertíza dokazuje len účel údajov, ktoré sa našli v systéme BLUEGASTRO a že nie je reálne, aby správca dane preukázal existenciu každej jednej správcom tvrdenej tržby. Podľa žalobcu táto expertíza v žiadnej jej časti nepreukazuje reálne prijatie tržby a ak uvedené nie je reálne, správca dane nevie preukázať tvrdenú existenciu tržieb, nevie

preukázať existenciu zdaniteľného plnenia a následne zákonite ani nemôže určiť rozdiel dane, keďže ak nie je preukázaná existencia zdaniteľného plnenia, nevedno ako môže správca dane zdaniť daňovníka ohľadom nepreukázaného zdaniteľného plnenia. Preto je podľa žalobcu mylný záver správcu dane, že expertíza je dôkazom potvrdzujúcim existenciu tržieb a tento záver je tak v rozpore s administratívnym spisom.

G) Nezákonný protokol z daňovej kontroly
Protokol z daňovej kontroly, ktorý bol dôkazom pre vydanie rozhodnutia žalovaného je tiež nezákonným, pretože neobsahuje sídlo správcu dane a teda podľa žalobcu je nulitným z dôvodu, že bol vydaný niekým neexistujúcim, pričom s poukazom na § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov v spojení s § 7 ods. 1 Daňového poriadku, má žalobca za to, že podľa jeho sídla bol príslušným konať v jeho veci Daňový úrad Prešov a nie jeho pobočka Poprad, ktorej možnosť zriadenia žalobca síce nespochybňuje, ale spochybňuje, že pobočka je samostatným orgánom verejnej správy a teda nemá právnu subjektivitu a správca dane taktiež nebol zákonom splnomocnený, aby delegoval pobočke svoju kompetenciu. Podľa žalobcu, aj keď žalovaný vo svojom rozhodnutí priznal uvedený formálny nedostatok rozhodnutia správcu dane, tak aj napriek tejto jeho za nezákonnosti (pre absenciu jeho zákonom požadovanej náležitosti) vyhodnotil žalovaný protokol o daňovej kontrole ako zákonný dôkaz, čo zakladá nezákonnosť jeho rozhodnutia.

H) Nevykonanie znaleckého dokazovania
Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza, že žalobca navrhol vykonanie znaleckého dokazovania ohľadom zabezpečenej ERP nezávislým súdnym znalcom až v priebehu vyrubovacieho konania, avšak bez toho, aby žalovaný konkretizoval z akého dôvodu nebolo tomuto návrhu žalobcu vyhovené s dôrazom na to, že právo žalobcu navrhovať dôkazy aj vo vyrubovacom konaní mu jednoznačne vyplýva z Daňového poriadku, čím malo byť žalobcovi znemožnené zúčastniť sa dokazovania. V tej spojitosti žalobca podotkol, že správca dane iba stroho uviedol, že údaje technickej expertízy sú postačujúce, jej závery nespochybňuje a preto neumožní žalobcovi realizovať návrh na vykonanie dôkazu znalcom ohľadom ERP, v ktorom dôsledku je tak dokazovanie správcu dane jednostranným. Colný úrad Bratislava, ktorý vykonával expertízu ERP neuviedol, či bol vykonaný softvérový alebo hardvérový zásah v certifikovanej ERP, avšak tiež uviedol svoju domnienku, že samotná servisná organizácia, ktorá bola dodávateľom systému ERP - Asseco Solutions, a.s. pravdepodobne spôsobila (umožnila) tlač dokladu, ktorý správca dane označuje ako „falošný“, takže uvedený záver je založený iba na domnienke Colného úradu Bratislava, ktorú si však správca dane nezákonne osvojil ako faktický preukázanú skutočnosť.

10. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe zo dňa 18.03.2021, poukázal na skutkové zistenia z administratívneho konania. Vo vzťahu k žalobným námietkam uviedol, že v napadnutom rozhodnutí bol podrobne uvedený spôsob používania ERP zistený v prevádzke žalobcu, skutkový stav bol teda v konaní zistený dostatočne. Žalobné námietky považoval za nedôvodné a navrhoval, aby súd žalobu v celom rozsahu zamietol. K námietke duplicity rozhodnutia sa žalovaný vyjadril s poukazom na uznesenie pôvodného správneho súdu sp. zn. 1S/39/2020 zo dňa 14.01.2021, ktorým mala byť žaloba odmietnutá z dôvodu, že bola správnemu súdu doručená predčasne. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného k žalobe (podal repliku) vyjadril podaním zo dňa 21.04.2021 tak, že zotrval na svojej žalobe a jej dôvodoch.

11. Následne krajský súd rozsudkom č. k. 2S/93/2020 zo dňa 02.06.2022 zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako i prvostupňové rozhodnutie správcu dane a priznal žalobcovi náhradu trov konania. Hlavným dôvodom zrušenia uvedených rozhodnutí bola podľa krajského súdu tá skutočnosť, že správca dane vykonával vo vyrubovacom konaní dôkazy nad rámec toho, čo navrhol žalobca.

IV. Konanie na kasačnom súde

12. Voči uvedenému rozsudku krajského súdu podal žalovaný kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Podľa názoru žalovaného správny súd nesprávneho právneho posúdil daný prípad a dospel k nesprávnemu záveru o nezákonnosti vykonania dokazovania vo vyrubovacom konaní.

13. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) rozsudkom sp. zn. 3Sfk/128/2022 zo dňa 18.12.2023 zrušil rozsudok krajského súdu č. k. 2S/93/2020-303 zo dňa

02.06.2022 a vrátil vec Správnemu súdu v Košiciach na ďalšie konanie. V rozhodnutí odkázal podľa § 464 SSP na obdobné veci rovnakých účastníkov konania, s totožnými sťažnostnými bodmi, ktoré boli predmetnom konania a rozhodovania kasačného súdu. Medzi inými odkázal aj na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo dňa 17.10.2023, v ktorom kasačný súd skonštatoval nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, ktorý ako dôvod zrušenia rozhodnutí orgánov verejnej správy identifikoval vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní nad rámec toho, čo navrhol žalobca, resp. svojvoľne. Kasačný súd záverom uviedol, že úlohou správneho súdu v ďalšom konaní bude žalobu nanovo posúdiť a vecne prejednať aj ostatné žalobné body. Správny súd sa v novom konaní (v kontexte právnych názorov vyslovených kasačným súdom v tomto rozsudku) osobitne vysporiada s tým, či je vo svetle vyššie uvedených kritérií a skutočností, možné považovať dokazovanie vykonané orgánmi verejnej správy (v rámci vyrubovacieho konania) za excesívne, svojvoľné a pod., a teda či je možné v zmysle vyššie uvedeného doplnené dokazovanie považovať za nezákonné.

V. Konanie na správnom súde

14. Podľa § 1 písm. c) a § 3 ods. 1 a 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, s účinnosťou od 01.06.2023 prešla právomoc výkonu správneho súdnictva z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“). Z uvedeného dôvodu bolo rozhodovanie o predmetnej správnej žalobe žalobcu po zrušení rozsudku krajského súdu a vrátení veci správnemu súdu, v zmysle rozvrhu práce Správneho súdu v Košiciach na rok 2023 v jeho znení účinnom od 01.06.2023 vrátane jeho dodatkov, pridelené náhodným výberom senátu správneho súdu „6S“, ktorý sa v tejto veci stal zákonným sudcom a predmetná právna vec bola na správnom súde zapísaná pod novou spisovou značkou 6Sf/4/2024.

