

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/22/2024  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200738  
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 10. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8020200738.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Jozef Lopuch - Club Hotel OLYMPIA, IČO: 14 285 410, miesto podnikania: Partizánska 684/80, Poprad, právne zastúpený: JUDr. Marek Radačovský, advokát, so sídlom Žriedlová 3, Košice, IČO: 35 553 961, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101568732/2020 zo dňa 12.10.2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO- 1S/84/2020-442 zo dňa 27. februára 2024, takto

### rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. Vybrané závery z administratívneho konania, konanie pred správnym súdom

1. Rozsudkom č. k. PO-1S/84/2020-442 zo dňa 27. februára 2024 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) Správny súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) zamietol žalobu žalobcu a o trovách konania rozhodol tak, že právo na ich náhradu žalobcovi nepriznal.

2. Predmetom konania pred správnym súdom bolo rozhodnutie žalovaného č. 101568732/2020 zo dňa 12.10.2020 (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného“ alebo „druhostupňové rozhodnutie“), ktorým tento potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej aj ako „správca dane“) č. 100314613/2020 zo dňa 31.01.2020 (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“ alebo „prvostupňové rozhodnutie“). Prvostupňovým rozhodnutím správa dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 26.202,29 Eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012. Skutkový záver rozhodnutí orgánov verejnej správy pritom vychádza zo zistenia, že počas rozhodného obdobia (rok 2012) žalobca prijal za tovary, resp. služby tržby, ktoré nepriznal, keď tieto peňažné plnenia mal utížiť na základe falošných pokladničných blokov vytlačených na tzv. nefiskálnej tlačiarňi cez funkcionality („Hotovosť\*\*“ - namiesto „Hotovosť“), pričom z tohto dôvodu sa nezaznamenávali do fiskálnej pamäte systému ERP ako tržby podliehajúce dani (pozn.: tržby generované na základe predaja tovarov/služieb v spojení s riadnymi pokladničnými dokladmi tvorenými cez funkcionality „Hotovosť“ a vytlačené cez fiskálnu tlačiareň, sa do tejto pamäte zaznamenávali).

3. Prvostupňové rozhodnutie vo veci je druhým v poradí (k tomu pozri bod 2. vyššie), keď skoršie rozhodnutie správcu dane č. 100418946/2019 zo dňa 11.02.2019 žalovaný rozhodnutím č. 101379046/2019 zo dňa 06.06.2019 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Dôvodom pre zrušenie skoršieho rozhodnutia správcu dane boli najmä žalovaným identifikované pochybenia, resp. požiadavka

vykonania dodatočného zisťovania ku skutkovému stavu veci (k tomu pozri tento rozsudok ďalej, resp. najmä str. 19 - 21 zrušujúceho rozhodnutia žalovaného č. 101379046/2019 zo dňa 06.06.2019 - a to primárne uskutočnenie riadneho výsluchu U. G., výsluchu zamestnancov žalobcu, výsluchu dodávateľa ERP systému, ktorý žalobca používal a - napokon - výsluchu colníkov, ktorí podali vo veci technickú expertízu).

4. Postupom podľa § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj ako „SSP“), správny súd v napadnutom rozsudku poukázal na totožný rozsudok v obdobnej veci, a to rozsudok tohto istého správneho súdu - č. k. PO-1S/85/2020-408 zo dňa 31. januára 2024 v spojení s opravným uznesením č. k. PO-1S/85/2020-430 zo dňa 13. februára 2024 (ďalej aj ako „odkazovaný rozsudok“). Uviedol, že odkazovaným rozsudkom bolo správnym súdom rozhodnuté o obdobnej žalobe žalobcu - za zdaňovacie obdobie roku 2015 - pričom v obidvoch prípadoch, t. j. aj v súdnej veci, orgány verejnej správy vychádzali z tých istých dôkazov získaných a vykonaných správcom dane. Tieto sú zhrnuté v Protokole o vykonaní daňovej kontroly č. 102492709/2018 zo dňa 06.12.2018 (v súdnej veci) a v Protokole o vykonaní daňovej kontroly č. 100324057/2019 z 29.01.2019 (v prípade konania vedeného pod sp. zn. PO-1S/85/2020).

5. Doplnil, že jediný rozdiel v rámci súdnych konaní je v zdaňovacom období, ktorého sa príslušné rozhodnutia týkajú (rok 2012, resp. rok 2015), pričom žalobné body a ich formulácia v oboch súdnych konaniach nevykazujú vzájomnú odlišnosť. Ďalej uviedol, že z hľadiska posudzovania žalobných bodov platí, že procesný postup pri správe daní týkajúci sa zdaňovacieho obdobia roka 2012 bol zhodný s procesným postupom ako pri zdaňovacom období r. 2015. Rovnako poukázal na to, že v oboch prípadoch je predmetom konania daň z príjmu, a teda zákonné predpoklady pre vznik daňovej povinnosti sú v oboch prípadoch rovnaké.

6. Správny súd sa v napadnutom rozsudku neodchýlil od žiadneho záveru obsiahnutého v odkazovanom rozsudku a zároveň meritórne odôvodnenie odkazovaného rozsudku nedoplnil. Z uvedeného dôvodu potom Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) dôvody pre zamietnutie žaloby žalobcu v súdnej veci abstrahoval z odkazovaného rozsudku (ktorý je zároveň riadne zažurnalizovaný v súdnom spise v súdnej veci).

7. Vyplýva z neho, že podstata žalobných námietok žalobcu vychádza z jeho presvedčenia o nezákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného (resp. prvostupňového rozhodnutia) z troch základných dôvodov a to (i) z dôvodu žalobcom tvrdeného nezákonného procesného postupu správcu dane, odobreného aj žalovaným, v procese vykonávania dokazovania [námietka výsluchov bývalých zamestnancov žalobcu vo vyrubovacom konaní bez návrhu na ich vypočutie žalobcom a námietka vykonania výsluchu svedkov zamestnancami správcu dane v čase, kedy nebolo rozhodnuté o žalobcom uplatnenej námietke zaujatosti voči týmto zamestnancom správcu dane]; ako aj (ii) z dôvodu žalobcom tvrdeného nedostatočne dokazovaním zisteného skutkového stavu žalovaným a následného nesprávneho vyhodnotenia vykonaných dôkazov žalovaným [námietka sugestívneho ovplyvňovania svedkov; námietka o rozpore svedeckých výpovedí so závermi správcu dane v otázke existencie nefiskálnej tlačiarne a v otázke používania funkcie „Hotovosť“; námietka selektívneho hodnotenia dôkazov žalovaným, mimo iného aj nezohľadnením časovej a vecnej súvislosti medzi miestnym zisťovaním a rozhodnutím dotknutým zdaňovacím obdobím roku 2015; námietka nevykonania žalobcom navrhnutého dôkazu znaleckého dokazovania; námietka nekontinuity skoršieho rozhodnutia žalovaného v tejto veci so žalobou napadnutým rozhodnutím], a napokon aj (iii) z dôvodu žalobcom tvrdených formálnych nedostatkov rozhodnutia žalovaného [námietka nesprávneho označenia žalobcu v rozhodnutí žalovaného a námietka o vydaní žalobou napadnutého rozhodnutia, na toto rozhodnutie nepríslušným orgánom], z ktorých troch dôvodov má žalobca za to, že rozhodnutie žalovaného je potrebné ako nezákonné zrušiť a nemôže vyvolať voči žalobcovi žiadne právne dôsledky

8. Tu kasačný súd dopĺňa, že v rámci odkazovaného rozsudku sa správny súd zároveň odvolal na iný rozsudok v obdobnej veci, a to rozsudok č. k. PO-1S/100/2020-290 z 05. októbra 2023 (ďalej aj ako „ďalší rozsudok“, príp. „skorší rozsudok“), v ktorom sa už vysporiadal s argumentáciu žalobcu, keďže túto v obdobnom znení uplatnil aj v inom (súvisiacom) súdnom konaní (daň z pridanej hodnoty). Správny súd pritom poukázal na to, že jednotlivé právne veci žalobcu sa týkajú identických postupov správcu dane a žalovaného pri identickým spôsobom vykonaných daňových kontrolách u žalobcu naraz za viacero kontrolovaných zdaňovacích období (roky 2012 - 2017), pre viaceré druhy dane.

9. Pokiaľ ide o prvú z dvoch žalobných námietok žalobcu, týkajúcu sa nezákonného procesného postupu správcu dane, odobreného aj žalovaným pri vykonávaní dokazovania, a to tým, že správca dane vykonával dokazovanie vypočutím bývalých zamestnancov žalobcu až vo vyrubovacom konaní bez toho, aby toto dokazovanie navrhol žalobca, tak v tomto smere správny súd v odkazovanom rozsudku upriamil pozornosť na bod 58. svojho skoršieho rozsudku č. k. PO-1S/100/2020-290 z 05. októbra 2023

(„V nadväznosti na uvedené poukazuje správny súd na § 74 ods. 3 prvá veta Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie. Príslušné ustanovenie ako predpoklad pre oprávnenie na vykonanie dokazovania odvolacím orgánom nevyžaduje podanie návrhu na vykonanie dôkazov daňovým subjektom (ani nelimituje takto vykonané dokazovanie koncentráciou vo vzťahu k dokazovaniu počas daňovej kontroly). Odvolacie konanie funkčne a z hľadiska časovej nadväznosti procesných postupov nasleduje za vyrubovacím konaním. Na základe uvedeného vidí správny súd ako odôvodnený záver, že prípadné vykonanie dôkazov vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia správcu dane žalovaným ako odvolacím orgánom a to vykonané na jeho pokyn, nie je možné bez ďalšieho považovať za nezákonný procesný postup (keďže takýto postup predstavuje len odraz právomoci žalovaného ako odvolacieho orgánu vo vzťahu k dokazovaniu v odvolacom konaní, ktorej by sa inak mohol sám ujať ako odvolací orgán). (...) Zároveň nie sú vylúčené situácie, kedy by obdobný postup vykonaného dokazovania mohol byť považovaný za postup v rozpore so zákonom a takto získané dôkazy by bolo nutné vyhodnotiť ako nezákonné. Bolo by to tak predovšetkým v prípade, ak by sa jednalo o procesný postup, ktorým by účelovo malo dôjsť k obchádzaniu zákonných časových limitov pre vykonanie daňovej kontroly (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku), prípadne k obchádzaniu predpokladov pre začatie opätovnej daňovej kontroly (§ 44 ods. 4 Daňového poriadku). Preto zákonnosť dôkazov vykonaných počas vyrubovacieho konania, ktorých vykonanie nebolo navrhnuté daňovým subjektom, je potrebné hodnotiť vždy vzhľadom k okolnostiam konkrétnej daňovej veci. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk 10/2020 zo dňa 24.2.2022, 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 bola skutková okolnosť týkajúca sa funkcie „Hotovosť“ umožňujúcej tlač dokladov vyvolávajúcej riziko zámeny s riadnym pokladničným dokladom formulovaná a podopretá zákonným dôkazom vo forme expertízy registračnej pokladnice už počas daňovej kontroly. Počas daňovej kontroly bola taktiež ustálená skutková okolnosť využitia tejto funkcie žalobcom na vydanie takéhoto dokladu pri realizovaní zdaniteľného obchodu (táto skutková okolnosť bola podopretá dôkazom vo forme vykonaného nákupu pri miestnom zisťovaní zamestnancom správcu dane). Dôkazy vykonané vo vyrubovacom konaní možno hodnotiť ako dôkazy, ktoré takto ustálené skutkové okolnosti daňovej veci podstatným spôsobom nemenia a ani nedopĺňajú. Správny súd zároveň nezistil na strane správcu dane a žalovaného také porušenie procesných práv, ktoré by zaťažovalo predmetné dokazovanie vadou nezákonnosti. Z tohto dôvodu správny súd považoval tieto dôkazy za dôkazy zákonné.“

10. V odkazovanom rozsudku tiež správny súd v súvislosti s uvedenou námietkou poukázal na rozhodnutie kasačného súdu - sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo 17.10.2023 - „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, prejednaniu zásadu nemožno vykladať kategoricky a izolovane tak, ako to urobil krajský súd. Nemožno striktno 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 ozrejením technickej expertízy vypočít 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 U. G.) ...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 vypočítanie zamestnancov žalobcu či vykonanie tohto príkazu správcu dane hodnotiť ako svojvoľný či nezákonný postup. Tento príkaz na vykonanie dôkazov mal svoje opodstatnenie v konkrétnej odvolacej námietke žalobcu, pričom samotný žalobca namieta nezákonnosť vypočítania 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 správcou 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. [...] 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.“ (pozn.: citovaná časť krátená kasačným súdom)

11. V súvislosti s druhou žalobnou námietkou týkajúcou sa - podľa žalobcu - nezákonného procesného postupu správcu dane (odobreného aj žalovaným) pri vykonávaní dokazovania, a to tým, že správca dane mal 09.10.2019 vykonať výsluch svedkov (colníkov podieľajúcich sa na spracovaní technickej expertízy elektronickej registračnej pokladnice (ďalej aj ako „ERP“)) v čase, kedy nebolo rozhodnuté o žalobcom dňa 07.10.2019 uplatnenej námietke zaujatosti voči týmto zamestnancom správcu dane, správny súd v odkazovanom rozsudku poukázal body 66. až 70. svojho skoršieho rozsudku č. k. PO-1S/100/2020-290 z 05.10.2023 - „Objektívne žiadna z uvedených skutočností nepredstavuje sama osebe zásadnú prekážku, pre ktorú by nebolo možné sporné úkony realizovať aj v inom čase a po rozhodnutí o vznesenej námietke zaujatosti. Vo vzťahu k posúdeniu zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia však s ohľadom na obsah žalobných námietok, ktorými je správny súd viazaný, nepovažoval správny súd otázku nevyhnutnosti takto vykonaných úkonov za kardinálnu, keďže ani prípadné konštatovanie nesprávneho vyhodnotenia nevyhnutnosti vykonaného úkonu zo strany správcu dane s následkom vykonania predmetných ústnych pojednávaní dňa 09.10.2019 v rozpore s § 60 ods. 5 Daňového poriadku by v danom prípade nevedlo správny súd k záveru o potrebe zrušiť z tohto dôvodu napadnuté rozhodnutia ako nezákonné. (...) Námietka vznesená žalobcom sa týkala iba procesného postupu namietaných zamestnancov v rámci ústneho pojednávania konaného dňa 26.09.2019. Správnosť uvedených záverov o nevyklúčení zamestnancov žalobca v správnej žalobe nerozporoval. Taktiež žalobca, na rozdiel od výsluchov jeho zamestnancov, nerozporoval zákonnosť týchto procesných úkonov, keďže vykonanie výsluchu zamestnancov Colného úradu Bratislava sám navrhoval v súvisiacich daňových konaniach. „Je neúčelné a nevhodné formálne zopakovanie administratívneho konania, ak pre účastníka vo vzťahu k skutkovej stránke veci nepredstavuje reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutie v jeho prospech a za takýchto okolností platí, že nie každé porušenie procesného predpisu má za následok porušenie práv účastníka konania. Rovnako je možné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžo/255/2010, v ktorom tento vyslovil názor, že rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili sa formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka“ (R103/2011). Prípadné zrušenie rozhodnutia iba z dôvodu nezákonnosti vykonaného ústneho pojednávania by s ohľadom na vyššie uvedené skutočnosti malo za následok iba zopakovanie tohto úkonu, keďže žalobcovi bolo umožnené klásť vypočúvaným osobám otázky, vyjadrovať sa k tvrdeniam vypočúvaných osôb a k priebehu ústneho pojednávania. S ohľadom na to, že vo vzťahu k priebehu procesného úkonu neboli vznesené žiadne také námietky, ktoré by svedčili o zásahu do procesných práv žalobcu a napokon aj s ohľadom na nedôvodnosť žalobcovej námietky zaujatosti správny súd dospel k záveru, že hoci sa z formálneho hľadiska môže javiť, že tento žalobný bod je opodstatnený, z materiálneho hľadiska tomu tak nie je, preto aj túto námietku posúdil ako nedôvodnú.“