15. Správny súd po vrátení veci nariadil na prejednanie veci pojednávanie na deň 24.11.2025. Na tomto pojednávaní nebol prítomný žalobca ani jeho právny zástupca, ktorý neúčasť oboch ospravedlnil podaním doručeným správnemu súdu dňa 21.11.2025, kde zároveň súhlasil s konaním pojednávania v ich neprítomnosti. Neúčasť svojho zástupcu na pojednávaní ospravedlnil aj žalovaný podaním doručeným správnemu súdu dňa 19.11.2025, v ktorom súhlasil s prejednaním veci bez jeho prítomnosti. Keďže na pojednávaní nebola prítomná ani verejnosť, správny súd postupom podľa § 137 ods. 3 SSP verejne vyhlásil rozsudok v predmetnej veci vyvesením jeho skráteného písomného vyhotovenia bez odôvodnenia na úradnej tabuli správneho súdu po dobu 14 dní. Týmto rozsudkom zamietol predmetnú správnu žalobu a žalovanému voči žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania pred správnym súdom, ani náhradu trov kasačného konania.

VI. Relevantné ustanovenia právnych predpisov

16. Podľa § 493e SSP, konania začaté a neskončené do 30.06.2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

17. V súvislosti s plnením úloh správneho súdnictva v spojení so súdnym prieskumom predmetnej správnej žaloby podanej žalobcom správny súd na tomto mieste poukazuje na prislúchajúce ustanovenia Správneho súdneho poriadku, konkrétne na ustanovenia § 2, § 6 ods. 1, § 6 ods. 2 písm. a/, § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení účinnom do 30.06.2023 (ďalej aj ako „SSP“).

18. Podľa § 190 SSP, ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

19. Podľa § 191 ods. 1 SSP, správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak
c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,
e) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
f) skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu,
g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

20. Podľa § 135 ods. 1 SSP, na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase vyhlásenia alebo vydania rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

21. Podľa § 168 SSP, žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

22. Podľa § 467 ods. 1 SSP, ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

23. Podľa § 467 ods. 3 SSP, ak kasačný súd zruší rozhodnutie správneho súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

24. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej aj ako „Zákon o DPH“), daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

25. Podľa § 69 ods. 4 Zákona o DPH, každá osoba, ktorá, uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

26. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej aj ako „Daňový poriadok“), 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

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

31. Podľa § 74 ods. 3 Daňového poriadku, odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán vykonáva dokazovanie, je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania.

32. Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku, Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. 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.

33. Podľa § 60 ods. 1 Daňového poriadku, 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.

34. Podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku, zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený aj vtedy, ak sa v tej istej veci zúčastnil daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa.

35. 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.

36. 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.

37. Podľa § 47 písm. a) Daňového poriadku, protokol musí obsahovať názov a sídlo správcu dane.

38. 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.

39. 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.

40. Podľa § 10 písm. c) zákona č. 652/2004 Z. z. orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom do 30.06.2019, Colný úrad Bratislava na celom území Slovenskej republiky vykonáva technickú expertízu elektronickej registračnej pokladnice.

41. Podľa § 17a ods. 1 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 ku dňu vykonania miestneho zisťovania dňa 23.10.2017 (ďalej aj ako „Zákon o používaní ERP“), colný úrad alebo daňový úrad môže zabezpečiť elektronickú registračnú pokladnicu, ak existuje dôvodné podozrenie z pozmeňovania údajov v elektronickej registračnej pokladnici alebo v kontrolnom zázname.

42. Podľa § 17a ods. 2 Zákona o používaní ERP, Colný úrad Bratislava za účelom preverenia podozrenia podľa odseku 1 vykoná technickú expertízu elektronickej registračnej pokladnice.

43. Podľa § 17a ods. 5 Zákona o používaní ERP, colný úrad alebo daňový úrad, ktorý elektronickú registračnú pokladnicu zabezpečil, vydá rozhodnutie o prepadnutí elektronickej registračnej pokladnice

do 15 dní od vykonania technickej expertízy podľa odseku 2, ktorej výsledky preukázali, že došlo k pozmeneniu údajov v elektronickej registračnej pokladnici alebo v kontrolnom zázname.

44. Podľa § 8 ods. 1 Zákona o používaní ERP, 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 elektronickou registračnou pokladnicou alebo virtuálnou registračnou pokladnicou o prijatí tržby podnikateľ nesmie kupujúcemu odovzdať. Pokladničný doklad obsahuje najmenej tieto povinné údaje:
a) daňový kód elektronickej registračnej pokladnice alebo kód virtuálnej registračnej pokladnice,
b) daňové identifikačné číslo, ak podnikateľ nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty,
c) identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty,
d) ochranný znak,
e) poradové číslo od poslednej dennej uzávierky,
f) dátum a čas vyhotovenia pokladničného dokladu,
g) označenie tovaru alebo označenie služby, množstvo tovaru alebo rozsah služby a priradenie sadzby dane z pridanej hodnoty, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,
h) cenu tovaru alebo cenu služby,
i) obchodné meno, sídlo alebo miesto podnikania podnikateľa a predajné miesto, ak je odlišné od sídla alebo miesta podnikania,
j) základ dane z pridanej hodnoty, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty v členení podľa sadzieb, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,
k) sadzbu dane z pridanej hodnoty alebo údaj o oslobodení od dane z pridanej hodnoty, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty v členení podľa sadzieb, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,
l) výšku dane z pridanej hodnoty spolu, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty v členení podľa sadzieb, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,
m) zaokrúhlenie ceny,
n) celkovú sumu platenej ceny,
o) ďalšie údaje, ktorých uvedenie vyplýva z osobitného predpisu.

45. Podľa § 9 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník, obchodným menom fyzickej osoby je jej meno a priezvisko (ďalej len „meno“). Obchodné meno fyzickej osoby môže obsahovať dodatok odlišujúci osobu podnikateľa alebo druh podnikania.

46. Podľa § 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 v rozhodnom čase, 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 uvedeného zákon, daňový úrad vykonáva pôsobnosť v územnom obvode kraja, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

VII. Závery správneho súdu

47. Správny súd úvodom poznamenáva, že v rámci súdneho prieskumu je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby. Z pomerne rozsiahlej žaloby správny súd pre prehľadnosť jednotlivé žalobné dôvody v bode č. 9 tohto rozsudku zhrnul do niekoľkých oblastí a označil ich veľkými písmenami od A po H a v ďalšom texte tohto rozsudku sa k týmto žalobným dôvodom vyjadrí.

48. V prvom rade správny súd považoval za nevyhnutné vyjadriť sa k námietke duplicity rozhodnutí vydaných žalovaným. V súvislosti so žalobcom namietanou duplicitou rozhodnutí vydaných žalovaným správny súd uvádza, že žalovaný na základe žalobcom podaného odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane vydal rozhodnutie č. 100806403/2020 zo dňa 24.04.2020, ktorým potvrdil