12. Správny súd priamo v odkazovanom rozsudku navyše doplnil, že procesným úkonom, ktorý vykonali zamestnanci správcu dane v čase, kedy bola ich nezaujatosť spochybnená žalobcom, bolo vypočutie zamestnancov colného úradu, ktorí sa podieľali na vypracovaní technickej expertízy ERP, teda ktorí pri tomto vypočutí iba ústne interpretovali odborné závery, ktoré bez ohľadu na tieto ich výpovede, boli už zachytené v písomnej podobe dotknutej expertízy. Dospel preto k záveru, že aj keby tento postup mal znaky nezákonného procesného postupu, tak by sa - podľa správneho súdu - jednalo iba o formálny nedostatok nemajúci fundamentálny vplyv na rozhodnutie správcu dane a žalovaného,

pretože aj keby bolo napokon rozhodnuté, že títo zamestnanci správcu dane boli zaujatí (čo podľa rozhodnutia o námietke neboli, pozn.), a teda z tohto dôvodu by zistenia nimi vykonaného úkonu boli pre rozhodnutie nepoužiteľnými, aj tak by to v konečnom dôsledku nemalo vplyv na konečné rozhodnutie, ktorého nosným dôkazom je - bez ohľadu na tieto výpovede - samotná technická expertíza. V tejto súvislosti správny súd ďalej skonštatoval, že zamestnanci colného úradu mali skôr status porovnateľný so statusom znalca, ktorý tiež referuje a vysvetľuje svoje odborné znalecké závery zachytené už v odbornom znaleckom posudku. Z týchto dôvodov správny súd nepovažoval postup správcu dane pri vypočúvaní zamestnancov colného úradu za nezákonný, a to napriek tomu, že po úvodných položených dvoch otázkach, správca dane vyhovel námietke žalobcu a napokon týchto colníkov vypočúval každého osve, pričom však ich odpovede na zmienené prvé dve otázky správcu dane nepoužil pri zdôvodnení svojho rozhodnutia. Aj uvedená námietka žalobcu bola potom správnym súdom vyhodnotená ako nedôvodná.

13. Správny súd vzhľadom na nedôvodnými aj vzájomne prepojené námietky žalobcu z druhej skupiny jeho námietok týkajúcich sa hodnotenia vykonaných dôkazov správcom dane a žalovaným, ktoré hodnotenie malo byť podľa žalobcu jednostranné a tendenčné voči žalobcovi. Podľa žalobcu mali byť zohľadnené iba tie časti výpovedí svedkov, ktoré sa správcovi dane „hodili“, dôkazom čoho malo byť aj to, že žalovaný napadnutým rozhodnutím rozhodol odlišne od svojho skoršieho rozhodnutia v tejto veci (k tomu pozri bod 3 tohto odôvodnenia vyššie). V tejto súvislosti správny súd skonštatoval, že po preskúmaní dôvodov v poradí prvého rozhodnutia žalovaného v tejto veci, ktorým žalovaný vrátil vec správcovi dane na opätovné konanie a rozhodnutie, je zrejmé, že tvrdenie žalobcu sa vôbec nezakladá na pravde. Žalovaný totižto nezrušil v poradí prvé rozhodnutie správcu dane preto, žeby považoval technickú expertízu ERP za nedostatočný dôkaz (ako tvrdil žalobca), dokonca žalovaný vyhodnotil technickú expertízu za listinný dôkaz s vysokým stupňom dôveryhodnosti, ale žalovaný tak učinil práve v záujme ochrany procesných práv žalobcu, aby správca dane napravil procesné pochybenia a aby žalobca mohol kladením otázok svedkom obhajovať svoj záujem. Žalovaný totiž svoje prvé rozhodnutie zdôvodnil tým, že je potrebné opätovne vypočuť svedkyňu G., pretože pri jej vypočutí počas miestneho zisťovania žalobca nebol prítomný a nemohol jej klásť otázky; ako aj z dôvodu, že správca dane neprijateľne zovšeobecnil vyjadrenia tejto svedkyne pri miestnom zisťovaní o používaní funkcie „Hotovosť“ na všetkých zamestnancov žalobcu bez ich vypočutia a vypočutia servisného technika, ktorý musel mať vedomosť o tejto funkcionalite ERP a napokon preto, že správca dane osobne nevypočul colníkov vykonávajúcich expertízu ERP, ktorý dôkaz navrhoval žalobca. Z uvedeného potom správnemu súdu vyplynul záver, že je nepochybné, že postoj žalovaného voči žalobcovi nebol tendenčný a žalobcu poškodzujúci. Práve naopak, správny súd uviedol, že žalovaný týmto postupom umožnil žalobcovi klásť svedkom otázky tak, aby sa prípadne vyvinil alebo aby aspoň vysvetlil zistenia vyplývajúce z technickej expertízy. Vzhľadom na uvedené, podľa správneho súdu, postup a rozhodovanie žalovaného nevykazuje znaky nekonzistentnosti, ako ani zaujatosti voči žalobcovi, ako to žalobca namieta.

14. Ohľadne žalobnej námietky, že nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval prítomnosť druhej (nefiskálnej) tlačiarne na prevádzke žalobcu, na ktorej 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 uviedol, že žalovaný sa tejto námietke venoval. Správny súd skonštatoval, že žalovaný uviedol, že prítomnosť druhej tlačiarne na prevádzke žalobcu bola preukázaná jednak pri miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017, kedy bola druhá tlačiareň zhabaná; jednak je táto tlačiareň zachytená vo fotodokumentácii, ktorá sa nachádza na CD nosiči v prílohe technickej expertízy; jednak tým, že pri technickej expertíze boli v pamäti ERP zistené mnohopočetné kópie kompletného vyobrazenia falošných blokov dokonca s napodobením ochranného znaku Ministerstva financií Slovenskej republiky, ktoré kompletné vyobrazenia sa podľa vyjadrenia aj servisného technika uchovávali iba ak sa jednalo o doklad, ktorý bol aj reálne vytlačený (pri nevytlačení doklade 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 tlačiarne, ktorá teda musela existovať a napokon žiadny zo zamestnancov žalobcu síce nepotvrdil, ale ani vyslovene nevyvrátil existenciu druhej tlačiarne na prevádzke žalobcu.

15. V odkazovanom rozsudku správny súd upriamil pozornosť - v súvislosti s uvedenou námietkou - aj na body 59 a 60 skoršieho rozsudku č. k. PO-1S/100/2020-290 z 05.10.2023 - „Správny súd zdôrazňuje, že vykonané dôkazy je potrebné hodnotiť vo vzájomných súvislostiach ako ucelenú reťaz vzájomne sa dopĺňajúcich zistení. Výpovede svedkov nie je možné hodnotiť ako objektívne pre ich zamestnanecký vzťah k žalobcovi, čoho dôkazom sú podstatné odlišnosti vo výpovedi zamestnankyne žalobcu U. G.... Výsluchy boli navyše vykonávané so značným časovým odstupom, čo znamená, že si svedkovia v rámci výsluchov, v porovnaní so závermi z miestneho zisťovania, nemuseli detailne pamätať

všetky okolnosti ohľadom vystavovania pokladničných dokladov. Skutočnosť, že žalobca používal funkciu Hotovosť\*, na základe ktorej tlačil pokladničné doklady cez nefiskálnu tlačiareň, vyplynula z miestneho zisťovania dňa 23.10.2017, pri ktorom zamestnankyne žalobcu vystavili pokladničný doklad s použitím funkcie Hotovosť\*, tento bol riadne vytlačený a odovzdaný pracovníkom colného úradu a taktiež bola na tieto doklady prijatá tržba za riadne poskytnutú službu. To, že po použití funkcie Hotovosť\* dochádzalo k tlači pokladničných dokladov mimo fiskálnej tlačiarne vyplýva nepochybne z výsledkov technickej expertízy ERP, nakoľko v programe BLUEGASTRO sa uložili kópie dokladov, pričom tento program neumožňoval generovať doklad bez jeho tlače. Vzhľadom na uvedené je logickým a právne udržateľným záver, že v prevádzke žalobcu existovala aj nefiskálna tlačiareň, na ktorej sa takéto pokladničné doklady tlačili, keďže preukázateľne neboli tlačené na fiskálnej tlačiarňi (čo tiež vyplynulo z vykonanej technickej expertízy). Túto skutočnosť napokon potvrdilo aj miestne zisťovanie, pri ktorom boli zaistené dve tlačiarne (fiskálna a nefiskálna), pričom obe boli funkčne spojené s ERP, čo bolo aj riadne zdokumentované.“.

16. Správny súd potom zhrnul, že pri hodnotení dôkazov správny orgán tieto nehodnotí izolovane, ale aj v ich vzájomných logických súvislostiach prihliadajúc pritom 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, výpovede zamestnancov žalobcu mohli byť skreslené či neúplné, a to nielen v dôsledku časového odstupe medzi uskutočnením činností, o ktorých vypovedali a ich samotným 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 uvedené potom správny súd akceptoval závery žalovaného, že výpovede zamestnancov žalobcu mohli byť poznačené aj ich strachom či obavou z dôsledkov (bod 41. odkazovaného rozsudku), keď cez túto prizmu je potrebné vnímať aj ich dôveryhodnosť v kontexte s inými explicitnými dôkazmi.

17. Správny súd mal 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 zákazníkovi falošných pokladničných blokov v rozhodnom zdaňovacom období roku 2015 (pozn.: rok 2012 - v tomto súdnom konaní), ktoré skutočnosti mali byť podľa žalobcu výpoveďami svedkov, t. j. jeho zamestnancov vyslovene popreté, a teda odporujú záveru žalovaného o ich preukázaní. V súvislosti s výpoveďami zamestnancov žalobcu mal správny súd za to, že ak pri ich vykonávaní nebola zistená žiadna nezákonnosť, čo nebola, žalovaný ich mohol podrobiť riadnemu procesu hodnotenia dôkazov so zohľadnením okolností ich vykonania, a to každý osve, ako aj v ich vzájomných súvislostiach, čo správne orgány aj učinili. Pokiaľ ide o používanie funkcionality ERP s označením „Hotovosť\*“, aj k tejto otázke bolo - podľa správneho súdu - vzhľadom na posudzované zdaňovacie obdobie - správcou dane vzaté do úvahy vypočítanie 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 (G.) najprv pri miestnom zisťovaní uviedla, že funkciu „Hotovosť\*“ používala a používali ju aj iní zamestnanci, no pri jej opakovanom vypočutí už svoju výpoveď zmenila s tým, že túto funkciu nepoužívala a počas miestneho zisťovania ju použila iba preto, lebo bola v strese z množstva zákazníkov. Ďalšia svedkyňa (O.) explicitne potvrdila, že tak ona, ako aj iní zamestnanci žalobcu používali na ERP funkciu „Hotovosť\*“. Vychádzajúc z uvedeného potom správny súd dospel k záveru, že sa nezakladá na pravde tvrdenie žalobcu, že svedkovia jednoznačne vyvrátili používanie funkcie „Hotovosť\*“ na ERP, keďže nadpolovičná väčšina vypočutých svedkov sa vyjadrila, že si nepamätá alebo si nevšimli alebo nevedeli o jej používaní, čo v konečnom dôsledku - podľa hodnotenia správneho súdu - neznamená ani jednoznačné potvrdenie, ale ani jednoznačné popretie tejto skutočnosti, ako to tvrdil 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.

18. V súvislosti s námietkou žalobcu, že v konaní nebol vykonaný jediný dôkaz o tom, že na základe pri technickej expertíze nájdených blokov, žalobca v rozhodnom období aj fakticky prijímal tržbu, ktorá by mala byť základom pre odvod dane, žalovaný aj s poukazom na vyjadrenie servisného technika, že pri expertíze nájdené kópie úplného vyobrazenia falošných blokov museli byť vytlačené, ako aj na základe výpovede svedkov, že za vytlačený blok vždy prijímali od zákazníkov tržbu, čo bolo opätovne potvrdené aj pri miestnom zisťovaní, žalovaný - podľa správneho súdu - správne uzavrel, že logicky žalobca tržbu prijímal. V súvislosti s uvedeným správny súd dodal, že by bolo nelogické a v rozpore so zdravým rozumom domnievať sa, že zamestnanci žalobcu pri poskytovaní reštauračných služieb

vyhotovovali napodobeniny pokladničných dokladov iba tak, bez toho, aby nimi zákazníkom účtovali úhrady za im poskytnutý tovar alebo službu a bez toho, aby za nich aj prijímali tržbu, čo svedkovia svojimi výpoveďami aj potvrdili.

19. Napokon správny súd neprisvedčil ani dôvodnosti žalobnej námietky, že správcom dane nebolo preukázané, žeby zamestnanci žalobcu vydávali zákazníkom falošné (nefiskálne) bloky, pretože túto skutočnosť je možné opätovne vyvodiť jednak zo záveru technickej expertízy, podľa ktorej nájdené kópie úplného vyobrazenia falošných pokladničných blokov svedčia o tom, že museli byť aj reálne vytlačené, ako aj použitím formálnej logiky, že zamestnanci žalobcu asi netlačili tieto bloky iba „pre nič, za nič“ a dokonca aj s napodobením ochranného značenia Ministerstva financií Slovenskej republiky, aby boli na nerozoznanie od pravých blokov, ale ich tlačili preto, aby ich vydali zákazníkovi a za to, aby zinkasovali tržbu, čo zamestnanci žalobcu aj potvrdili, keď uviedli, že zákazníkovi vždy vydali pokladničný blok.

20. V zmysle ďalšej námietky žalobcu, mali byť v daňovom konaní porušené jeho práva aj tým, že nemal mať možnosť oboznámiť s obsahom CD nosiča, z ktorého bola generovaná tabuľka nájdených falošných blokov do rozhodnutia správcu dane, ako aj tým, že správca dane žalobcovi neumožnil byť pri vykonávaní technickej expertízy ERP - s čím súvisí aj námietka, že nebolo vyhovené návrhu žalobcu na vyhotovenie nezávislého znaleckého dokazovania ohľadne ERP. V súvislosti s údajmi na CD nosiči sa správny súd stotožnil s konštatovaním žalovaného, že toto bolo predmetom spracovania a skúmania colného úradu, ako zákonom oprávneného orgánu na vykonávanie technickej expertízy ERP, pričom žalovaný, ako aj správca dane mali k dispozícii iba rovnaký výstup z tejto expertízy tak, ako aj žalobca, ktorého splnomocnený zástupca bol s jej závermi oboznámený na ústnom pojednávaní. V súvislosti s uvedeným správny súd tiež poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky - sp. zn. 3Sžfk/44/2019 z 10.09.2019.

21. V kontexte námietky žalobcu, že správca dane, ako ani žalovaný nereflektovali na jeho návrh vykonať na preverenie ERP nezávislé znalecké dokazovanie (ktorý návrh žalobca odôvodňoval pochybnosťou o nezáujatosti colného úradu vykonávajúceho expertízu ERP z dôvodu kolegiálneho vzťahu v rámci Finančnej správy SR medzi zamestnancami správcu dane a zamestnancami colného úradu), správny súd v odkazovanom rozsudku poukázal na body 63. a 64. svojho skoršieho rozsudku č. k. PO-1S/100/2020-290 z 05.10.2023 - „Správny súd považuje právoplatné rozhodnutia o prepadaní ERP a predovšetkým výsledky technickej expertízy za dôkazy získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, o ktorých dôveryhodnosti nie je dôvod pochybovať. Je bežným postupom správcu dane postupovať v úzkej súčinnosti s inými štátnymi orgánmi a použiť nimi získané informácie ako dôkazy za účelom správneho vyčíslenia základu dane. Správca dane ani nie je oprávnený vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, pretože ide o odbornú otázku vyžadujúcu si odborné posúdenie Colným úradom Bratislava, ktorý je ako jediný štátny orgán oprávnený vykonávať technické expertízy ERP. Zo správnej žaloby, ani z obsahu administratívneho spisu nevyplyva žiadna skutočnosť, ktorá by mala spochybniť zákonnosť expertíz ERP vykonaných Colným úradom Bratislava vo veci žalobcu, pričom zákonnosť postupu tohto v tom čase zákonom výslovne aprobovaného expertného orgánu nemôže byť spochybnená iba tým, že aj tento orgán je súčasťou Finančnej správy SR. Pokiaľ by už samotná táto skutočnosť mala mať za následok pochybnosť o hodnovernosti a zákonnosti expertízy vykonanej Colným úradom Bratislava, bol by vo svojej podstate úplne popretý účel právnej normy, ktorá zverila odborné posudzovanie a výkon technickej expertízy ERP práve tomuto orgánu.“. V súvislosti s touto okolnosťou správny súd podporne opäť poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky - sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10. septembra 2019. V intenciách uvedeného doplnil, že tak, ako aj pri iných - účastníkom konania navrhovaných dôkazoch - aj v tomto prípade bolo povinnosťou žalobcu svoj návrh na vykonanie dôkazu odôvodniť minimálne v tom smere, aká skutočnosť bude týmto dôkazom spochybnená alebo čo sa ním preukáže, čo sa v tomto prípade nestalo a keďže ani žalobca neformuloval vecnú pochybnosť o prípadnej nesprávnosti či neúplnosti technickej expertízy vypracovanej colným úradom a túto pochybnosť tak nemal ani správca dane, bolo bez významu a potreby nariaďovať vo veci znalecké dokazovanie. Navyše všetky prípadné nejasnosti ohľadne colným úradom vypracovanej technickej expertízy si mohol žalobca ozrejmiť pri výsluchu zamestnancov colného úradu, ktorí na nej pracovali.

22. Podľa správneho súdu bola nedôvodná aj posledná námietka žalobcu špecifikovaná v rámci druhej skupiny námietok (k tomu pozri bod 7 tohto odôvodnenia vyššie). Jednalo sa o námietku žalobcu o neexistencii časovej a vecnej súvislosti medzi okamihom miestneho zisťovania, ktoré sa uskutočnilo dňa 23.10.2017 (na strane jednej) a posudzovaným zdaňovacím obdobím roku 2015 (pozn.: v súdnej veci rok 2012) - na strane druhej. Žalobca mal za to, že skutočnosti, zistené na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 nemôžu byť relevantné spätne. S touto námietkou sa žalovaný vysporiadal konštatovaním, že odhalenia pri miestnom zisťovaní viedli k ich ďalšiemu preverovaniu technickou expertízou, pri ktorej

bolo zistené, že v systéme BLUEGASTRO, ktorý čísloval doklady v rade bez prerušenia a bez ohľadu na to, či išlo o pravé alebo falošné doklady, keď v tomto rade dokladov bol zistený aj veľký počet kópií (kompletných vyobrazení) dokladov s označením Hotovosť\* za rok 2015 (pozn.: v súdnej veci rok 2012). Uvedené odôvodnenie žalovaného vyhodnotil správny súd za dostatočné, keďže ním žalovaný dal žalobcovi odpoveď na jeho otázku s tým, že uvedená súvislosť alebo prepojenie je dané práve existenciou uvedeného neprerušeného radu číslovaných, žalobcom tlačенých pokladničných dokladov, a to pravých, ako aj falošných, ktorý rad spätne odo dňa miestneho zisťovania pokračoval aj do obdobia relevantného v tomto súdnom konaní. Inými slovami povedané, vykonanie miestneho zisťovania a skutočnosti pri ňom odhalené boli iba začiatkom na spätné preverovanie účtovníctva žalobcu v tom smere, či sa praktiky účtovania žalobcom realizované v deň miestneho zisťovania (23.10.2017) potvrdia aj v iných obdobiach, pričom žalobca nemôže opomínať, že rozhodnutie žalovaného nie je založené na záveroch miestneho zisťovania, ktorého závery sú uvedené iba pre „dokreslenie“ reálneho priebehu samotného účtovania žalobcom, ako aj na ozrejenie dôvodu, pre ktorý správca dane začal žalobcu preverovať. Nosným dôkazom pre rozhodnutie žalovaného je pritom práve technická expertíza ERP.

23. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj tretiu skupinu žalobných námietok žalobcu. Ohľadom námietky o nesprávnom označení žalobcu v protokole z daňovej kontroly, resp. v napadnutých rozhodnutiach, správny súd odkázal na svoj skorší rozsudok vo veci č. k. PO- 1S/100/2020-290 z 05.10.2023 - „Žalobca bol v napadnutých rozhodnutiach, ako aj v protokole označený v súlade s § 63 ods. 3 písm. c) a § 47 písm. c) Daňového poriadku ako fyzická osoba správne uvedeným menom a priezviskom, adresou a tiež správne uvedenými údajmi o IČO,DIČ a IČ DPH, ktoré umožňovali jednoznačne, spoľahlivo a správne identifikovať žalobcu ako osobu, ktorej je rozhodnutie adresované a ktorej sa týka protokol. Z tohto dôvodu nebolo dôvodné, aby v tomto smere žalovaný alebo správca dane ako prvostupňový správny orgán vykonal dokazovanie k zisteniu označenia žalobcu na Okresnom úrade Poprad.“. Podľa správneho súdu bolo teda označenie žalobcu ako podnikateľa fyzickej osoby nielen plne v súlade s cit. § 63 ods. 3 písm. c) Daňového poriadku, ale údaj o IČO, DIČ a IČ DPH, ktoré sú jedinečné, sú dostatočným identifikátorom, aby bol subjekt žalobcu nezameniteľný s iným subjektom.

24. Ohľadne námietky žalobcu, že protokol, ako aj prvostupňové správne rozhodnutie sú nezákonnými, pretože boli vydané na tento úkon nepríslušným orgánom, z dôvodu neoznačenia v nich sídla správcu dane, ako aj z dôvodu, že ich vydala pobočka správcu dane nemajúca právnu subjektivitu, správny súd odkázal opätovne na bod 73. odôvodnenia svojho skoršieho rozsudku č. k. PO-1S/100/2020-290 z 05.10.2023 - „Uvedenie adresy sídla oprávnene konajúcej pobočky a zároveň neuvedenie adresy sídla správcu dane je možné vnímať ako postup síce nezodpovedajúci doslovnému zneniu § 47 písm. a) Daňového poriadku, avšak nemajúci v danom prípade žiaden negatívny dopad na subjektívne práva žalobcu. (...) Neuvedenie sídla správcu dane Daňového úradu Prešov preto nepredstavovalo taký nedostatok, ktorý by akýmkoľvek spôsobom poškodil žalobcu na jeho právach, či už v rovine hmotnoprávnej alebo procesnoprávnej, resp. ktorý by mu znemožnil jeho práva realizovať. Žalobca navyše v správnej žalobe žiadnu takúto skutočnosť ani netvrdil.“. Správny súd považoval za zákonne udržateľný záver žalovaného, že aj keď rozhodnutie správcu dane bolo na hlavičkovom papieri pobočky správcu dane, tak v samotnom rozhodnutí, a to v jeho záhlaví, ako aj vo výrokovej časti, je uvedené už iba označenie správcu dane a nie jeho pobočky, pričom rozhodnutie je opatrené aj odtlačkom okrúhlej pečiatky správcu dane a nie pobočky (k tomu pozri aj rozhodnutie - Najvyšší súd Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/25/2018).

25. Vychádzajúc zo všetkých vyššie uvedených dôvodov, správny súd žalobu žalobcu vo veci rozhodnutí orgánov verejnej správy týkajúcich sa vyrubenia rozdielu dane na dani z príjmu žalobcu za rok 2012, zamietol. Stotožnil sa s odôvodnením obsiahnutým v odkazovanom rozsudku (bod 4. vyššie) tak, ako sú príslušné závery zhrnuté vyššie v tejto časti rozsudku (vrátane odkazov na ďalší rozsudok správneho súdu vo veci, a to č. k. PO- 1S/100/2020-290 z 05. októbra 2023 - bod 8. vyššie)).

## II. Kasačná sťažnosť žalobcu

26. Rozsudok správneho súdu podľa bodu 1 tohto rozsudku napadol včas podanou kasačnou sťažnosťou žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“), ktorý ju formálne odôvodnil ustanoveniami § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, t. j. tým, že nesprávnym procesným postupom správny súd znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý proces, ďalej tým, že správny súd vec nesprávne právne posúdil a napokon tým, že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

[vady odôvodnenia napadnutého rozsudku]

27. Sťažovateľ v súvislosti s nedostatočným odôvodnením rozsudku správneho súdu odkázal na súvisiace ustanovenia Ústavy Slovenskej republiky, Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky a Európskeho súdu pre ľudské práva. Vychádzajúc z uvedených prameňov a vybraných rozhodnutí následne namietol, že napadnutý rozsudok správneho súdu neobsahuje odpovede na zásadné otázky súvisiace s predmetom konania, resp. správny súd v rozsudku - podľa sťažovateľa - nedal žalobcovi odpovede na otázky súvisiace so základom žalobných dôvodov a žalobných námietok. Má za to, že napadnutý rozsudok obsahuje množstvo všeobecných konštatácií a citácií bez toho, aby bolo premietnuté na konanie v tejto veci.

[nesprávne právne posúdenie veci o dostatočnom zistení skutkových okolností veci, vada odôvodnenia napadnutého rozsudku, nezákonné vedenie výsluchu]

28. Z hľadiska nesprávneho právneho posúdenia veci sťažovateľ namietol, že správny súd nesprávne vyhodnotil jeho námietku týkajúcu sa nedostatočného zistenia skutkového stavu veci orgánmi verejnej správy. Podľa sťažovateľa, správny súd dospel k nesprávnemu záveru, že orgány verejnej správy vyhodnotili dôkazy zákonne, resp. správne. Namietol tiež, že správny súd sa v rámci právneho posúdenia veci zamerlal len na výpovede svedkov M., T. a O.. Žalovaný mal - podľa sťažovateľa - dôkazy hodnotiť selektívne, neuskutočnil ich hodnotenie jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach. S predmetnou námietkou sťažovateľa sa pritom správny súd mal vysporiadať len v jednom z dvoch bodov napadnutého rozsudku (a to v bodoch 129. a 130.).

29. Naviac, mal len nekriticky prevziať závery orgánov verejnej správy, ale nevysporiadal sa s tým, že existujú dôkazy, ktoré potvrdzujú tvrdenia žalobcu a vyvracajú tvrdenia žalovaného.

30. Poukázal pritom na výpovede svedkyň G., Z., U., G. a Z.. Tieto svedkyne totiž mali - podľa sťažovateľa - v rámci výsluchu u správcu dane vypovedať, aké funkcie používali pri evidencii tržieb v rámci elektronickej registračnej pokladnice, pričom ani jedna z nich neuviedla, že používala funkciu Hotovosť\*. Uvádzali iné funkcie, a to „Hotovosť“, „Platobná karta“, „Terminál“, „Stravné lístky“, „Kreditná karta“ a „Calio karta“. Podľa sťažovateľa teda tieto výpovede predstavujú priamy dôkaz o tom, že závery žalovaného v napadnutom rozhodnutí sú ničím nepodložené domnienky a tvrdenia.

31. V súvislosti s vykonanými dôkazmi poukázal sťažovateľ na to, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí odvoláva na vyjadrenie U. G. zo zápisnice z miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017, avšak ten istý žalovaný, v rozhodnutí, ktorým zrušil prvé rozhodnutie správcu dane vo veci (k tomu pozri bod 3. tohto rozsudku), sám uviedol, že toto vyhlásenie nie je postačujúce pre záver v kontexte § 24 ods. 3 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku. Sťažovateľ potom žalovanému vytkol, že v rámci nového konania vo veci (predmet súdneho prieskumu) sa od svojho skoršieho názoru v uvedenom smere odklonil, t. j. z predmetného vyjadrenia predsa vychádzal i keď sám už skôr uviedol, že toto vyhlásenie nie je pre potreby daňového konania postačujúce.

32. Sťažovateľ v ďalšom žalovanému vytkol jeho záver, že ani jeden zo svedkov sa jednoznačne nevyjadril, že funkciu „Hotovosť\*\*“ nepoužíval, čo malo žalovanému stačiť pre záver, že žalobca túto funkciu používal a že na základe takýchto dokladov došlo k zdaniteľnému plneniu. Namietla, že v predmetnej veci sa nekoná o nároku sťažovateľa na vrátenie odpočtu dane, kde by znášal dôkazné bremeno on, ale - naopak - je to žalovaný, kto v tomto konaní znáša dôkazné bremeno a on musí preukazovať skutočnosti relevantné pre jeho postup.

33. V tejto súvislosti namietal, že aj výpovede svedkov M., T. a O. boli vyhodnotené selektívne a že orgány verejnej správy z nich prevzali len tvrdenia, ktoré sa im „hodili“. Títo svedkovia nepotvrdili, resp. vyvrátili existenciu tzv. nefiskálnej tlačiarne u žalobcu, nepotvrdili, že by tzv. „falošný“ doklad (Hotovosť\*\*) bol z tlačiarne vytlačený, resp. popreli, že by takýto doklad bol zákazníkovi vydaný, príp. sa k tomu nevedeli vyjadriť. Naviac, sťažovateľ spochybňuje ich výpoveď aj vzhľadom na „časovú diskontinuitu“. Rozporoval tiež, že niektorí svedkovia boli zo strany správy vypočúvaní sugestívnym spôsobom.