prvostupňové rozhodnutie. Rozhodnutie žalovaného zo dňa 24.04.2020 bolo žalobcovi doručené dňa 09.05.2020. Keďže žalobca v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej choroby COVID-19 podľa § 8 ods. 1 zákona č. 67/2020 Z. z. podal žiadosť o prerušenie konania, ktorá bola žalovanému doručená dňa 01.05.2020, žalovaný oznámením č. 100950632/2020 zo dňa 27.05.2020 žalobcovi oznámil, že doručenie rozhodnutia č. 100806403/2020 zo dňa 24.04.2020 je bezpredmetné, pretože odvolacie konanie bolo podľa zákona č. 67/2020 Z. z. prerušené a po pominutí mimoriadnej situácie bude uvedené rozhodnutie žalobcovi doručované opäť v súlade s Daňovým poriadkom. Po tom čo pominuli dôvody prerušenia odvolacieho konania, žalovaný vydal rozhodnutie č. 461409/2020 zo dňa 06.10.2020 (napadnuté rozhodnutie), ktorým o podanom odvolaní rozhodol tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalobca voči rozhodnutiu žalovaného zo dňa 24.04.2020 podal správnu žalobu, o ktorej rozhodol krajský súd najskôr uznesením č. k. 1S/39/2020-235 zo dňa 14.01.2021, ktorým predmetnú správnu žalobu ako predčasne podanú odmietol, po zrušujúcom rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/56/2021 zo dňa 13.07.2022 krajský súd rozsudkom č. k. 1S/59/2022-34 zo dňa 17.01.2023 rozhodnutie žalovaného č. 100806403/2020 zo dňa 24.04.2020 zrušil bez toho aby vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a bez toho aby toto rozhodnutie a konanie ktoré mu predchádzalo podrobil súdnemu prieskumu zákonnosti. Žalovaný postupom kedy vydal rozhodnutie zo dňa 24.04.2020, ktoré nadobudlo právoplatnosť jeho doručením žalobcovi a ktoré nezrušil zákonom predpokladaným spôsobom postupom podľa § 77 Daňového poriadku, ale zákonom nepredvídaným spôsobom oznámil žalobcovi, že toto rozhodnutie má považovať za bezpredmetné s tým, že po pominutí dôvodov na prerušenie konania bude vydané nové rozhodnutie, a následne vydaním napadnutého rozhodnutia, ktoré taktiež nadobudlo právoplatnosť, spôsobil procesný chaos, ktorý bolo nevyhnutné zo strany správneho súdu vyriešiť, a to napriek absencii ustanovení zákona, o ktoré by sa mohol oprieť. Správny súd v danom prípade stál pred otázkou, či správnu žalobu odmietnuť postupom podľa § 98 ods. 1 písm. a) alebo písm. b) SSP, na čo podľa správneho súdu neboli splnené podmienky a vzhľadom na celkovú situáciu by tak de facto obmedzil právo žalobcu domáhať sa ochrany jeho práv prostredníctvom správneho súdnictva, zrušiť napadnuté rozhodnutie bez toho aby na takýto postup bol daný dôvod podľa § 191 ods. 1 SSP, zároveň bez toho, aby ho podrobil súdnemu prieskumu zákonnosti a vrátiť vec žalovanému na nové konanie, v ktorom by žalovaný formálne vydal nové rozhodnutie bez toho, aby bolo poznačené vadou duplicity, alebo podrobiť napadnuté rozhodnutie súdnemu prieskumu, na základe ktorého by vydal rozsudok v predmetnej veci napriek tomu, že v čase vydania napadnutého rozhodnutia existovalo právoplatné rozhodnutia žalovaného vydané na základe toho istého odvolania žalobcu. V danom prípade sa konajúci senát správneho súdu rozhodol pre tretiu možnosť. Podrobiť súdnemu prieskumu zákonnosti napadnuté rozhodnutie žalovaného správny súd odôvodnil tým, že v čase jeho rozhodnutia bolo zrejmé, že krajský súd rozsudkom zo dňa 13.01.2023, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 24.04.2020 odstránil nežiadúci stav, kedy vedľa seba existovali dve rozhodnutia žalovaného, ktorými na základe jedného odvolania podaného žalobcom bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na závery Najvyššieho správneho súdu SR uvedené v rozsudku sp. zn. 5Svk/4/2021 zo dňa 24.02.2022, kde sa Najvyšší správny súd SR dospel k záveru, že v procesne výnimočných a zákonom neupravených situáciách je dôvodným pri rozhodnutí správneho súdu nevychádzať z ustanovenia § 135 ods. 1 SSP. Mimo iného najvyšší správny súd SR v uvedenom rozsudku, konkrétne v bode č. 59 uviedol, že: „S poukazom na uvedené Najvyšší správny súd uzavrel, že ustanovenie § 135 ods. 1 SSP nedopadá na všetky situácie, ktoré môžu v správnom súdnom konaní nastať, nakoľko môžu nastať aj situácie, keď správny súd z príkazu § 135 ods. 1 SSP vychádzať nebude.“ Správny súd dospel k záveru, že v danom prípade tak ako je opísaný vyššie v texte tohto bodu rozsudku, ide presne o takúto výnimočnú a zákonom neupravenú procesnú situáciu, a preto pristúpil k súdnemu prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, a to aj s ohľadom na procesnú ekonómiz konania, ktorá má smerovať k rýchlemu, a pritom spravodlivému rozhodnutiu vo veci samej. Zrušenie napadnutého rozhodnutia iba z dôvodu formálnej existencie dvoch rozhodnutí, ktorá bola medzičasom odstránená postupom krajského súdu, vyhodnotil správny súd s ohľadom na uvedené ako prílišný formalizmus.

49. Pokiaľ ide o dôvod pod písmenom A (Nesprávne označenie žalobcu), správny súd uvádza, že zmyslom ustanovení § 47 písm. c) a § 63 ods. 3 písm. c) Daňového poriadku je identifikácia a nezameniteľnosť daňového subjektu, u ktorého bola vykonaná daňová kontrola, a o právach a povinnostiach ktorého bolo v daňovom konaní nejakým spôsobom rozhodnuté. Obchodné meno žalobcu je nepochybne zložené z jeho civilného mena a priezviska a odlišujúceho dodatku. Skutočnosť, že odlišujúci dodatok daňové orgány neuviedli v protokole a svojich rozhodnutiach možno síce označiť za formálny nedostatok, avšak za situácie, kedy boli v protokole a rozhodnutiach uvedené ďalšie

jedinečné identifikátory (napr. IČO, DIČ, IČ DPH), na základe ktorých bolo možné daňový subjekt, rozumej žalobcu, bez pochýb identifikovať, nemožno takýto formálny nedostatok označiť za spôsobilý privodiť nezákonnosť protokolu alebo rozhodnutia vydaného správcom dane alebo žalovaným. Preto tento žalobný bod, aj vo vzťahu k žalobcom namietanému nevykonaniu dokazovania, vyhodnotil správny súd ako nedôvodný.

50. K žalobnému dôvodu pod písmenom B (Nezákonné výsluchy bývalých zamestnancov žalobcu) správny súd uvádza, že podľa § 74 ods. 3 prvá veta Daňového poriadku, je odvolací orgán oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie. Daňový poriadok vykonanie dokazovania v odvolacom konaní ponecháva plne na zvážení odvolacieho orgánu, bez toho aby ho limitoval návrhmi daňového subjektu. Vo všeobecnosti je odvolanie opravným prostriedkom, ktorým sa majú opraviť chyby či už procesného postupu, ktorý predchádzal vydaniu odvolaním napadnutého rozhodnutia, alebo samotného odvolaním napadnutého rozhodnutia. Na základe uvedeného správny súd nevidel dôvod označiť za nezákonný postup žalovaného, ktorým preniesol vlastné oprávnenie (vykonať dokazovanie) dané mu zákonom (Daňovým poriadkom) na správcu dane, aby tento opravil odvolacím orgánom identifikované nedostatky, primárne v prospech daňového subjektu. Samozrejme nemožno vylúčiť, že takýto postup by mohol byť správnym súdom vyhodnotený aj ako nezákonný, napr. v prípade, že by takýto postup správny súd vyhodnotil ako účelový s cieľom obchádzať zákonom stanovené limity (napr. na vykonanie daňovej kontroly), prípadne neúmerne predlžovať vyrubovacie konanie. Správny súd mal za to, že zákonnosť dôkazov vykonaných počas vyrubovacieho konania, ktorých vykonanie nebolo navrhnuté daňovým subjektom, je vždy nevyhnutné hodnotiť s ohľadom na konkrétne okolnosti konkrétnej daňovej veci. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022, v zmysle ktorého v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly. V prejednávanej veci boli závery týkajúce sa funkcie „Hotovosť*“, umožňujúcej tlač dokladov vyvolávajúcich riziko zámeny s riadnym pokladničným dokladom, zdôvodnené a podporené zákonným dôkazom vo forme technickej expertízy už počas daňovej kontroly, počas ktorej bol tiež ustálený záver o využití tejto funkcie žalobcom na vydanie takéhoto dokladu pri realizovaní zdaniteľného obchodu, čo bolo zase podporené skutočnosťami zo zápisnice z miestneho zisťovania dňa 23.10.2017, v rámci ktorého došlo k nákupu a vydaniu takéhoto pokladničného dokladu. Dôkazy vykonané vo vyrubovacom konaní možno podľa správneho súdu označiť ako dôkazy, ktoré mohli dokresliť a podporiť, či už závery správcu dane alebo „obranu“ žalobcu, a ktoré v konečnom dôsledku pozíciu žalobcu posilnili, keďže na obsah jednotlivých výpovedí žalobca rozsiahlo poukazoval v podanej správnej žalobe. V danom prípade je nutné tiež dodať, právny názor žalovaného, ktorým je správca dane v zmysel § 74 ods. 4 Daňového poriadku viazaný, na základe ktorého uložil správcovi dane vykonať výsluch bývalých zamestnancov žalobcu, nepochybne vyplynul z odvolacích námietok žalobcu, v ktorých tento namietal, že mu bolo odňaté právo klásť svedkom otázky. Na základe uvedeného správny súd vyhodnotil tieto dôkazy ako zákonné, a to aj s ohľadom na to, že zároveň zo strany správcu dane a žalovaného neidentifikoval také porušenie procesných práv, ktoré by zaťažovalo predmetné dokazovanie vadou nezákonnosti.

51. Na podporu vyššie uvedeného záveru správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo 17.10.2023 v obdobnej veci rovnakých účastníkov konania, v ktorom Najvyšší správny súd SR uviedol, že: „Právnou otázkou, ktorá vyplynula z kasačnej sťažnosti je to, či môže správca dane vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia odvolacím orgánom dopĺňať dokazovanie, ak daňový subjekt vykonanie takýchto dôkazov nenavrhol. (...) Hoci sa je možné stotožniť s východiskom krajského súdu, že pre daňovú kontrolu je príznačná vyhľadávacia zásada a pre vyrubovacie konanie platí prejednávacia zásada, prejednaciu zásadu nemožno vykladať kategoricky a izolovane tak, ako to urobil krajský súd. Nemožno striktne a bezvýhradne tvrdiť, že vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je možné len v rozsahu, ktorý navrhne dotknutý daňovník. V predmetnej veci bolo podstatné, že k doplneniu dokazovania došlo na základe námietok, ktoré žalobca uviedol v odvolaní voči prvému rozhodnutiu správcu dane, ktoré sa týkali porušenia jeho práv pri vykonaní dôkazov. Rovnako krajský súd v kontexte predmetnej veci opomenul, že samotný žalobca navrhol v súvislosti s ozrejmením technickej expertízy vypočuť zamestnancov finančnej správy, ktorí túto expertízu vykonali, a ktorým by mal možnosť klásť otázky (k tomu pozri bod 9 odvolania žalobcu zo dňa 28.12.2018). (...) Kasačný súd sa preto nestotožnil s právnym názorom krajského súdu o porušení prejednacej zásady vo vyrubovacom konaní - tak, ako to ustálil krajský súd v napadnutom rozsudku.

Je pravdou, že žalobca explicitne nenavrhol vykonať dokazovanie výsluchom jeho pracovníkov. Z bodu 4 odvolania žalobcu zo dňa 28.12.2018 však vyplýva, že daňový subjekt - žalobca tvrdil, že „nemal možnosť byť pri rokovaní so svojimi zamestnancami (najmä v čase miestneho zisťovania s osobou B. C.)...uvedené tvrdenia zamestnanca nie sú svedeckou výpoveďou a daňový subjekt nemohol uvedenej osobe klásť otázky Daňový subjekt v zmysle uvedeného namieta porušenie svojho práva na možnosť byť prítomný pri rokovaní so svojimi zamestnancami...“ Podľa kasačného súdu nemožno následný príkaz sťažovateľa ako odvolacieho orgánu na vypočutie zamestnancov žalobcu či vykonanie tohto príkazu správcom dane hodnotiť ako svojvoľný či nezákonný postup. Tento príkaz na vykonanie dôkazov mal svoje opodstatnenie v konkrétnej odvolacej námietke žalobcu, pričom samotný žalobca namietal nezákonnosť vypočutia svojich zamestnancov a nemožnosť klásť im otázky, čo bolo možné - logicky - odstrániť práve nariadením výsluchov zamestnancov žalobcu. I keď uvedené dôkazy boli vykonané až vo vyrubovacom konaní, nejde s ohľadom na konkrétne skutkové a právne okolnosti veci o porušenie Daňového poriadku, ale o povinnosť správcu dane v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016, na ktorom postavil svoje právne posúdenie krajský súd, v danej veci nie je aplikovateľný, pretože sa týkal vykonávania dokazovania správcom dane po tom, ako už súd právoplatne rozhodol, že nebola dodržaná zákonná lehota na výkon daňovej kontroly, pričom v tam citovanom prípade správca dane vykonal celé dokazovanie. Napokon, aj veta citovaná krajským súdom z bodu 4.25 rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016, v zmysle ktorej „Vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je v takomto prípade možné, ale v rozsahu ktorý navrhne dotknutý daňovník, keďže aj tu platí zásada prejednávacia a nie vyhľadávacia“ odkazuje na okolnosti konkrétneho prípadu. Hypotéza uvedenej vety odkazuje na okolnosti „v takomto prípade“, pričom v bode 4.24 uvedeného rozsudku je podrobne popísaná genéza tam uvedenej veci, čiže prípad, na ktorý sa veta z bodu 4.25 uvedeného rozsudku vzťahuje. Hoci v bode 4.24 tretia veta rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016 je uvedené, že „vo vyrubovacom konaní možno vykonať len dôkazy, ktoré navrhne vykonať samotný daňovník postupom podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku“, t. j. bez explicitného odkazu na konkrétne skutkové okolnosti tam prejednávanej veci, z kontextu predmetného rozhodnutia podľa kasačného súdu zároveň nevyplýva, že by táto veta ustanovovala paušálne, resp. univerzálne pravidlo pre všetky vyrubovacie konania za všetkých skutkových a právnych okolností, a teda - že by sa predmetné rozhodnutie malo vzťahovať aj na túto vec. Z povahy súdnych rozhodnutí vyplýva, že tieto poskytujú justičnú odpoveď na konkrétny právny problém, konkrétnych účastníkov konania, v konkrétnej veci. Samozrejme, nie je vylúčené, aby takto vyslovené právne názory predstavovali právny základ pre budúce rozhodnutia súdov v obdobných veciach, avšak pre ich aplikovateľnosť je nevyhnutná relevantná zhoda, resp. obdobnosť skutkových a právnych okolností vecí, ktorá však medzi vecou sp. zn. 4Sžfk/10/2016 a súdenou vecou neexistuje. (...) Kasačný súd tiež poukazuje aj na ustanovenia § 74 ods. 2-4 Daňového poriadku, v zmysle ktorých v rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty [na realizáciu príslušných úkonov]. Odvolací orgán je tiež oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. Aj z uvedených ustanovení je možné vyvodiť záver, že po podaní odvolania je možné vo vyrubovacom konaní vykonávať dokazovanie - v určitej, opodstatnenej miere, pričom rozsah dokazovania závisí od kontextu konkrétnej veci.“