34. Výpovede svedkov G., Z., S. A. a S. správca dane - podľa sťažovateľa - „bezdôvodne a svojvoľne neuviedol“, keď tieto osoby mali údajne tvrdenia správcu dane vyvrátiť. Poukazuje pritom na to, že ak orgán verejnej správy vychádzal z výpovede svedkov M., T. a O., mal vo vzájomnej súvislosti hodnotiť aj svedecké výpovede svedkov A., G., G., Z., S. A. a S., čo však neurobil. Sťažovateľ má za to, že sa jedná o pochybenie v podobe selektívneho hodnotenia dôkazov, opomenutia ich hodnotenia jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach, resp. o úplne nesprávnu interpretáciu svedeckých výpovedí a ich „vytrhnutie z kontextu“.

35. Nesprávnosť právneho posúdenia veci potom v zmysle vyššie uvedeného má podľa sťažovateľa spočívať v tom, že „správny súd akceptoval postup žalovaného, ktorý si selektívne vybral tie dôkazy zo všetkých vykonaných dôkazov, ktoré sa mu hodili pre potreby potvrdenia správcu dane, a to bez kritického vyhodnotenia ostatných vykonaných dôkazov vo vzájomnej súvislosti“.

[nesprávne právne závery vo vzťahu k existencii nefiskálnej tlačiarne u sťažovateľa - okt. 2017 vs. rozhodné zdaňovacie obdobie, vada odôvodnenia napadnutého rozsudku]

36. Ako nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom namieta sťažovateľ aj to, že tento záver žalovaného vo veci existencie nefiskálnej tlačiarne u žalobcu v priebehu roka 2017 vyhodnotil ako správny, resp. relevantný aj v podmienkach súdnej veci. Správny súd pritom údajne vôbec nevzal do úvahy pri posudzovaní tejto otázky obsah administratívneho spisu vo veci. Sťažovateľ poukázal na 13 výpovedí, z ktorých má vyplývať, že nefiskálna tlačiareň v rozhodnom čase u žalobcu nebola. Navrhol správnemu súdu vykonať zápisnice z výsluchu týchto svedkov, pričom napadnutý rozsudok sa s týmto jeho návrhom žiadnym spôsobom nevysporiadal.

37. Podľa sťažovateľa potom platí, že ak predmetné výpovede fakticky vylučujú existenciu tzv. nefiskálnej tlačiarne u žalobcu, je vylúčené aj to, aby sa tlačili doklady „Hotovosť“, keďže na to nebol k dispozícii spôsobilý nástroj. Tu potom súdu vytyka, že dospel k záveru, že takáto nefiskálna tlačiareň u žalobcu bola (ako jediný logický záver z vykonaných dôkazov), pričom však tento záver je v rozpor so špecifikovanými 13 svedeckými výpoveďami.

38. Namieta, že správny súd mu v uvedenom zmysle (pozn.: bod 13. kasačnej sťažnosti) nedal odpoveď na najdôležitejšie žalobné body, čím malo dôjsť k podstatnému porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý súdny proces.

39. Toto potom sťažovateľ zároveň vyhodnotil ako kasačný dôvod [pozn.: podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP] spočívajúci v podstatnom porušení jeho procesných práv správnym súdom, keďže na tento významný žalobný bod správny súd v napadnutom rozsudku nereagoval.

[nesprávne právne posúdenie veci - neexistencia dôkazov o prijímaní tržieb v rozpore so zákonom, vada odôvodnenia napadnutého rozsudku - prijímanie tržieb, nesprávne právne posúdenie - rozloženie dôkazného bremena vo veci]

40. Správnemu súdu sťažovateľ vytyka aj to, že tento sa nevenoval ani tomu, že ani jeden zo svedkov nepotvrdil rozdiel medzi reálne prijatou tržbou a uzávierkou vytlačenou z elektronickej registračnej pokladnice. Namieta, že ak ani jeden zo zamestnancov nezaznamenal rozdiel medzi riadne prijatou držbou a dennou uzávierkou z elektronickej registračnej pokladnice, je úplne vylúčené, aby existovala akákoľvek tržba, ktorú žalovaný a správca dane označujú ako nepriznaná.

41. Ďalšie nesprávne právne posúdenie veci zo strany správneho súdu má podľa sťažovateľa spočívať v tom, že neexistuje jediný dôkaz o tom, že v rozhodnom čase prijal akúkoľvek odplatu za akékoľvek poskytnuté zdaniteľné plnenie, ktorá by mala byť pretavená vo výške jeho tržieb. Má za to, že správca dane, ako ani žalovaný nepreukázali, že by u žalobcu v spornom zdaňovacom období vznikol zdaniteľný príjem vo výške určenej napadnutými rozhodnutiami, keď zároveň nebolo preukázané, že došlo k dodaniu služieb, za ktoré by tieto plnenia prijal. V tejto súvislosti poukázal na § 2 písm. b) a písm. h) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej aj ako „zákon o dani z príjmov“). Správnemu súdu vytyka, že sa jedná o kľúčovú námietku, pričom tento sa jej nevenoval. Obdobne tvrdí, že v rámci konania pred orgánmi verejnej správy nebol produkovaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval, že doklady, o ktorých správne orgány tvrdia, že boli vytlačené, boli naozaj vytlačené a že boli odovzdané zákazníkovi sťažovateľa. Poukázal pritom na to, že sa nestotožňuje so závermi žalovaného a správcu dane o tom, že mal porušiť ustanovenia § 2 písm. b), f), h), j) a § 17 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov.

42. Sťažovateľ správnemu súdu vytyka, že nesprávne vyhodnotil rozloženie dôkazného bremena v podmienkach súdnej veci. Má za to, že ak správca dane chcel zvýšiť daňovému subjektu zdaniteľné príjmy v určitej výške, musí mať aj dôkazy o existencii týchto príjmov. Namieta, že takéto dôkazy orgány verejnej správy nemajú, keďže technická expertíza vypracovaná inou zložkou žalovaného nie je - podľa sťažovateľa - dostatočným dôkazom na preukázanie existencie ďalších tržieb, ktoré neboli uvedené v daňovom priznaní.

43. Sťažovateľ tvrdí, že správca dane musí v konaní preukázať existenciu tržby, pričom v tomto konaní sa tak nestalo. Žalovaný sa v podstate mal obmedziť na konštatovanie o tom, že pri elektronickej registračnej pokladnici by musel byť inštalovaný kamerový systém, ktorý však inštalovaný nebol, a preto žalovaný ani správca dane nevedeli preukázať existenciu prijatia tržieb. Ak orgány verejnej správy nevedeli zabezpečiť jediný dôkaz o reálnom prijatí tržieb, podľa sťažovateľa nie je možné určiť rozdiel dane. V zmysle vyššie uvedeného potom zopakoval, že nebol produkovaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval, že sťažovateľ svojím konaním porušil § 17 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

[nesprávny záver správneho súdu o dostatočnosti zistenia skutkových okolností veci, vada odôvodnenia, nepreukázanie prijímanie tržieb v rozpore so zákonom]

44. Správnemu súdu v ďalšom sťažovateľ vytyka, že dospel k záveru o tom, že skutkové okolnosti veci boli dostatočne zistené, pričom však poukázal len na tri svedecké výpovede, ktoré boli navyiac v rozpore so zvyšnými svedeckými výpoveďami (v celkovom počte sedem), a to nielen v otázke neexistencie

nefiskálnej tlačiarne v prevádzke žalobcu v roku 2017, ale najmä v otázke existencie tržieb na strane žalobcu v dotknutom období. Namietala, že dôkazy, ktoré označil, negujú existenciu ucelenej reťaze dôkazov o údajnom prijatí nepriznaných tržieb. Samotná tabuľka o nefiskálnych dokladoch (súčasť rozhodnutia správcu dane) nepreukazuje, že sa jedná o nepriznanú tržbu. Podľa sťažovateľa potom neexistuje jediný dôkaz o týchto tržbách a predmetné domnienky správcu dane malo vyvrátiť niekoľko svedkov.

45. V tomto kontexte žalovaný uviedol, že reálne prijatie tržieb nie je možné preukázať, pričom správny súd tento záver žalovaného o nemožnosti preukázania reálnosti prijatia tržieb nevyhodnotil.

46. Poukázal na to, že i z technickej expertízy vyplýva, že „v internej databáze BLUEGASTRO sa nachádzali nejaké doklady a ich vyobrazenie“, keď následne zdôraznil slovo „interné“ s tým, že sa v žiadnom prípade nejednalo o doklady používané v bežnom obchodnom styku, a preto - podľa sťažovateľa - za takéto doklady logicky nemohla byť prijatá tržba. Doplnil, že aj svedkovia - zamestnanci žalovaného (S., Z.), ako aj L.. Z. vylúčili, že technická expertíza je dôkazom o existencii prijatia tržby za dotknuté zdaňovacie obdobie. Uviedol tiež, že už v rámci daňovej kontroly namietal, aby sa interné doklady v systéme BLUEGASTRO obsahujúce znak „Hotovosť“ automaticky znamenali existenciu zdanielných plení.

47. Podľa sťažovateľa potom správny súd pochybil, ak vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností sa stotožnil so záverom orgánov verejnej správy, že skutkové okolnosti veci boli dostatočne zistené, keď aj samotné správne orgány potvrdili, že reálne prijatie tržieb nie je možné žalobcovi preukázať.

[nesprávnosť záverov správneho súdu o intenzite zistených pochybení v činnosti správnych orgánov]

48. V závere kasačnej sťažnosti sa sťažovateľ ohradil voči záverom správneho súdu, podľa ktorých v rámci konania orgánov verejnej správy boli identifikované len formálne pochybenia, ktoré neodôvodňovali zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí. Osobitne pritom poukázal na vady týkajúce sa protokolu, v ktorom nebolo uvedené sídlo správcu dane, čo nebolo podľa správneho súdu podstatné pochybenie zo strany orgánov verejnej správy.

49. Doplnil tiež, že podstatným procesným pochybením správcu dane bolo napr. aj vedenie výsluchov v rámci ústneho pojednávania dňa 09.10.2019, kedy správca dane musel toto ústne pojednávanie ukončiť (výsluch dvoch osôb za vzájomnej prítomnosti, nie osve). Neprípustný postup správcu dane potvrdzuje napr. aj to, že samotní zamestnanci Finančnej správy SR ako vypočúvané osoby museli v rámci zápisnice podať námietky proti jej obsahu.

50. Pochybenia správcu dane podľa sťažovateľa nie sú formálne, ale zásadné, a preto správny súd pochybil, ak tieto relativizoval. Doplnil, že mal právo na to, aby v jeho veci konal zamestnanec správcu dane, o zaujatosti ktorého nie sú žiadne pochybnosti, resp. aby o jeho námietke proti takémuto zamestnancovi príslušný orgán rozhodol pred vykonaním sporných úkonov týmto zamestnancom. Ak tomu tak nebolo, ochrana práv daňového subjektu prostredníctvom Daňového poriadku je - podľa sťažovateľa - iluzórna.

[kasačný návrh]

51. Vychádzajúc zo všetkých vyššie uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Tiež navrhol, aby mu kasačný súd priznal nárok na náhradu trov kasačného konania.

### III. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti žalobcu

52. Ku kasačnej sťažnosti žalobcu sa podaním zo dňa 25.06.2024 (č. 101814644/2024) vyjadril žalovaný, ktorý v ňom vyjadril súhlasný postoj so závermi správneho súdu. Argumentáciu sťažovateľa považuje za zavádzajúcu, neopodstatnenú a manipulatívnu.

53. Uviedol, že sťažovateľ mení svoju argumentáciu - kým v správnej žalobe namietal výsluch svedkov a tvrdil, že došlo k procesnému pochybeniu podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, v kasačnej sťažnosti už namietala, že správny súd neaplikoval požiadavku hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach. Svoju argumentáciu sťažovateľ opiera o výpovede svedkov - jeho zamestnancov, keď podľa neho práve tieto výpovede majú potenciál vyvrátiť technickou expertízou zistené skutočnosti napr. k existencii dvoch tlačiarň (fiskálnej a nefiskálnej), či k tlačeniu falošných dokladov (Hotovosť\*).

54. Doplnil, že vo vzťahu k námietkam sťažovateľa sa vyjadril v rámci rozhodnutia vo veci, ako aj vo vyjadrení k správnej žalobe, keď na tieto odkázal, pričom následne pristúpil k opätovnému poukázaniu na niektoré skutočnosti súvisiace s vecou.

55. Žalovaný v ďalšom upriamil pozornosť na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) vo veci sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019, keď predmetné kasačné

konanie sa týkalo rozsudku Krajského súdu v Košiciach (č. k. 6S/12/2018-76 zo dňa 25.10.2018) vo veci dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015. Odkázal pritom na body 35. a 32. uvedeného rozsudku poukazujúc na relevanciu technickej expertízy vykonanej certifikovaným orgánom (o. i. - „32. Ustanovenie § 24 ods. 4 daňového poriadku iba demonštratívne vymenúva dôkazy, ktoré je možné použiť pre dokazovanie, pričom nezakazuje použitie aj iných dôkazov získaných v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Aj kasačný súd považuje právoplatné rozhodnutia o prepadnutí ERP a predovšetkým výsledky technickej expertízy za dôkazy získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, o ktorých dôveryhodnosti nemal dôvod pochybovať. Je bežným postupom správcu dane postupovať v úzkej súčinnosti s inými štátnymi orgánmi a použiť nimi získané informácie ako dôkazy za účelom správneho vyčíslenia základu dane. Správca dane ani nie je oprávnený vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, nakoľko ide o odbornú otázku vyžadujúcu si odborné posúdenie Colným úradom Bratislava, OCaFA, ktorý je ako jediný štátny orgán oprávnený vykonávať technické expertízy ERP. Na základe výsledkov technickej expertízy ERP vykonali zamestnanci správcu dane ich porovnanie s predloženým účtovníctvom sťažovateľa za dané zdaňovacie obdobie roku 2015 za účelom zistenia rozdielu základu dane, rozdielu dane alebo daňovej straty. Pre spracovanie získaných databáz z ERP a ich porovnanie s predloženým účtovníctvom sťažovateľa postačoval správcovi dane jednoduchý editor (MS EXCEL).“).

56. V ďalšej časti vyjadrenia poukázal žalovaný na miestne zisťovanie uskutočnené dňa 23.10.2017, resp. na snahu sťažovateľa príslušné úkony bagatelizovať a navodiť dojem o nedostatočnosti technickej expertízy. Žalovaný nikdy nespochybnil hodnotu dôkazov z miestneho zisťovania dňa 23.10.2017, t. j. že boli vytlačené doklady označené ako „Hotovosť“ a že následne na základe týchto dokladov zamestnanci žalobcu prijali tržby. Čo však nebolo podstatné, bolo vyjadrenie U. G. na tomto miestnom zisťovaní v pomere k jej svedeckej výpovedi zo dňa 21.08.2019, vo vzťahu k záveru, že žalobca obchádzal funkcionality registračnej pokladnice a tým nepriznal daň v takej výške, ako mal. S týmto pritom podľa žalovaného súvisí aj výpoveď svedkyne Z. dňa 22.8.2019, ktorá bola tiež prítomná na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 (ako zamestnanec sťažovateľa).