52. K žalobnému bodu pod písmenom C (Nedostatočné zistenie skutkového stavu správcom dane) správny súd uvádza, že možnosť zákonného vykonania dokazovania, a teda doplnenia zisteného skutkového stavu, vo vyrubovacom konaní je opísaná v predchádzajúcich bodoch tohto rozhodnutia. Na doplnenie k uvedenému správny súd uvádza, že je prirodzené, že správca dane v rámci daňovej kontroly postupuje spôsobom, ktorý uzná za zákonný a v nejakom bode vyhodnotí, že ním zistený skutkový stav je dostatočný, aby tvoril podklad vydaného rozhodnutia. S takto zisteným skutkovým stavom môže daňový subjekt súhlasiť aj nesúhlasiť a svoj nesúhlas nezriedka prejaví práve podaním odvolania, kde potom v rámci odvolacieho konania vyhodnotí takúto námietku odvolací orgán a podľa svojej úvahy môže odvolaním napadnuté rozhodnutie zrušiť, práve napr. aj za účelom doplnenia už zistených skutočností. Ak by tomu tak nebolo a odvolací orgán by bol limitovaný napr. len konštatovaním nedostatočného zistenia skutkového stavu správcom dane bez možnosti takéto odvolacím orgánom identifikované pochybenie korigovať, znamenalo by to faktické popretie zmyslu odvolacieho konania, ktorého zmyslom je primárne oprava pochybení, ktorá môže v závislosti od okolností a zisteného skutkového stavu znamenať pre daňový subjekt priaznivejšie, ale aj nepriaznivejšie rozhodnutie v porovnaní s rozhodnutím, ktoré bolo odvolaním zrušené. Pokiaľ žalobca namietal, že žalovaný vo

svojom prvom rozhodnutí vyhodnotil výpoveď p. C. ako nedostatočnú a v napadnutom rozhodnutí svoj názor zmenil, správny súd k tomu uvádza, že v tomto postupe žalovaného videl práve postup naznačený vyššie v texte, kedy žalovaný identifikoval pochybenia zo strany správcu dane, uložil správcovi dane vo vyrubovacom konaní tieto pochybenia odstrániť a následne po ďalšom odvolaní vyhodnotil, či správca dane tieto pochybenia odstránil. Správny súd preto postup žalovaného vyhodnotil ako štandardný a súladný so zákonom.

53. V súvislosti so žalobným bodom pod písmenom D (Nesprávne vyhodnotenie dôkazov) správny súd poukazuje na závery prijaté Najvyšším správnym súdom SR v rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 zo dňa 23.10.2024, ktorý uvedeným rozsudkom rozhodol o kasačnej sťažnosti smerujúcej proti rozsudku správneho súdu v súdnom konaní s rovnakými účastníkmi konania a v skutkovo a právne totožnej veci, a ktorý v tomto rozsudku k totožnej námietke sťažovateľa (v danom prípade žalobcu) v bode 99 poukázal na skoršie rozhodnutie správneho súdu sp. zn. PO-1S/85/2020 zo dňa 31.01.2024 v právnej veci rovnakých účastníkov konania, v ktorom správny súd v bodoch č. 41 a 42 uviedol, že:
„41. Ohľadne žalobnej námietky, že nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval prítomnosť druhej (nefiskálnej) tlačiarne na prevádzke žalobcu, na ktorej by mali byť tlačené falošné pokladničné bloky s dodatkom žalobcu, že jeho zamestnanci svojimi výpoveďami mali jednoznačne vyvrátiť jej existenciu, čo však žalovaný, podľa žalobcu nezohľadnil, správny súd uvádza, že žalovaný sa tejto námietke venoval. Žalovaný uviedol, že prítomnosť druhej tlačiarne na prevádzke žalobcu bola preukázaná jednako pri miestnom zisťovaní 23.10.2017, kedy bola druhá tlačiareň zhabaná; jednako je táto tlačiareň zachytená vo fotodokumentácii, ktorá sa nachádza na CD nosiči v prílohe technickej expertízy; jednako tým, že pri technickej expertíze boli v pamäti ERP zistené mnohopočetné kópie kompletného vyobrazenia falošných blokov dokonca s napodobením ochranného znaku MF, ktoré kompletné vyobrazenia sa podľa vyjadrenia aj servisného technika uchovávali iba ak sa jednalo o doklad, ktorý bol aj reálne vytlačený (pri zadaní na tlač, ale nevytlačení sa neuchovávala kópia jeho kompletného vyobrazenia, iba sa doklad zaznamenal poradovým číslom v zozname zadaných dokladov), pričom podľa technickej expertízy falošné doklady boli tlačené na nefiskálnej tlačiarni, ktorá teda musela existovať a napokon žiadny zo zamestnancov žalobcu síce nepotvrdil, ale ani vyslovene nevyvrátil existenciu druhej tlačiarne na prevádzke žalobcu. [...] Na tomto mieste správny súd opakovane dáva žalobcovi do pozornosti, že pri hodnotení dôkazov správny orgán tieto nehodnotí iba izolovane, ale aj v ich vzájomných logických súvislostiach prihliadajúc pri tom aj na okolnosti ich vykonania, vo svetle ktorých správny orgán vyhodnocuje napríklad dôveryhodnosť dôkazu, jeho váhu, či jeho súzvuk s inými vykonanými dôkazmi. V danom prípade, ako už aj bol správny súd uviedol, výpovede zamestnancov žalobcu mohli byť skreslené či neúplné nie len v dôsledku časového odstupu medzi uskutočnením činností o ktorých vypovedali a samotným ich výsluchom, ale treba mať na pamäti, že v danom prípade je tu prítomná aj obava z možnej trestnoprávnej zodpovednosti za nezákonné konanie alebo za napomáhanie k nemu, vzhľadom na okolnosti ktoré obstojí názor žalovaného, že výpovede zamestnancov žalobcu mohli byť poznačené aj ich strachom či obavou z dôsledkov, v dôsledku ktorom je tak potrebné vnímať aj ich dôveryhodnosť v kontexte s inými explicitnými dôkazmi.
42. Správny súd má za nedôvodnú aj námietku žalobcu o zjavnej kolízii, prípadne až rozpore medzi výpoveďami svedkov na jednej strane a závermi správcu dane a žalovaného na strane druhej, tak ohľadne otázky používania funkcie ERP „Hotovosť*“, ako aj ohľadne žalobcom tvrdeného nepreukázania faktického prijímania tržby a vydávania zákazníkom falošných pokladničných blokov v rozhodnom zdaňovacom období roku 2015, ktoré skutočnosti mali byť podľa žalobcu výpoveďami svedkov, t.j. jeho zamestnancov vyslovene popreté a teda odporujú záveru žalovaného o ich preukázaní. [...] Pokiaľ ide o používanie funkcionality ERP s označením „Hotovosť*“ aj k tejto otázke bolo vzhľadom na posudzované zdaňovacie obdobie správcom dane vzaté do úvahy vypočutie celkovo šiestich zamestnancov žalobcu ([...]), pričom štyria z týchto svedkov (G., Z., Z. a A.) uviedli, že oni si nepamätajú alebo nepoužívali funkciu „Hotovosť*“, nevedeli na čo slúžila a ani nevedeli alebo si nevšimli, žeby ju používal iný zamestnanec žalobcu; jedna svedkyňa [...] najprv pri miestnom zisťovaní uviedla, že funkciu „Hotovosť*“ používala a používali ju aj iní zamestnanci, no pri opakovanom jej vypočutí výpoveď zmenila s tým, že túto funkciu nepoužívala a počas miestneho zisťovaniu ju použila iba preto lebo bola v strese z množstva zákazníkov a jedna svedkyňa (O.) explicitne potvrdila, že tak ona, ako aj iní zamestnanci žalobcu používali na ERP funkciu „Hotovosť*“. Z uvedeného je zrejmým, že sa opäť nezakladá na pravde tvrdenie žalobcu, žeby svedkovia jednoznačne vyvrátili používanie funkcie „Hotovosť*“ na ERP, keďže nadpolovičná väčšina z vypočutých svedkov sa vyjadrila, že si nepamätá alebo si nevšimli alebo nevedeli o jej používaní, čo v konečnom dôsledku určite neznamená ani jednoznačné potvrdenie, ale ani jednoznačné popretie tejto skutočnosti, ako to tvrdí žalobca. Následne sa k tomuto záveru

pridáva jednoznačné vyjadrenie jednej svedkyne, ktorá explicitne potvrdila používanie tejto funkcie tak u seba ako aj u ostatných zamestnancov a napokon výpoveď svedkyne ktorá zmenila svoju výpoveď v tomto smere z explicitného potvrdenia používania funkcie „Hotovosť*“ až po jej neisté a diskutabilné popretie, so zohľadnením okolností tejto poslednej výpovede (moment prekvapenia a nedostatok času na prešpekulovanie odpovede; výpoveď s časovým odstupom po zvážení všetkých okolností a možných dôsledkov a pod.). Pre konečné vyhodnotenie svedeckých výpovedí však, aj podľa žalovaného bolo dôležitým to, že ani jeden zo svedkov nepoprel existenciu funkcie „Hotovosť*“ na ERP, ktorá sa tak na ERP musela nachádzať, keďže aj tí svedkovia, ktorí uvádzali, že si nepamätajú alebo si nevšimli jej používanie uviedli, že nevedia na čo táto funkcia slúžila alebo mala slúžiť, teda minimálne o jej existencii mali vedomosť, no nevedeli na čo slúži alebo by mala slúžiť. Vzhľadom k uvedenému a v kontexte s výpoveďou servisného technika, ktorý potvrdil, že on nenainštaloval do ERP funkciu „Hotovosť*“ avšak, že by ju vedel nainštalovať aj iný subjekt, ktorý mal k ERP prístup, ako aj v kontexte so zisteniami technickej expertízy, že z kópií vyobrazených falošných blokov je zrejmé, že boli generované cez zmienenú funkciu, čo bolo napokon verifikované aj pri miestnom zisťovaní, kedy použitím funkcie „Hotovosť*“ bol 2x vytlačený falošný blok, ktorý nebol zaznamenaný vo fiskálnej pamäti systému, čím sa len potvrdil účel a zmysel používania tejto funkcie v ERP, možno zhodne so žalovaným uzavrieť, že funkcia „Hotovosť*“ sa na ERP nepochybne nachádzala, čo nepoprel ani žalobca, keďže vo svojej argumentácii ani nepopiera jej existenciu iba sa snaží preukázať, že sa nepoužívala, avšak jednako na základe explicitnej výpovede dvoch svedkov v spojení so zisteniami technickej expertízy, žalovaný objektívne uveriteľne uzavrel, že táto funkcia sa aj používala a to s účelom obchádzať priznanie tržieb. Vzhľadom k uvedenému má správny súd za to, že v napadnutom rozhodnutí žalovaným konštatovaný záver, je v súlade s vykonaným a komplexne vyhodnoteným dokazovaním a nie je založený iba na nepodložených dojmoch či domnienkach žalovaného, ako sa to snaží prezentovať žalobca...“
S uvedenými závermi sa správny súd stotožňuje a v plnej miere na ne odkazuje, najmä s ohľadom na to, že boli prezentované už v inom ním vydanom rozsudku (sp. zn. PO-1S/85/2020 zo dňa 31.01.2024) a boli potvrdené rozsudkom Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/25/2024 zo dňa 23.10.2024. Správny súd v tejto súvislosti k použiteľnosti záverov z rozsudku správneho súdu sp. zn. PO-1S/85/2020 zo dňa 31.01.2024 zároveň dodáva, že skutočnosť, že v predmetnej veci šlo o daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2014 a v konaní vedenom správnym súdom pod sp. zn. PO-1S/85/2020 šlo o daňovú kontrolu dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2015, nemala zásadný vplyv na vyhodnotenie žalobnej argumentácie žalobcu súvisiacej s nesprávnym vyhodnotením dôkazov (výsluchov bývalých zamestnancov žalobcu) zo strany daňových orgánov.

54. V súvislosti so žalobným dôvodom pod písmenom E (Nevyhodnotenie námietky zaujatosti) správny súd uvádza, že k tejto argumentácii zaujal stanovisko žalovaný v napadnutom rozhodnutí na stranách č. 19 a 20 s tým, že v konaní žalobcu videl účelovosť a poukazoval na § 60 ods. 5 Daňového poriadku a neodkladnosť úkonu. Správny súd v tejto súvislosti považuje za nevyhnutné uviesť, že v zmysel § 60 ods. 1 a 2 Daňového poriadku je zamestnanec správcu dane je z daňového konania vylúčený ak so zreteľom na jeho pomer k veci alebo k účastníkovi konania možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti, prípadne ak sa v tej istej veci zúčastnil daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa. Teda buď ide o subjektívny vnútorný vzťah zamestnanca správcu dane voči daňovému subjektu, alebo jeho predchádzajúcu činnosť v rámci finančnej správy. Z námietky zaujatosti zo dňa 07.10.2019, ktorá je súčasťou administratívneho spisu, vyplýva, že žalobca namietal správanie zamestnancov správcu dane na ústnych pojednávaniach, kde boli vypočutí svedkovia, konkrétne spochybňovanie otázok právneho zástupcu žalobcu zamestnancami správcu dane. Zo zápisníc z týchto ústnych pojednávaní vyplýva, že sa ich zúčastnili štyria, resp. traja zamestnanci správcu dane. Zo zápisníc však nevyplýva, ktorý konkrétny zamestnanec správcu dane mal vyvíjať aktivitu, v ktorej žalobca videl prvky zaujatosti a zamestnanca správcu dane nekonkretizoval ani žalobca v podanej námietke zaujatosti, keďže uviedol len všeobecne, že sa malo jednať o zamestnancov správcu dane vykonávajúcich daňovú kontrolu u žalobcu. Správny súd má za to, že vzhľadom na skutočnosť, že pre konštatovanie zaujatosti je nevyhnutný subjektívny vnútorný vzťah (pozitívny, či negatívny) zamestnanca správcu dane voči daňovému subjektu. Pre náležité vyhodnotenie námietky zaujatosti teda musí byť tento zamestnanec v námietke zaujatosti konkretizovaný, čo v konečnom dôsledku vyžaduje aj Daňový poriadok v ustanovení § 60 ods. 4, podľa ktorého je jednou z náležitostí námietky zaujatosti nevyhnutnosť uviesť proti komu námietka zaujatosti smeruje a uviesť skutočnosť, pre ktorú má byť tento zamestnanec vylúčený. Nutné dodať, že podľa § 60 ods. 4 Daňového poriadku sa na podanie, ktoré nespĺňa náležitosti námietky zaujatosti neprihliada. Správny súd mal za to, že zo žalobcom podanej námietky zaujatosti nebolo zrejmé, koho zaujatosť žalobca konkrétne namieta, preto takéto podanie nespĺňalo náležitosti

námietky zaujatosti podľa § 60 ods. 4 Daňového poriadku a správca dane nebol povinný na ňu prihliadať a rozhodovať o nej. Zákonnosť výsluchov svedkov dňa 09.10.2019 tak tak podľa správneho súdu nemohla byť spochybnená skutočnosťou, že v čase výsluchov nebolo rozhodnuté o námietke zaujatosti, na ktorú správca dane nebol povinný prihliadať. S ohľadom na uvedené správny súd vyhodnotil tento žalobný bod ako nedôvodný.