57. I napriek vyjadreniu U. G., že colníci v čase miestneho zisťovania mali komunikovať aj so R. Z., táto to vo svojej svedeckej výpovedi poprela. U. G. si nepamätala, že na prevádzke boli dve tlačiarne a svedkyňa Z. uviedla, že na prevádzke bola len jedna tlačiareň, a to napriek tomu, že v deň miestneho zisťovania boli zhabané dve tlačiarne, a to jedna fiskálna a jedna nefiskálna. Žalovaný následne doplnil, že výpovede takýchto svedkov sú potom sporné, keď zároveň obe svedkyne v deň miestneho zisťovania použili funkcionality „Hotovosť“ a prijali na ne tržbu. Tento krok odôvodňovali nedopatrením, resp. tým, že to mohol urobiť niekto iný na ich konto.

58. V ďalšom žalovaný uviedol, že nariadené výsluchy svedkov mali odstrániť predchádzajúce pochybenia správcu dane (v skoršom konaní), aby sťažovateľovi nebolo upreté právo klásť svedkom otázky a tiež aby skutkový stav bol zistený čo najúplnejšie. Tieto výsluchy by však neboli nariadené, ak by správca dane v skoršom konaní nezovšeobecnil vyjadrenie U. G. na všetky dotknuté zdaňovacie obdobia a nepoužil by toto vyjadrenie ako svedeckú výpoveď. Zároveň však dodal, že výpovednú hodnotu v danom prípade naprieč všetkými zdaňovacími obdobiami, v ktorých bolo zistené nezákonné používanie registračnej pokladnice, „má samotná technická expertíza a výpoveď servisného technika L.. A. Z.“. Výsluchy svedkov, o ktoré sa sťažovateľ v rámci súdneho konania opiera (či už sú v jeho prospech alebo neprospech), majú - podľa žalovaného - „iba nepatrnú či doplnkovú hodnotu“.

59. Na námietky sťažovateľa týkajúce sa prijímania tržieb, tlače pokladničných dokladov v režime „Hotovosť“, používania nefiskálnej tlačiarne, výpovede svedkov, resp. časového odstupu a irelevantnosti miestneho zisťovania z 23.10.2017 reagoval žalovaný tak, že tieto okolnosti je potrebné skúmať v kontexte technickej expertízy, keďže pre posúdenie tohto prípadu bola práve táto esenciálnou (spolu s výpoveďou L.. Z.).

60. Žalovaný sa osobitne ohradil voči pokusom sťažovateľa redukovat' význam miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017, a to z dôvodu jeho časového odstupu od preskúmaného zdaňovacieho obdobia. Uviedol, že pri tomto miestnom zisťovaní obsluha žalobcu vydala zákazníkovi (colníkovi) falošný doklad („Hotovosť“) vytlačený cez nefiskálnu tlačiareň a zároveň prijala od colníka na základe tohto dokladu platbu. Technickou expertízou pritom bolo zistené, že takto bolo vytlačených cca 147 tisíc dokladov - od 30.06.2008 do 23.10.2017. To, že tieto doklady boli vytlačené, vyplýva zo samotnej expertízy. Fiskálnou tlačiarňou vytlačené doklady sa zaznamenávali v prevádzkovej pamäti a v kontrolnom zázname. Doklady vytlačené na inej ako fiskálnej tlačiarňe nie sú zaevidované vo fiskálnej pamäti (odpoveď servisného technika na otázku č. 16 - výsluch dňa 17.10.2019).

61. Technická expertíza preukázala, že fiskálnu tlačiareň je možné použiť aj na tlač kópie nefiskálnych dokladov, resp. aj falošných pokladničných dokladov označených ako „Hotovosť“. Žalovaný doplnil, že

toto preukazujú aj výsledky miestneho zisťovania, kedy bola vytlačená aj interná uzávierka s názvom „Denný predaj, transakcie“. Tento záznam obsahoval všetky doklady v číselnom poradí bez prerušenia a bez ohľadu na to, či išlo o pravé alebo falošné doklady. Uvedené platilo za podmienky, že falošný doklad bol pred tým vytlačený a potom sa v súbore „Denný predaj, transakcie“ zobrazil ako kópia. V súvislosti s uvedenou skutočnosťou žalovaný uviedol, že L. Z. doplnil, že ak by falošný doklad nebol predtým vytlačený, do databázy sa zapíše len ako záznam o doklade. V takom prípade v databáze nie je uložený celý falošný doklad, resp. jeho kópia, ale len informácia o ňom.

62. Žalovaný ďalej odkázal na závery technického zisťovania spočívajúce v tom, že originály falošných dokladov („Hotovosť“) nemohli byť vytlačené cez fiskálnu tlačiareň, keďže doklady s označením Hotovosť\* sa neukladajú do prevádzkovej pamäte a kontrolného záznamu. Doplnil, že toto bolo preukázané aj v rámci miestneho zisťovania.

63. Na základe tohto potom žalovaný zhrnul, že je nepochybné, že na prevádzke sťažovateľa musela byť aj nefiskálna tlačiareň, ktorá umožnila tlač takýchto dokladov, a tým aj obchádzanie fiskálnej pamäte registračnej pokladnice. Za jednotlivé zdaňovacie obdobia boli identifikované kópie dokladov Hotovosť\*, čo znamená, že tieto museli byť vytlačené a ich tlač mohla byť realizovaná výlučne na nefiskálnom zariadení. Podľa žalovaného je v tejto súvislosti potrebné poukázať na to, že na tieto závery sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nereaguje.

64. V súvislosti s argumentáciou sťažovateľa, že mu nebolo preukázané prijímanie platieb v rozhodnom zdaňovacom období (rok 2012), keď miestne zisťovanie bolo uskutočnené 23.10.2017, žalovaný poukázal na to, že miestnym zisťovaním - spolu s ďalšími dôkazmi - bol identifikovaný tzv. modus operandi sťažovateľa. Doplnil, že tvrdenie žalovaného, 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, je v pomere k zisteným dôkazom irelevantné až absurdné.

65. Žalovaný odmieta argumentáciu sťažovateľa smerujúcu k nedostatočnému zisteniu skutkových okolností veci, keď doplnil, že pri takom množstve dokladov nie je možné, aby sa ku každému dokladu uskutočnilo detailné zisťovanie ako sa uskutočnilo dňa 23.10.2017.

66. Vzhľadom na množstvo dokladov a ich simuláciu tak, aby sa podobali na riadne fiskálne doklady, nebolo možné prijať argument, že malo ísť len o interné doklady.

67. Záverom žalovaný doplnil, že bez ohľadu na to, či si svedkovia pamätali podrobnosti práce s pokladnicou alebo nie, podstatným je to, že nefiskálne doklady simulujúce fiskálne doklady na prevádzke sťažovateľa preukázateľne tlačené boli, keď tieto sa nezaznamenávali do fiskálnej pamäte a ani sa neobjavili v kontrolných záznamoch. Išlo pritom o funkcionality, ktorá pôvodne v systéme nebola a ani nie je potrebná na riadne fungovanie elektronickej registračnej pokladnice.

68. Podľa žalovaného za vyššie uvedených okolností, resp. vychádzajúc z vykonaných dôkazov, objektivizovať jednotlivé výpovede svedkov v pomere k dôkaznej situácii tejto veci nie je absolútne nevyhnutnou potrebou, keďže funkcionality Hotovosť\* preukázateľne používaná bola a boli cez ňu tlačené simulované daňové doklady.

69. V závere potom žalovaný navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu v celom rozsahu zamietol.

#### IV. Konanie na kasačnom súde

70. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu, pričom jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.

71. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP. Pred rozhodnutím vo veci si k súdnej veci pripojil súdne spisy vedené na Najvyššom správnom súde Slovenskej republiky v obdobných veciach tých istých účastníkov konania (sp. zn. 2Sfk/39/2023, sp. zn. 8Sfk/27/2024 a sp. zn. 4Sfk/14/2024).

72. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podané kasačné sťažnosti smerujú proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

73. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačných sťažností, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

#### V. Vybraná súvisiaca právna úprava

74. Podľa § 2 písm. b), f) h), j) a l) zákona o dani z príjmov v znení účinnom v rozhodnom čase, na účely tohto zákona sa rozumie (b) predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12; (f) predmetom dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky a zo zdrojov v zahraničí, (h) zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy; (j) základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak; (l) zdaňovacím obdobím kalendárny rok, ak tento zákon neustanovuje inak.

75. Podľa § 17 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov, v znení účinnom v rozhodnom čase, pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza (a) u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

76. Podľa § 3 ods. 3 a 6 zákona č. 563/2009 Daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom čase, (3) 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. (6) 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.

77. Podľa § 24 ods. 1, 2 a 4 Daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom čase, (1) Daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. (2) 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. (4) 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.

78. Podľa § 63 ods. 3 písm. a) až c) Daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom čase, (3) Ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal, b) číslo a dátum rozhodnutia, c) 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

79. Podľa § 2 ods. 3 zákon č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov (ďalej aj ako „zákon č. 479/2009 Z. z.“), v znení účinnom do 30.6.2019, na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov môže prezident finančnej správy na návrh riaditeľa daňového úradu zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta daňového úradu; pobočky daňového úradu zriaďuje a zrušuje prezident finančnej správy so súhlasom ministra financií Slovenskej republiky. Pobočka daňového úradu a kontaktné miesto daňového úradu sú organizačnou zložkou daňového úradu.

80. Podľa § 5 ods. 6 zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe (ďalej len „zákon č. 35/2019 Z. z.“) v znení účinnom v rozhodnom čase, na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov možno zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta; pobočky daňového úradu a kontaktné miesta na návrh riaditeľa daňového úradu zriaďuje a zrušuje prezident.“ (v zmysle § 4 ods. 4 označeného zákona rozumej „prezident finančnej správy“).

81. Podľa § 10 písm. c) zákona č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve (ďalej len „zákon č. 652/2004 Z. z.“), v znení účinnom do 30.6.2019, Colný úrad Bratislava na celom území Slovenskej republiky plní tieto úlohy (c) vykonáva technickú expertízu elektronickej registračnej pokladnice.

82. Podľa § 4b 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 znení účinnom do 31.12.2019, konanie o certifikácii vykonáva Colný úrad Bratislava.

83. Podľa § 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 bez zbytočného odkladu vydať kupujúcemu pokladničný doklad. [...].

84. Podľa § 17a ods. 2 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 znení účinnom do 31.12.2019, Colný úrad Bratislava za účelom preverenia podozrenia podľa ods. 1 vykoná technickú expertízu elektronickej registračnej pokladnice.

## VI. Posúdenie veci kasačným súdom

85. Najvyšší správny súd v súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou v prvom rade poukazuje na to, že kvalita kasačnej sťažnosti do značnej miery predurčuje obsah rozhodnutia najvyššieho správneho súdu. Strohá a všeobecná kasačná (žalobná) argumentácia vedie k vybaveniu kasačnej sťažnosti (žaloby) iba v zodpovedajúcej - nízkej - miere detailov. Na strane druhej, rozsahovo excesívna kasačná sťažnosť, ktorá je však obsahovo nesúrodá, má tiež za následok, že sa súd pri vysporiadaní s takouto kasačnou sťažnosťou obmedzí na podstatu veci a s jednotlivými námietkami sa prípadne vysporiada prostým odkázaním na príslušnú pasáž odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia (k tomu pozri analogicky napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky - sp. zn. 4Svk/2/2023).

86. Kasačná sťažnosť sťažovateľa je síce relatívne rozsiahla, avšak z podstatnej časti sa v nej opakuje argumentácia zo správnej žaloby. Neušlo tiež pozornosti kasačného súdu, že mnohé námietky v nej vznesené boli formulované vo všeobecnej rovine, príp. duplicitne. Obdobne, nie je možné opomenúť, že kasačná sťažnosť, ktorá je predmetom tohto konania, je v podstatných otázkach fakticky identická aj s inými kasačnými sťažnosťami, ktoré sťažovateľ v súvisiacich veciach podal. Toto však viedlo k tomu, že nie každý argument (a to najmä skutkovej povahy), je, resp. bol materiálne relevantný v každej jednej veci (tu je napr. možné poukázať na to, že sťažovateľ argumentoval v kasačnej sťažnosti aj svedeckými výpoveďami, ktoré pre účely rozhodnutia tvoriaceho predmet tohto konania, ani neboli orgánmi verejnej správy v ich rozhodnutiach použité).

87. V tomto kontexte pritom najvyšší správny súd poukazuje na podstatu kasačného konania, ktorého účelom nie je reagovať na každé jednotlivé tvrdenie, resp. námietku sťažovateľa, a to najmä v prípade, ak táto nebola dostatočne konkrétne vznesená, príp. ak ide o námietku, na ktorú už reagoval správny súd a jeho závery sťažovateľ kvalifikovane nenapáda. Úlohou najvyššieho správneho súdu v kasačnom konaní je primárne preskúmať zákonnosť postupu a rozsudku správneho súdu, nie v druhom stupni súdnictva ab ovo preskúmať postup a rozhodnutia správnych orgánov. V kasačnom konaní by preto mal sťažovateľ adresne a čo najpresnejšie pomenúvať nedostatky v konaní a v právnych úvahách správneho súdu, tieto zrozumiteľne a v konkrétnej rovine konfrontovať s pozitívno-právnou úpravou, resp. ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu, formulovať alternatívny právny výklad (ak sa nestotožnil s právnymi závermi správneho súdu), resp. čo najpresvedčivejšie prezentovať najvyššiemu správne súdu argumentáciu v prospech správnosti ním prezentovaného názoru. Kasačná sťažnosť žalobcu tieto podmienky a predpoklady spĺňa čiastočne.

[k všeobecnej námietke o vadách odôvodnenia napadnutého rozsudku, k námietke o nesprávnych záveroch správneho súdu o dostatočnom zistení skutkových okolností veci, neodôvodnená a nekritická akceptácia skutkových záverov správnych orgánov správnym súdom]

88. Skôr ako najvyšší správny súd pristúpi k odôvodneniu jednotlivých kasačných námietok, z dôvodu, že podstatná časť sťažovateľom vytýkaných vád sa týka práve nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku, je potrebné uviesť, že ide o rozsudok, v ktorom správny súd odkázal (podľa § 140 SSP) na iný rozsudok toho istého správneho súdu v obdobnej veci, a to vo veci č. k. PO-1S/85/2020-408 zo dňa 31. januára 2024 v spojení s opravným uznesením č. k. PO-1S/85/2020-430 z 13. februára 2024 (pozn.: ide o rozhodnutie súdu vo veci dane z príjmu sťažovateľa za rok 2015, keď predmetom tohto konania je

prieskum rozhodnutí orgánov verejnej správy majúci skutkový základ v obdobných záveroch správnych orgánov, avšak za daň z príjmu za rok 2012) - k tomu pozri aj bod 4. tohto rozsudku. Vlastnému postupu takéhoto odkazovania sťažovateľ vecne, ani formálne v kasačnej sťažnosti nič nevytkol. Z uvedených dôvodov potom v ďalšom najvyšší správny súd skúmal kvalitu odôvodnenia napadnutého rozsudku primárne v kontexte odkazovaného rozsudku, keďže reálne odôvodnenie v tejto veci obsahuje práve predmetný rozsudok.

89. Sťažovateľ pritom napadnutému rozsudku vytýka, že na jeho námietky dostatočne nereaguje, avšak v bode 9. podanej kasačnej sťažnosti žiadne konkrétne námietky v tomto smere nevznáša, prezentuje len všeobecnú argumentáciu týkajúcu sa štandardov odôvodnenia rozsudkov súdov. V konkrétnostiach tak robí v bode 10. kasačnej sťažnosti (pozn.: parciálne - roztrúseným spôsobom - aj na iných miestach kasačnej sťažnosti - k tomu pozri toto odôvodnenie ďalej), kde poukazuje na to, že v rozsudku sa správny súd nevysporiadal s jeho argumentáciou ohľadom toho, že žalovaný v správnom konaní neprihliadal na dôkazy, ktoré jeho závery vyvracajú. V tomto zmysle považuje odôvodnenie napadnutého rozsudku za strohé, keď toto sa nachádza len v bodoch 129. a 130. odôvodnenia. Tu však kasačný súd poukazuje na to, že tak napadnutý rozsudok (č. k. PO-1S/84/2020-442 zo dňa 27. februára 2024), ako ani odkazovaný rozsudok (č. k. PO-1S/85/2020-408 zo dňa 31. januára 2024 v spojení s opravným uznesením č. k. PO-1S/85/2020-430 z 13. februára 2024) body 129. a 130. neobsahujú.

90. Ak v bode 8. tohto rozsudku najvyšší správny súd uviedol, že vo veci je relevantný aj ešte skorší rozsudok správneho súdu - č. k. PO-1S/100/2020-290 zo dňa 5. októbra 2023, keďže na tento odkazuje rozsudok č. k. PO-1S/85/2020-408 zo dňa 31. januára 2024 v spojení s opravným uznesením č. k. PO-1S/85/2020-430 z 13. februára 2024, potom je zrejmé, že aj toto rozhodnutie správneho súdu je potrebné považovať za súčasť odôvodnenia napadnutého rozsudku. Ani v ňom sa však body 129. a 130. nenachádzajú.

91. Kasačný súd potom nemal zo strany sťažovateľa v konkrétnostiach vymedzené, v čom mala spočívať vada odôvodnenia napadnutého rozsudku, keď tak napadnutý rozsudok, ako ani odkazovaný rozsudok a ešte skorší rozsudok v obdobnej veci, body 129. a 130. neobsahujú.

92. Bez ohľadu na skutočnosti uvedené vyššie a najmä prihliadajúc na potrebu poskytnutia čo najúčinnnejšej súdnej ochrany účastníkovi konania (zákaz denegatio iustitiae), kasačný súd poukazujúc na to, že sťažovateľ aspoň vo všeobecnej rovine uviedol, čo vytýka správneho súdu ako vadu odôvodnenia, túto námietku najvyšší správny súd v rozsahu formulovaných námietok preskúmal a zistil, že je nedôvodná.

93. Skutkovým okolnostiam veci - a to aj s prihliadnutím na námietku sťažovateľa, že správne orgány mali dôkazy hodnotiť selektívne, resp. tendenčne - sa správny súd venoval v relevantnom rozsahu, a to v bodoch 40. až 42. odkazovaného rozsudku, kde v súvislosti s uvedenou námietkou výslovne poukázal aj na body 59. a 60. ďalšieho rozsudku (č. k. PO-1S/100/2020-290 zo dňa 5. októbra 2023). Navyiac, keďže v bode 37. odkazovaného rozsudku správny súd postupom podľa § 140 SSP odkázal - vo všeobecnosti - na rozsudok č. k. PO-1S/100/2020-290 zo dňa 5. októbra 2023, je možné v tejto súvislosti poukázať aj na body 59. až 70. uvedeného rozsudku, v ktorom sa správny súd s predmetnými námietkami sťažovateľa podrobne a dostatočne vysporiadal. Závery správneho súdu vyjadrené v uvedených častiach rozsudkov považuje kasačný súd za správne a právne udržateľné. Takéto „prvotné“ hodnotenie dôkazov vykonaných v správnom konaní navyiac ani nie je hlavnou funkciou správnych súdov, keď tieto úkony má realizovať primárne správny orgán v správnom konaní. Správny súd má ex post skúmať a testovať zákonnosť dokazovania realizovaného správnymi orgánmi a ich hodnotenie - v rozsahu riadne vznesených námietok - a následne - v rozsahu riadne vznesených kasačných námietok - môže toto hodnotenie správneho súdu preskúmať kasačný súd.

94. Keďže v tomto hodnotení dôkazov správnymi orgánmi - v spojení s názormi správneho súdu - kasačný súd žiadny excesívny, nelogický alebo iný jav spôsobujúci jeho nezákonnosť neidentifikoval, vyhodnotil túto námietku sťažovateľa ako nedôvodnú. Pre úplnosť je však potrebné dodať, že ak sťažovateľ selektívnosť dokazovania a nesprávne hodnotenie dôkazov namietal opakovane, resp. na viacerých miestach kasačnej sťažnosti, takto sa k nej bude vyjadrovať aj kasačný súd v ďalších bodoch tohto rozsudku.

95. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ ďalej namietal, že správny súd len nekriticky prevzal závery orgánov verejnej správy ohľadom príslušných skutkových zistení. Osobitne namietal, že na niektoré závery svedeckých výpovedí správne orgány neprihliadali, resp. tieto hodnotili selektívne (k tomu pozri čl. II tohto rozsudku vyššie), pričom správny súd mal tento ich postup „nekriticky prevziať“.

96. Podľa názoru najvyššieho správneho súdu je aj táto námietka sťažovateľa nedôvodná. Ako už bolo uvedené vyššie, súčasťou odôvodnenia napadnutého rozsudku je fakticky aj odôvodnenie dostatočnosti preukázania skutkových okolností veci iným senátom toho istého správneho súdu vo veci sp. zn.

PO-1S/100/2020 [bod 41. odkazovaného rozsudku], v ktorom tento uviedol: „59. [...] Správny súd zdôrazňuje, že vykonané dôkazy je potrebné hodnotiť vo vzájomných súvislostiach ako ucelenú reťaz vzájomne sa dopĺňujúcich zistení. Výpovede svedkov nie je možné hodnotiť ako objektívne pre ich zamestnanecký vzťah k žalobcovi, čoho dôkazom sú podstatné odlišnosti vo výpovedi zamestnankyne žalobcu U. G. pri miestnom zisťovaní a pri výsluchu. Výsluchy boli navyše vykonávané so značným časovým odstupom, čo znamená, že si svedkovia v rámci výsluchov, v porovnaní so závermi z miestneho zisťovania, nemuseli detailne pamätať všetky okolnosti ohľadom vystavovania pokladničných dokladov. Skutočnosť, že žalobca používal funkciu Hotovosť\*, na základe ktorej tlačil pokladničné doklady cez nefiskálnu tlačiareň, vyplynula z miestneho zisťovania dňa 23.10.2017, pri ktorom zamestnankyne žalobcu vystavili pokladničný doklad s použitím funkcie Hotovosť\*, tento bol riadne vytlačený a odovzdaný pracovníkom colného úradu a taktiež bola na tieto doklady prijatá tržba za riadne poskytnutú službu. To, že po použití funkcie Hotovosť\* dochádzalo k tlaču pokladničných dokladov mimo fiskálnej tlačiarne vyplýva nepochybne z výsledkov technickej expertízy ERP, nakoľko v programe BLUEGASTRO sa uložili kópie dokladov, pričom tento program neumožňoval generovať doklad bez jeho tlače. Vzhľadom na uvedené je logickým a právne udržateľným záver, že v prevádzke žalobcu existovala aj nefiskálna tlačiareň, na ktorej sa takéto pokladničné doklady tlačili, keďže preukázateľne neboli tlačené na fiskálnej tlačiarňi (čo tiež vyplývalo z vykonanej technickej expertízy). Túto skutočnosť napokon potvrdilo aj miestne zisťovanie, pri ktorom boli zaistené dve tlačiarne (fiskálna a nefiskálna), pričom obe boli funkčne spojené s ERP, čo bolo aj riadne zdokumentované“.

97. Navyiac k prevzatému záveru, kasačný súd pripomína (ako to už uviedol vyššie), že v bodoch 40. až 42. odkazovaného rozsudku, správny súd adresne reaguje na námietky sťažovateľa o tom, prečo závery orgánov verejnej správy považuje za dostatočne preukázané. Úlohou kasačného súdu pritom v tomto konaní nie je predmetné závery citovať, príp. reprodukovat', ale vzhľadom na vznesenú námietku overiť, či príslušné odôvodnenie správneho súdu je právne udržateľné, keď dospel k záveru, že tomu tak je.

[k námietke neprihliadania, resp. nesprávneho hodnotenia konkrétnych svedeckých výpovedí, k námietke irelevancie niektorých svedeckých výpovedí vzhľadom na ich „časovú diskontinuitu“]

98. Bez ohľadu na skutočnosti uvedené vyššie v bode 97., kasačný súd s cieľom vysporiadať sa s kasačnými námietkami sťažovateľa čo najadresnejšie, považuje za potrebné osobitne zareagovať na kasačnú námietku sťažovateľa obsiahnutú v bode 11. podanej kasačnej sťažnosti. V ňom sťažovateľ pod písmenami a) až e) poukázal na svedecké výpovede (svedkyňa G., svedkyňa Z., svedkyňa U., svedkyňa G. a svedkyňa Z.) - v celkovom počte päť - ktoré svedkyne mali „výslovne vyvrátiť údajné zistenia a tvrdenia žalovaného o používaní funkcie Hotovosť\*“. Podľa sťažovateľa sú tieto svedecké výpovede priamym dôkazom toho, že závery správnych orgánov sú len ich domnienkami. S touto námietkou sťažovateľa sa však kasačný súd opäť nestotožnil.

99. Najvyšší správny súd k nej v prvom rade uvádza, že výpovede svedkýň Z., U., G. a Z. pre účely rozhodovania správneho orgánu vo veci dane z príjmu sťažovateľa za zdaňovacie obdobie roka 2012, t. j. pre účely tohto konania, ani neboli použité (k tomu pozri najmä str. 360 až 380 prvostupňového rozhodnutia). Už len z tohto dôvodu je argumentácia sťažovateľa o význame príslušných svedeckých výpovedí, na ktoré sa malo prihliadať, resp. ktoré mali byť v jeho prospech, vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu tvoriacemu predmet tohto konania, bezpredmetná. Z uvedených svedeckých výpovedí je potom pre účely tohto kasačného konania (v rozsahu podanej kasačnej námietky) dôvodné skúmať len výpoveď svedkyne G., keď táto v rámci svojej výpovede dňa 25.06.2019 uviedla, že si nepamätá, aké funkcie ERP používala a zároveň uviedla, že si nepamätá, či používala aj funkciu Hotovosť\*.

100. V súhrne - a súc viazaný kasačnou námietkou - sa preto kasačný súd nemohol stotožniť s tvrdením sťažovateľa, že by predmetné svedecké výpovede mali byť priamym dôkazom toho, že závery orgánov verejnej správy sú len ich domnienkami, resp. že uvedené výpovede priamo vyvrátili používanie funkcie Hotovosť\* v prevádzke sťažovateľa, keď podstatná časť týchto svedeckých výpovedí vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu - rok 2012 - ani nebola použitá. Svedecká výpoveď svedkyne G. pritom podľa kasačného súdu nedokazuje - ako sa nesprávne domnieval sťažovateľ - že by funkcia Hotovosť\* zamestnancami sťažovateľa (v rozhodnom čase) používaná nebola. Podľa názoru kasačného súdu teda predmetná svedecká výpoveď jednoznačne nedokazuje - ako sa nesprávne domnieval sťažovateľ - že by funkcia Hotovosť\* zamestnancami sťažovateľa nebola používaná.

101. Kasačný súd preto k tejto námietke sťažovateľa uvádza, že svedkovia, z ktorých výsluchu mali - podľa sťažovateľa - vyplývať priame dôkazy o tom, že funkcia Hotovosť\* u sťažovateľa (v rozhodnom období) používaná nebola, nebola dôvodná. Kasačný súd potom - v zhode so správnym súdom - nesúhlasí so sťažovateľom, že by hodnotenie dôkazov zo strany orgánu verejnej správy bolo tendenčné, selektívne a pod.

102. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal aj to, že výpovede svedkov M., T. a O. sú irelevantné pre ich „časovú diskontinuitu“, resp. že boli selektívne hodnotené. Bez ohľadu na to, že uvedení traja svedkovia pracovali pre sťažovateľa v rôznych časových úsekoch rokov 2015 až 2017 a predmetom rozhodnutia orgánov verejnej správy v súdnej veci je daň z príjmu sťažovateľa za rok 2012, výpovede týchto svedkov mohli byť (aj pre účely zdaňovacieho obdobia relevantného v tomto konaní) podporne použité, keďže z technickej expertízy vyplýva, že na ERP zariadení sťažovateľa sa funkcia Hotovosť\* používala už od 30.06.2008 (do 23.10.2017). Výpoveď týchto svedkov potom nepochybne - v spojení s tým, že odborným dokazovaním bolo preukázané používanie ERP v režime Hotovosť\* vo vyššie uvedenom časovom úseku, vykazuje potrebný stupeň relevancie v rovine tzv. podporného dôkazu. Použitie týchto výpovedí ako „podporných dôkazov“ pritom vyplýva priamo z rozhodnutia správca dane (str. 365). Predmetné svedecké výpovede teda nie sú podstatným dôkazom a už vôbec nie výlučným dôkazom vo vzťahu k dani z príjmu sťažovateľa za rok 2012. Toto ich potom v namietanom rozsahu ani nerobí nezákonným dôkazom pre účely vyrubovacieho konania tvoriaceho predmet tohto súdneho prieskumu, a to bez ohľadu na to, že uvedené osoby v roku 2012 pre sťažovateľa nepracovali.