55. K nepreukázaniu reálneho prijatia tržieb (žalobný dôvod po písmenom F) správny súd poukazuje na závery prijaté Najvyšším správnym súdom SR v rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 zo dňa 23.10.2024, ktorý uvedeným rozsudkom rozhodol o kasačnej sťažnosti smerujúcej proti rozsudku správneho súdu v súdnom konaní s rovnakými účastníkmi konania a v skutkovo a právne totožnej veci, a ktorý v tomto rozsudku k totožnej námietke sťažovateľa (v danom prípade žalobcu) uviedol v bodoch 132 až 139, že: „132. Kasačný súd - stotožniac sa s orgánmi verejnej správy a správnym súdom - dospel k záveru, že pri vzájomnom hodnotení dôkazov je nesporné, že tlač nefiskálnych dokladov bola zo strany sťažovateľa uskutočňovaná za účelom prijímania tržieb, ktoré sa však následne neobjavili vo fiskálnom režime elektronickej registračnej pokladnice, t. j. predstavujú nepriznané tržby. Na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 bol zistený spôsob, ako sa takéto úkony v rámci prevádzky sťažovateľa realizovali, keď počas kontrolných nákupov realizovaných colníkmi, týmto boli vydané falošné pokladničné doklady (Hotovosť*), na základe ktorých následne sťažovateľ prijal od colníkov peňažné plnenie. Toto peňažné plnenie nebolo zachytené vo fiskálnej pamäti ERP systému.
133. Aj podľa názoru kasačného súdu nie je z právneho hľadiska nevyhnutné, aby orgán verejnej správy dokazoval daňovému subjektu poskytnutie zdaniteľného plnenia a prijatie odplaty za takéto plnenie vo vzťahu ku každému jednému falošnému pokladničnému dokladu (Hotovosť*) - cca 147 tisíc pokladničných dokladov za všetky zdaňovacia obdobia (vrátane zdaňovacieho obdobia relevantného pre toto konanie). Toto by sa nepochybne priečilo účelu zákona a ochrane verejných záujmov, ktoré orgány verejnej správy aj v týchto konania sledujú. Takýto dôkazný štandard naviac od správneho orgánu nevyžaduje ani zákon. Súbor dôkazov a ich vzájomné hodnotenie (osobitne s prihliadnutím na zachytený modus operandi sťažovateľa preukázaný dňa 23.10.2017) - podľa názoru kasačného súdu - dostatočne odôvodňujú závery správnych orgánov o tom, že predmetné plnenia (na základe falošných pokladničných dokladov) sťažovateľ aj reálne prijal. V tomto zmysle potom podľa kasačného súdu orgány verejnej správy aj uniesli súvisiace dôkazné bremeno.
134. Sťažovateľovi správca dane svoje pochybnosti týkajúce sa jeho daňového priznania, resp. súvisiacich podkladov odkomunikoval ešte v priebehu daňovej kontroly (pozn.: čo sťažovateľ ani nespochybňoval a meritórne sa proti týmto záverom bránil). Správca dane sťažovateľa oboznámil s dôkazmi a zisteniami, ktoré spochybňujú správnosť, pravdivosť, resp. úplnosť ním predložených dokladov pre účely určenia daňovej povinnosti, resp. nadväzujúcej daňovej kontroly. Správca dane na základe vykonaných dôkazov prezentoval, že sťažovateľ mal aj iné príjmy - nezahrnuté do daňového priznania za sledované zdaňovacie obdobie. V konaní orgány verejnej správy preukázali, že sťažovateľ mal technicky uspôsobené zariadenie na vydávanie nefiskálnych pokladničných dokladov (Hotovosť*), ako aj to, že tieto reálne tlačil (čo vyplýva napr. aj technickej expertízy). Najmä z kontrolných nákupov colníkov (ale aj z ďalších dôkazov - k tomu pozri toto odôvodnenie ďalej) pritom vyplynulo, že predmetné doklady zároveň tvorili základ pre prijatie peňažného plnenia od zákazníka, a to bez toho, aby sa následne toto peňažné plnenie objavilo v priznaných tržbách sťažovateľa (fiskálna pamäť). Takto dôkazmi podopreté pochybnosti správcu dane pritom sťažovateľ následne kvalifikovane nevyvrátil. V tejto súvislosti naviac kasačný súd podporne poukazuje na ustanovenie § 69 ods. 4 zákona o DPH, podľa ktorého „Každá osoba, ktorá, uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.“. Ak teda vo falošných pokladničných dokladoch (ako dokladoch o predaji) sťažovateľ DPH uviedol, čo preukázané je, potom mu vznikla povinnosť túto daň aj zaplatiť, a to priamo zo zákona. Priamo zo zákonného ustanovenia potom vyplýva prezumpcia poskytnutia služby (zdaniteľného plnenia), ak bol vystavený doklad a na ňom bol uvedený údaj o DPH, čo následne ex lege vedie aj k povinnosti túto daň zaplatiť.
135. V kontexte predmetnej námietky nie je tiež možné opomenúť, že všetci svedkovia za rôzne zdaňovacie obdobia (O., M., T., C., Z., U., Z., G., G., S. A., S., A. a G.) - a teda aj svedkovia, ktorí u sťažovateľa pracovali v roku v auguste 2015 (zdaňovacie obdobie relevantné v tomto konaní) - O., Z. a A. - bez výnimky potvrdili, že doklady z ERP vždy odovzdávali zákazníkom a inkasovali následne na základe nich súvisiace tržby, čo nepochybne znamená, že to bolo aj za doklady vystavené v režime Hotovosť*, ktorých vydávanie vyplýva nielen zo svedeckých výpovedí, ale najmä z technickej expertízy, keďže táto dokazuje, že každý falošný doklad, ktorý sa uložil do systému v celom vyobrazení, musel byť vytlačený. V tejto súvislosti kasačný súd podporne poukazuje na § 8 ods. 1 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 neskorších predpisov (v rozhodnom čase), 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 [...]. Uvedené potom predpokladá, že doklad o platbe (pokladničný doklad) je zákazníkovi vydaný po prijatí peňažného plnenia alebo bezprostredne pri prijatí peňažného plnenia od neho, keď tento doklad je zároveň potvrdením o kúpe tovarov a služieb, t. j. zároveň je dôkazom o poskytnutí predmetného plnenia zo strany daňového subjektu.
136. Uvedené parciálne závery potom znamenajú, že ak je preukázaná tlač falošných dokladov - o. i. - technickou expertízou a samotné používanie funkcie Hotovosť* výslovne potvrdili viacerí svedkovia, príp. ich použitie nevylúčili, keď zároveň svedkovia potvrdili, že doklady vždy odovzdávali zákazníkom a vždy na základe nich inkasovali tržby, potom tieto doklady nepochybne zahŕňali doklady v režime Hotovosť, ale aj v režime Hotovosť*.
137. Naviac, tak, ako na to poukázali aj orgány verejnej správy, kontrolné nákupy realizované dňa 23.10.2017 predstavujú určitý - orgánmi verejnej moci zachytený - spôsob realizácie tejto činnosti sťažovateľom a i keď samé osebe by tieto nákupy a závery z miestneho zisťovania nemohli byť priamym dôkazom o tejto činnosti aj spätne (vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu tvoriaceho predmet tohto konania), vo svetle vykonaných dôkazov má kasačný súd za to, že skutkové závery orgánov verejnej správy a potvrdené správny súdom, sú súladné so zákonnými požiadavkami a sú vecne správne.
138. Ak sťažovateľ v ďalšom namietal, že v rámci hodnotenia dôkazov bolo opomenuté, že zamestnanci neidentifikovali rozdiely v závierkach, resp. v tržbách (k tomu pozri bod 16. kasačnej sťažnosti), tu je potrebné poukázať na to, že tak, ako bol ERP systém uspôsobený, umožňoval vytlačiť dve kategórie závierok (tzv. internú) - „Denný predaj, transakcie“, ktorá - ako to vyplýva z vykonaných dôkazov, zahŕňala aj tržby viažuce sa k tzv. falošným pokladničným dokladom (k tomu pozri zápisnicu z miestneho zisťovania, resp. technickú expertízu). Táto závierka však nie je totožná s riadnou fiskálnou (druhá kategória závierky), v ktorej sa tržby za falošné doklady nenachádzali. Z toho vyplýva, že medzi tzv. internou uzávierkou a hotovosťou odovzdávanou sťažovateľovi jeho zamestnancami nebol, resp. nemusel byť žiadny rozdiel, keď práve táto interná (nefiskálna) závierka zahŕňala prijaté platby v režime Hotovosť aj Hotovosť*. Bez ohľadu na uvedené je však v súvislosti s kasačnou námietkou sťažovateľa potrebné doplniť, že vypočutí svedkovia, ktorí u sťažovateľa pracovali v auguste 2015, uviedli, že tržby odovzdávali nie podľa dennej uzávierky, ale podľa stavu svojho používateľského konta, na ktorom boli zaevidované tržby pri použití Hotovosť aj Hotovosť*. Za mesiac august 2015 napr. svedok M. uviedol, že si závierku tlačil sám, ale nevie, či bola priebežná, fiskálna alebo nefiskálna (pozn.: pričom - ako je uvedené vyššie - v prípade nefiskálnej by táto zahŕňala aj platby v režime Hotovosť*). Aj v ďalšej časti výsluchu potvrdil, že nevedel, akú závierku si zvykol vytlačiť. Svedkyňa N. v súvislosti so závierkou uviedla, že si nepamätá, či jej tržba zvykla so závierkou sedieť a rovnako si nepamätala, či bola vytlačená jedna alebo dve závierky. Svedkyňa O. uviedla, že závierky nerobila. Ani tieto závery svedeckých výpovedí potom neindikujú to, čo z nich malo vyplývať podľa kasačnej sťažnosti (ako dôkazy v prospech sťažovateľa). Svedkovia si totiž nepamätali, aké závierky robili (keď jeden typ závierky - nefiskálna - dokonca zahŕňal okrem platieb Hotovosť, aj platby Hotovosť*), koľko ich bolo, dokonca uviedli, že peniaze neodovzdávali podľa dennej závierky, ale podľa stavu ich konta, na ktorom boli evidovaná aj kategória Hotovosť*), pričom ak odkazujúc na uvedené následne sťažovateľ argumentuje, že rozdiel v závierkach a tržbách zistený nebol, potom fakticky potvrdzuje, že platby boli od zákazníkov prijímané aj za Hotovosť*.
139. Podľa kasačného súdu - zo všetkých vyššie uvedených dôvodov - správny súd riadne overil skutkové zistenia správnych orgánov, týmto nič nevytkol a príslušné závery aprobuje týmto rozsudkom aj kasačný súd. Orgány verejnej správy dostatočne odôvodnili, prečo mali za preukázané, že falošné pokladničné doklady nachádzajúce sa v internej pamäti systému boli reálne vytlačené a že na základe nich prijímal sťažovateľ peňažné plnenia. Hodnoteniu vykonaných dôkazov správnymi orgánmi ani kasačný súd nevytýka žiadny taký exces, ktorý by dopadal na celkovú správnosť skutkových záverov správnych orgánov. Je pravdou, že prijatie každého jedného peňažného plnenia na základe takto vygenerovaných falošných pokladničných dokladov priamo preukázané nebolo. V súhrne však aj podľa kasačného súdu vykonané dokazovanie orgánmi verejnej správy ich skutkové závery dostatočne podporuje, a preto aj túto námietku sťažovateľa vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.“
S uvedenými závermi sa správny súd v stotožňuje, v plnej miere na ne v súvislosti s týmto žalobným bodom odkazuje, na základe čoho vyhodnotil aj tento žalobný bod ako nedôvodný.

56. K žalobcom tvrdenej nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly (žalobný dôvod po písmenom G) správny súd uvádza, že podľa § 47 písm. a) Daňového poriadku musí protokol obsahovať názov a sídlo správcu dane. Zmyslom tohto ustanovenia je podľa správneho súdu identifikácia a nezameniteľnosť správcu dane (daňového úradu), ktorý vedie daňové konanie. Uvedenie adresy sídla konajúcej pobočky daňového úradu a zároveň neuvedenie adresy sídla daňového úradu (správcu dane) nemožno vyhodnotiť ako postup zodpovedajúci doslovnému zneniu § 47 písm. a) Daňového poriadku, avšak tento nedostatok nebol podľa správneho súdu spôsobilý poškodiť žalobcu na jeho právach, prípadne znemožniť žalobcovi jeho práva realizovať, zároveň neznemožnil identifikáciu konajúceho správcu dane, a preto protokol z daňovej kontroly s takýmto nedostatkom nemožno označiť ako nezákonný. Z celého administratívneho spisu je zrejmé a muselo to byť po celé trvanie daňovej kontroly zrejmé aj žalobcovi, že správcom dane bol v danom prípade Daňový úrad Prešov, na čom nemení nič skutočnosť, že na dokumentoch vydaných týmto správcom dane je uvedený údaj o pobočke, ktorej zriadenie nespochybňoval ani sám žalobca. Uvedený žalobný bod preto správny súd vyhodnotil ako nedôvodný.

57. K nevykonaniu znaleckého dokazovania (žalobný bod pod písmenom H) správny súd uvádza, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí na strane č. 19 pomerne jasne a vecne vysvetlil svoje dôvody, na základe ktorých vyhodnotil postup správcu dane, ktorý nevyhovel návrhu žalobcu na zabezpečenie nezávislého znaleckého posudku k ERP, za správny. S týmto odôvodnením sa stotožnil aj správny súd. Žalobca ako daňový subjekt má nepochybne právo navrhovať dôkazy, dokazovanie však v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku príkladmo uvádza čo všetko možno použiť ako dôkaz, teda že 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. Takýmto zákonne získaným dôkazom bola aj technická expertíza vypracovaná ERP podľa § 17a ods. 2 Zákona o používaní ERP Colným úradom Bratislava, ktorý bol ako jediný oprávnený v rámci celého územia SR takúto technickú expertízu vypracovať a ktorej závery žalobca žiadnym relevantným spôsobom nespochybnil. Preto ak správca dane a následne žalovaný mali za to, že skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, v danom prípade ohľadne technickej stránky ERP, údajov získaných z technickej expertízy a záverov z nej, boli dostačujúce, nemožno daňovým orgánom vytknúť, že nevykonali žalobcom navrhovaný dôkaz, ak žalobca v konkrétnostiach neuviedol v čom mali spočívať nedostatky technickej expertízy, ktoré by mohli mať vplyv na závery daňových orgánov, a aké skutočnosti majúce vplyv skutkový stav predmetnej veci by sa znaleckým posudkom mali preukázať. Na základe uvedeného tak aj túto žalobnú argumentáciu správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

58. Na základe vyššie uvedeného vyhodnotenia žalobných bodov, na základe ktorého správny súd neidentifikoval žiaden zo zákonných dôvodov na zrušenie napadnutého rozhodnutia postupom podľa § 191 ods. 1 SSP, správny súd dospel k záveru o nedôvodnosti predmetnej správnej žaloby, a tak ju postupom podľa § 190 SSP zamietol tak, ako je to uvedené vo výroku I. tohto rozsudku.

59. O náhrade trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP v spojení s § 467 ods. 1 a 3 SSP na princípe celkového úspechu v konaní, a pretože žalobca nemal celkovo v konaní úspech a v konaní celkovo úspešnému žalovanému nevznikli žiadne odôvodnené trovy, úhradu ktorých by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, správny súd žalovanému nárok na náhradu trov konania pred správnym súdom, ani náhradu trov kasačného konania voči žalobcovi nepriznal.

60. Rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 2:1.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať na Správnom súde v Košiciach v lehote 30 dní od doručenia tohto rozhodnutia. Zmeškanie uvedenej lehoty nemožno odpustiť.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správnemu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť:
a) označenie napadnutého rozhodnutia,

b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správnemu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas. Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve, b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu, c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník, d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie, e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd, f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutím o kasačnej sťažnosti alebo j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom.

V kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti. Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Kasačná sťažnosť nemá odkladný účinok, ak SSP neustanovuje inak.

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. Uvedená povinnosť neplatí, ak:
a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.