103. Tým kasačný súd nespochybňuje, že títo svedkovia nepochybne nemohli priamo potvrdiť používanie funkcie Hotovosť\* v roku 2012 v prevádzke sťažovateľa (keďže vtedy neboli zamestnancami sťažovateľa), avšak ich svedecká výpoveď v spojení s inými dôkazmi potvrdzuje napr. to, že ERP sťažovateľa bola naozaj vybavená funkciou Hotovosť\* (keďže s ňou aj oni pracovali), resp. že táto funkcionálna sa používala systematicky v rámci vyššie uvedeného časového úseku, ktorý vykazuje rovnaké technické atribúty a zistenia, ktoré platia aj vo vzťahu k roku 2012 a pod. Kasačný súd nerozporuje, že priama facie sa môže javiť, že tieto dôkazy boli v súdnej veci irelevantné, keďže sa jedná o zamestnancov, ktorí v roku 2012 pre sťažovateľa nepracovali, avšak práve z dôvodu, že iným dôkazom bolo preukázané (technická expertíza), že tlač falošných dokladov Hotovosť\* bola na prevádzke sťažovateľa realizovaná kontinuálne od 30.06.2008 do 23.10.2017, nie je možné tieto svedecké výpovede všeobecne a paušálne označiť za bezpredmetné, vecne nepoužiteľné, príp. bez ďalšieho nezákonné vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu tvoriacemu predmet tohto súdneho prieskumu (rok 2012).

104. Napokon kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje aj na právny názor vyslovený správnym súdom vo veci sp. zn. PO-3S/25/2020 (DPH sťažovateľa - august 2015), s ktorým názorom sa stotožnil aj kasačný súd v tejto veci: „[...] v zmysle ustanovenia § 24 ods. 6 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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim „ a zároveň v zmysle ustanovenia § 24 ods. 6 Daňového poriadku: „Na účely dokazovania môže správca dane úkony, ktorými sú najmä ústne pojednávanie, výsluch svedkov, výsluch znalcov a oboznamovanie sa s dôkazmi, vykonávať aj spoločne.“ [...]“.

105. Sťažovateľ sa napriek celkovému spochybneniu relevancie uvedených troch svedkov (k tomu pozri bod 102. tohto rozsudku vyššie) pre účely konania v súdnej veci, v ďalšom podstatne venuje práve výpovediam svedkov M., T. a O. (str. 6 - 7 kasačnej sťažnosti), keď poukazuje na to, že ich výpovede mali byť hodnotené selektívne. Vzhľadom na uvedené, kasačný súd preskúmal výpovede uvedených svedkov a zistil, že svedok M. na otázku právneho zástupcu sťažovateľa síce uviedol, že si nepamätá, či na nejakom vytlačenom bloku videl Hotovosť\*, resp. že by takýto doklad vytlačil, zároveň však dodal, že bločky nesledoval. Ten istý svedok v rámci úvodnej časti svojej výpovede jednoznačne potvrdil, že v prevádzke sťažovateľa sa používala tak funkcia Hotovosť, ako aj funkcia Hotovosť\*. Ak takúto odpoveď formuloval sťažovateľ po tom, čo mu správca dane ukázal vo vytlačenej podobe napr. vyobrazenie displeja ERP sťažovateľa, podľa názoru kasačného súdu sa nejedná o sugestívny spôsob vedenia výsluchu. Ak v tejto súvislosti ďalej sťažovateľ naznačoval, že svedok M. nepotvrdil, že by nejakému zákazníkovi bol odovzdaný doklad v režime Hotovosť\*, je pravdou, že toto svedok výslovne nepotvrdil (keď uviedol, že doklady v tomto zmysle nesledoval), zároveň však uviedol, že každý doklad, ktorý vyhotovil (pozn. kasačného súdu: a teda aj doklady Hotovosť\*, keďže ich vyhotovovanie potvrdil), zákazníkom odovzdal a inkasoval následne súvisiacu tržbu. Z dôvodu, že obdobnú argumentáciu sťažovateľ uviedol aj vo vzťahu k svedkovi T., aj tu kasačný súd z príslušnej zápisnice zistil, že tento síce na otázku právneho zástupcu sťažovateľa uviedol, že si nevšimol, resp. nevie uviesť, či niekedy vytlačil doklad s označením Hotovosť\* a či tento odovzdal zákazníkovi, keď však doplnil, že on si na účte overoval, „či sedí nablokovaný tovar“. Aj svedok T. pritom v rámci svojho výsluchu potvrdil, že doklady v režime Hotovosť\* vyhotovoval, každý doklad (pozn. kasačného súdu: a teda aj takéto) odovzdával

zákazníkom a prijímal následne nadväzujúce platby. V súvislosti s výpoveďou svedkyne O. (26.09.2019) kasačný súd verifikoval jej výpoveď, keď z nej zistil, že doklady so špecifikáciou Hotovosť\* v prevádzke sťažovateľa tlačené boli, ako aj to, že tieto doklady boli zákazníkom odovzdávané. Svedkyňa potvrdila samotné používanie funkcionality Hotovosť\*, pričom používanie tejto funkcie potvrdila nielen vo vzťahu k sebe, ale aj vo vzťahu k svojim kolegom. Len pre doplnenie je v tejto súvislosti potrebné dodať, že kasačný súd - v podmienkach súdnej veci - nevníma ako sugestívny prístup vedenia výsluchu to, že správca dane poskytol svedkyňi k nahliadnutiu vo vytlačenej podobe vyobrazenie ERP sťažovateľa. Naopak, tento krok sa javí ako dôvodný nielen vzhľadom na časový úsek odstupe od okolností, o ktorých mala svedkyňa vypovedať (rok 2012, výsluch september 2019), ale kasačný súd ho považoval za relevantný napr. aj z dôvodu, že samotný rozdiel medzi položkou „Hotovosť“ a „Hotovosť\*“ je v jednom symbole (\*), keď svedkom po príslušnom časovom odstupe takýto minimálny rozdiel v rámci ERP ani nemusel byť pri bežnej pamäťovej stope jednotlivca zrejмый. Tu je potom tiež potrebné doplniť, že ak právny zástupca sťažovateľa v rámci výsluchu svedkov v uvedenom smere niečo namietal, tak to bolo poskytnutie samotnej vizualizácie pokladne jednotlivým svedkom (ako papiera A4), nie to, že by im bola napr. poskytnutá nesprávna vizualizácia jeho ERP. Vecnú správnosť vizualizácie ERP, ktorá bola svedkom poskytnutá, teda žiadnym relevantným spôsobom nespochybnil. Svedkom (a teda aj svedkyňi O.) bola pritom skôr, ako sa vyjadrili k samotnej vecnej otázke, daná možnosť vyjadriť sa k tomu, či predložená vizualizácia zodpovedá elektronickej registračnej pokladnici sťažovateľa, na ktorej pracovali a túto skutočnosť svedkyňa O. aj potvrdila.

106. Prípadné pochybnosti svedkov v tom, že si nepamätali, či bločky v režime Hotovosť\* tlačili, resp. niekomu odovzdali, považuje kasačný súd za logické, keď oni sami v zásade v rámci svojich výpovedí uvádzali, že tento parameter na dokladoch nesledovali, resp. sledovali iné parametre (účtovaný tovar). Na strane druhej, všetci traja potvrdili, že Hotovosť\* používali, všetky bločky (pozn.: a teda aj za tie s príznakom \*) zákazníkom odovzdávali a následne za všetky bloky (pozn.: a teda aj za tie s príznakom \*) inkasovali tržbu.

107. V súvislosti s touto námietkou sťažovateľa nie je možné navyiac neuviesť, že on sám okrem všeobecného deklarovania ohľadom „časovej diskontinuity“, neprezentoval žiadnu inú konkrétnu - materiálnu okolnosť, ktorá by mala spôsobovať absolútnu nepoužiteľnosť, resp. vecnú irelevanciu týchto výpovedí aj vo vzťahu k roku 2012.

108. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že ak sťažovateľ namietal, že správny súd sa v napadnutom rozsudku v rámci právneho posúdenia veci mal venovať len svedeckým výpovediam svedkov M., T. a O. (str. 4, prvý odsek kasačnej sťažnosti), tento záver sa nezakladá na pravde. Tu potom poukazuje najvyšší správny súd najmä na bod 42. odkazovaného rozsudku, v ktorom správny súd podrobne hodnotil jednotlivé svedecké výpovede, a to aj iných svedkov ako sú svedkovia M., T. a O..

109. Napokon, ak sťažovateľ namietal, že výpovede svedkov M., T. a O. sú v súdnej veci irelevantné, keďže v roku 2012 pre sťažovateľa nepracovali, kasačný súd sa z vlastnej iniciatívy oboznámil so svedeckými výpoveďami osôb, ktoré v danom čase pre sťažovateľa pracovali a poukazuje na to, že títo (S., S. A., G. a C.) vo svojich výpovediach kvalifikovaným a relevantným spôsobom nevyvrátili závery správcu dane, a to najmä v kontexte iných vykonaných dôkazov. Svedok S. si nevedel spomenúť, aké funkcionality používal a tiež nevedel potvrdiť, či na niektorom z dokladov videl Hotovosť\*, obdobne odpovedala aj svedkyňa S. A., svedkyňa G., ako aj svedok C.. Uvedené nepochybne nie je dôkazom toho, že sa predmetné úkony diať nemohli, keď dôkazy vo veci bolo potrebné hodnotiť vo vzájomných súvislostiach (k tomu pozri toto odôvodnenie).

110. V nadväznosti na obstarané svedecké výpovede je však zároveň potrebné doplniť, že správny súd v napadnutom rozsudku odkazom na rozsudok vo veci sp. zn. PO-1S/85/2020 (najmä body 40. a nasl.), resp. sp. zn. PO-1S/100/2020 (o. i. body 57., 59. a 60.) odôvodnil, prečo sú v konkrétnostiach súdnej veci výpovede svedkov bez väčšej relevancie, resp. prečo - hoci aj parciálne závery abstrahované z týchto výpovedí - boli postačujúce pre skutkové závery správnych orgánov vo veci, a to osobitným poukázaním na význam obstaranej technickej expertízy.

111. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov sa potom kasačný súd nestotožnil s námietkou sťažovateľa, že správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď mal akceptovať postup žalovaného, ktorý mal dôkazy hodnotiť selektívne, resp. že tieto závery správny súd len nekriticky prevzal bez ich hodnotenia vo vzájomných súvislostiach. V tejto súvislosti kasačný súd opakuje, že tieto tri svedecké výpovede (M., T., O.) boli vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu roku 2012 použité len ako podporný dôkaz, nejednalo sa o jediný dôkaz a už vôbec nie o rozhodujúce dôkazy vo veci. Toto najvyšší správny súd priamo verifikoval oboznámením sa s tými časťami výpovedí, ktoré správca dane (z iného konania) prevzal pre účely tohto konania, a ktoré sú uvedené na str. 365 a 366 prvostupňového rozhodnutia. Kasačný súd posúdil ako nedôvodné aj námietky sťažovateľa týkajúce sa toho, že by správny orgán dôkazy hodnotil selektívne,

resp. že by opomenul prihliadať na jednoznačné dôkazy, ktoré by jeho domnienky vyvracali, a ktoré mali byť v prospech sťažovateľa. Za nedôvodnú vyhodnotil najvyšší správny súd aj námietku sťažovateľa, že by sa s touto jeho žalobnou argumentáciou správny súd dostatočne nevysporiadal. Závety správneho súdu - podľa kasačného súdu - nepochybne zodpovedajú bežným štandardom hodnotenia vykonaných dôkazov, keď súd sťažovateľovi aj dostatočne odôvodnil, prečo akceptoval skutkové závery správnych orgánov, tak, ako ich tieto ustálili.

[k použiteľnosti vysvetlenia U. G. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017, relevancia tohto vysvetlenia ako podkladu pre nové rozhodnutie vo veci - po zrušení skoršieho prvostupňového rozhodnutia žalovaným]

112. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ ďalej namietal, že výpoveď U. G. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 žalovaný v skoršom odvolacom konaní (k tomu pozri bod 3. vyššie) označil - pre záver o porušení príslušných zákonných ustanovení sťažovateľom - za nepostačujúci, keď následne v konaní, v ktorom bolo vydané žalobou napadnuté rozhodnutie, žalovaný s týmto jej vyjadrením z miestneho zisťovania operuje, a to bez toho, aby vysvetlil svoj odklon od pôvodného názoru o tom, že tento podklad je nepostačujúci.

113. Na túto námietku správny súd všeobecne reagoval napr. v bode 38. (predposledný odsek) a následne podrobne v bode 40. odkazovaného rozsudku. Týmto záverom správneho súdu nemôže kasačný súd nič vytknúť. Aj v skoršom rozsudku (sp. zn. PO-1S/100/2020 - bod 61.), ktorý je potrebné považovať za súčasť odôvodnenia napadnutého rozsudku (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie - najmä bod 8.), správny súd ozrejmil, čo bolo dôvodom pre zrušenie prvého rozhodnutia vo veci. Ak totiž žalovaný v skoršom odvolacom konaní vo veci vyslovil názor, že samotná výpoveď U. G. z miestneho zisťovania je pre riadne zistenie skutkového stavu nepostačujúca, neznamená to, že táto jej výpoveď - spolu s ďalšími (doplnenými) dôkazmi - nie je relevantná a že sa na ňu nemohlo prihliadať v rámci ďalšieho konania vo veci.

114. Kasačný súd uvedené naviac opäť verifikoval, keď zistil, že v rozhodnutí žalovaného č. 101379046/2019 zo dňa 06.06.2019, ktorým bolo zrušené skoršie prvostupňové rozhodnutie správcu dane vo veci je - okrem iných - uvedené, že vyjadrenie U. G. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 nepovažuje za dostatočné; že jej výpoveď nemôže byť zovšeobecnená a pod. Takéto konštatovania žalovaného teda za žiadnych okolností nie sú záverom v tom zmysle, že výpoveď U. G. je pre budúce konanie irelevantná, príp. že sa ňu v ďalšom nemá prihliadať a pod. Ide o všeobecné konštatovanie, že podklad pre rozhodnutie je potrebné doplniť o ďalšie podklady/dôkazy, čo sa aj stalo.

115. Ako to vyplýva z rozhodnutia žalovaného (bod 114. vyššie), dôvodom pre zrušenie skoršieho rozhodnutia správcu dane vo veci bola práve primárne potreba doplnenia dokazovania ku skutkovej stránke veci, resp. vybrané procesné pochybenia správcu dane, ktoré odôvodňovali vypočutie U. G. (ako svedka) s možnosťou sťažovateľa klásť jej otázky. Kasačný súd však v tejto súvislosti zároveň uvádza, že na str. 35 rozhodnutia žalovaného tvoriaceho predmet tohto prieskumu je výslovne uvedené: „Odvolací orgán uvádza, že U. G. nebola zamestnancom daňového subjektu v dotknutom zdaňovacom období, preto správca dane v napadnutom rozhodnutí neuviedol jej výpoveď ako svedka.“. To - na strane druhej - ale neznamená, že výpoveď/vysvetlenie U. G. (z miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017) s ďalšími dôkazmi obstaranými v novom konaní pred správcou dane, nemôže byť použitá a zároveň postačujúca (spolu s inými dôkazmi), a to aj bez toho, aby sa pre účely zdaňovacieho obdobia r. 2012 prihliadalo na svedeckú výpoveď U. G., ktorá bola získaná v novom vyrubovacom konaní pred správcou dane.

116. Sťažovateľ sa potom mýli, ak má za to, že skoršia požiadavka žalovaného na doplnenie dokazovania o.i. aj výsluchom U. G. ako svedka a následné nepoužitie tejto svedeckej výpovede v tomto konaní (zdaňovacie obdobie - rok 2012) znamená, že skutkové okolnosti veci neboli, resp. nemohli byť zistené dostatočne, príp. to, že vyjadrenie U. G. z miestneho zisťovania uskutočneného dňa 23.10.2017 je právne irelevantné, ak pôvodné prvostupňové rozhodnutie bolo zrušené z dôvodu, že U. G. sťažovateľ na miestnom zisťovaní nemohol klásť otázky. Toto bolo reparované práve tým, že tento podklad sa doplnil o ďalší, a to o svedeckú výpoveď U. G., keď na jej výsluchu ako svedkyne jej sťažovateľ mohol klásť otázky. Z prvostupňového rozhodnutia správcu dane naviac vyplýva, že tento - v rámci vyrubovacieho konania po zrušení jeho skoršieho rozhodnutia - realizoval (popri iných úkonoch) úkony smerujúce k objasneniu veci (svedkovia) vo vzťahu k týmto osobám: V. G., O. C., R. S. A., F. S., F. U.. Nahliadol do zápisníc zo svedeckých výpovedí N. M., O. T. a M. O.. Vypočul tiež L.. Z. (zástupcu spoločnosti, ktorá ERP sťažovateľovi dodala) a uskutočnil výsluch colníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu. [k tomu pozri str. 360 až 380 prvostupňového rozhodnutia] Správca dane teda pre účely tohto zdaňovacieho obdobia z výsluchu U. G. ako svedkyne nevychádzal, keď táto sa zamestnankyňou sťažovateľa stala až k 01.09.2015 (pozn.: zdaňovacie obdobie tvoriace predmet tohto konania je rok 2012) - k tomu pozri aj bod 115. tohto rozsudku. Závety z miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017 (a to aj v podobe vysvetlenia

poskytnutého U. G.) sú však naďalej relevantné (k tomu pozri str. 24 rozhodnutia žalovaného), pričom toto jej vysvetlenie sa nestáva irelevantným len preto, že v pôvodnom konaní bolo považované za nedostatočné, resp. preto, že pôvodne jej sťažovateľ na miestnom zisťovaní nemohol klásť otázky. Naopak, toto vysvetlenie je naďalej relevantným podkladom, a to práve v spojení s ďalšími dôkazmi, ktoré boli vo veci vykonané - po zrušení v poradí prvého rozhodnutia správcu dane vo veci. Aj keby však kasačný súd pripustil, že vysvetlenie poskytnuté U. G. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 nemalo byť v novom konaní vôbec akceptované (a správca dane by tak napriek tomu urobil), tento jeho postup by nepostačoval pre zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí, keďže jej vlastné vyjadrenie nebolo vo veci jediným, ako ani rozhodujúcim podkladom pre rozhodnutie vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu, ktoré je predmetom tohto konania. Jej vysvetlenie zo dňa 23.10.2017 sa z hľadiska rozsahu aj kvality fakticky v podstatnej časti viaže na samotné miestne zisťovanie, vysvetlenie okolností, ku ktorým došlo počas kontrolných nákupov, resp. miestneho zisťovania a pod. Nejednalo sa teda o komplexný výsluch všeobecnej povahy, ale o ozrejenie okolností bezprostredne súvisiacich so samotným kontrolným nákupom/miestnym zisťovaním, a preto ani materiálne nie je dôvodné tento podklad vylúčiť ako podklad rozhodnutia správnych orgánov vo veci.

117. Kasačný súd preto dospel k záveru, že orgány verejnej správy nepochybili, ak z vyjadrenia U. G. (na miestnom zisťovaní zo dňa 23.10.2017) vychádzali, keď relevancia tohto podkladu skorším zrušujúcim rozhodnutím žalovaného, nebola negovaná. Naopak, toto vyjadrenie bolo podľa žalovaného samo osebe nepostačujúce, a preto boli v novom konaní dôkazy doplnené - tak, ako to vyžadoval od správcu dane žalovaný vo vyššie uvedenom zrušujúcom rozhodnutí.

[k námietke o nepreukázaní počtu tlačiarňí, resp. existencie nefiskálnej tlačiarne na prevádzke sťažovateľa ako predpokladu toho, že falošné pokladničné doklady naozaj boli tlačené]

118. Ďalšia námietka sťažovateľa sa týkala toho, že správny súd mal údajne nesprávne právne vyhodnotiť to, že v rámci prevádzky sťažovateľa existovala tzv. nefiskálna tlačiareň. Osobitne poukázal na to, že 13 svedkov malo existenciu nefiskálnej tlačiarne na jeho prevádzke vyvrátiť a že existencia nefiskálnej tlačiarne na prevádzke v čase miestneho zisťovania (23.10.2017) neznamená, že tam príslušná tlačiareň bola aj v roku 2012 (zdaňovacie obdobie tvoriace predmet konania v tejto veci).

119. Kasačný súd s cieľom poskytnutia čo najadresnejšej reakcie na kasačnú námietku sťažovateľa ohľadom výsluchov svedkov k počtu tlačiarňí v prevádzke sťažovateľa, keď tento tvrdí, že ich výpovede výslovne vyvracajú domnienky sťažovateľa, že v jeho prevádzke mali byť dve tlačiarne, uvádza, že svedecké výpovede v naznačenom smere nie sú jednoznačné (ako to deklaruje sťažovateľ). K tomuto kroku - overeniu svedeckých výpovedí k namietanej otázke - kasačný súd pristupuje s cieľom dosiahnutia čo najvyššej miery presvedčivosti tohto rozsudku vo vzťahu k sťažovateľovi, a to bez ohľadu na to, že nie všetky svedecké výpovede, na ktoré sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal, boli v skutočnosti aj reálne podkladom pre rozhodnutie vo veci tvoriacej predmet tohto konania (zdaňovacie obdobie - rok 2012).

120. Najvyšší správny súd nerozporuje, že niektorí svedkovia uviedli, že sťažovateľ mal disponovať jednou tlačiarňou (svedkovia Z., U., Z., M., O.), resp. že v prevádzke sťažovateľa sa nachádzala jedna tlačiareň, avšak odpovede iných svedkov boli nejednoznačné. Svedok T. sa pri položenej otázke k počtu tlačiarňí nevyjadril - uviedol, že v prevádzke bola jedna pokladňa (resp. počítač). Svedkyňa G. uviedla, že si myslí, že bola jedna tlačiareň, ale správnosť svojej odpovede nevedela jednoznačne potvrdiť, keďže v rozhodnom čase pracovala vo viacerých zamestnaniach. Svedkovia A. a G. uviedli, že to bola zrejme jedna tlačiareň, ak si dobre pamätajú, t. j. ich odpoveď nebola jednoznačná. Svedok S. si na počet tlačiarňí nevedel spomenúť, aj svedkyňa S. A. v rámci svojej výpovede uviedla, že nevie povedať, či tam bola jedna tlačiareň alebo dve. Bez konštatovania počtu tlačiarňí, ktoré mali byť v prevádzke sťažovateľa, resp. s uvedením, že si na to nepamätajú, odpovedali na položenú otázku aj svedkovia C. a G.. Podstatným v súdnej veci sú pritom práve štyri svedecké výpovede: S., S. A., C. a G., keďže jedine tieto svedecké výpovede použil správca dane ako dôkaz vo vzťahu k roku 2012 (daň z príjmu) - predmet konania. Zo zápisníc zo svedeckých výpovedí svedkov M., T. a O. správca dane neprebral skutočnosti týkajúce sa počtu tlačiarňí (str. 366 rozhodnutia správcu dane), keď tento postup je nepochybne správny, keďže uvedení svedkovia nemohli potvrdiť, ani vyvrátiť, či sa na prevádzke sťažovateľa nachádzala fyzicky nefiskálna tlačiareň v roku 2012 (pozn.: v danom čase pre sťažovateľa nepracovali). Akokoľvek teda sťažovateľ v kasačnej sťažnosti (bod 13.) brojil proti tomu, že zo svedeckých výpovedí - v celkovom počte 13 - malo jednoznačne vyplývať, že v jeho prevádzke bola len jedna tlačiareň (čo mal podľa sťažovateľa správny súd pri svojom rozhodovaní údajne odignorovať), nie všetky výpovede boli v tejto veci použité vo vzťahu k roku 2012 a podľa kasačného súdu je tento záver sťažovateľa naviac nesprávny, keď takýto jednoznačný záver z ním označených svedeckých výpovedí (relevantných vo vzťahu k roku 2012) ani nevyplýva. V súvislosti so samotnými svedeckými výpoveďami však najvyšší správny súd

dopĺňa, že tieto boli uskutočnené cca 4 roky po rozhodnom čase (august 2015), čo môže dopadať aj na kredibilitu obsahu príslušných výpovedí, ktorá skutočnosť následne ešte viac opodstatňuje potrebu hodnotenia dôkazov v ich vzájomných súvislostiach.

121. Tu potom kasačný súd odkazuje na závery správnych súdov uvedené v súvisiacich rozsudkoch, v ktorých tieto skúmali technické aspekty veci, význam a relevanciu súvisiacich svedeckých výpovedí vrátane ich možných determinantov - plynutie času, strach z nožnej participácie na nezákonnej aktivite, zmena pracoviska svedkov a pod. a nadväzujúca neurčitost' ich výpovedí a pod. (k tomu pozri aj tento rozsudok vrátane odkazovaných častí v rozsudkoch správneho súdu). K tomuto kasačný súd osobitne poukazuje na bod 60. rozsudku správneho súdu vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020, podľa ktorého „[...] To, že po použití funkcie Hotovost\* dochádzalo k tlači pokladničných dokladov mimo fiskálnej tlačiarne vyplýva nepochybne z výsledkov technickej expertízy ERP, nakoľko v programe BLUEGASTRO sa uložili kópie dokladov, pričom tento program neumožňoval generovať doklad bez jeho tlače. Vzhľadom na uvedené je logickým a právne udržateľným záver, že v prevádzke žalobcu existovala aj nefiskálna tlačiareň, na ktorej sa takéto pokladničné doklady tlačili, keďže preukázateľne neboli tlačené na fiskálnej tlačiarňi (čo tiež vyplývalo z vykonanej technickej expertízy). Túto skutočnosť napokon potvrdilo aj miestne zisťovanie, pri ktorom boli zaistené dve tlačiarne (fiskálna a nefiskálna), pričom obe boli funkčne spojené s ERP, čo bolo aj riadne zdokumentované.“

122. Kasačný súd následne aj z technickej expertízy č. 3449/2018 - spis č. 25909/2018 zo dňa 03.01.2018 zistil, že z fiskálneho zariadenia (t. j. z fiskálnej tlačiarne) „vychádzali všetky pravé pokladničné doklady (príloha H) vrátane ich kópií. Z fiskálnej tlačiarne boli tlačené aj kópie falošných pokladničných dokladov, pričom originálny boli tlačené cez predmet č. 2“ (časť 2.3.1. uvedenej expertízy). V tej istej expertíze sa zároveň uvádza, že „Predmet č. 2 (nefiskálna tlačiareň) slúžila na tlač falošných pokladničných dokladov (príloha I). [...] Počas expertízy bolo potvrdené, že všetky falošné pokladničné doklady boli vytlačené týmto zariadením.“ (časť 2.3.2 citovanej expertízy).

123. Technickou expertízou bolo zistené, že doklady v režime Hotovost\* boli cez ERP generované minimálne od r. 2008 (30.06.2008) do 23.10.2017 (miestne zisťovanie u sťažovateľa). Identifikovaný spôsob činnosti sťažovateľa bol vymedzený tak, že pri tlači dokladov cez BLUEGASTRO bol pravý pokladničný doklad vytlačený z fiskálnej tlačiarne a bol započítaný do obrátov evidovaných vo fiskálnej tlačiarňi. Pri tlači falošného pokladničného dokladu bol tento vytlačený cez nefiskálnu tlačiareň a nebol započítaný do obrátov evidovaných vo fiskálnej tlačiarňi. Z technickej expertízy tiež vyplývalo, že všetky falošné pokladničné doklady sa tlačili práce cez nefiskálnu tlačiareň (predmet č. 2). Systém BLUEGASTRO vytvára a tlačí interné uzávierky (cez fiskálnu tlačiareň), pričom na týchto uzávierkach sú presne definované typy platby - vrátane tých, ktoré označujú falošné doklady. Systém BLUEGASTRO ďalej presne zaznamenáva, aké doklady sa vytlačili, pričom pri týchto dokladoch ukladá príznak, či ide o pravý alebo falošný pokladničný doklad, keď pri tlači falošných pokladničných dokladov zasiela do nefiskálnej tlačiarne celý obsah dokladu - vrátane príkazu na tlač falošnej ochrannéj známky MF SR s cieľom, aby obsahoval všetky znaky pokladničného dokladu podľa § 8 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z.

124. Z technickej expertízy tiež vyplýva, že systém BLUEGASTRO využíva relačnú databázu ORACLE, ktorá obsahuje archív vykonaných transakcií. Údaje databázy boli pre účely daňovej kontroly sťažovateľa vyexportované a na ich základe bola následne určená výška krátenej tržby aj za rok 2012, keď v uvedenom vyexportovanom súbore sú takto uvádzané údaje za časový úsek od 30.6.2008 do 23.10.2017. Dôležitým v tejto súvislosti je záver formulovaný L.. Z. (dodávateľom systému ERP pre sťažovateľa) v rámci jeho výsluchu, podľa ktorého, ak falošný doklad nie je vytlačený, do databázy sa uloží len údaj o ňom, kým - na strane druhej - ak je falošný doklad vytlačený, do databázy sa uloží celé vyobrazenie dokladu. V databáze pritom boli identifikované tisíce kompletných vyobrazení falošných pokladničných dokladov, čo - berúc do úvahy výsledky technickej expertízy - znamená, že tieto museli byť vytlačené.

125. V tomto zmysle je potom bez väčšej relevancie záver sťažovateľa, že nájdenie nefiskálnej tlačiarne v jeho prevádzke počas miestneho zisťovania dňa 23.10.2017 neznamena, že tam tá, príp. také tlačiareň bola aj v spornom zdaňovacom období (rok 2012), keďže iné dôkazy nepochybne preukazujú, že tlač takýchto falošných dokladov aj v rozhodnom čase realizovaná bola, čo sa odvodzuje od existencie ich celkového vyobrazenia v príslušnej databáze (pamäti). Predmetným záverom správnych orgánov o tom, že nefiskálna tlačiareň na prevádzke sťažovateľa musela byť aj v roku 2012 (ktoré závery napokon nerozporoval ani správny súd), preto nie je možné vytknúť nelogickosť, príp. inú vadu, keď je zrejmé, že v rámci dokazovania (aj vzhľadom na odstup času), bol - z hľadiska dôkaznej sily - v konkrétnych okolnostiach súdnej veci uprednostnený technický - expertný dôkaz pred výpoveďami svedkov, ktorí si spravidla ani nepamätali presný počet tlačiarňi, ich výpovede v uvedenom zmysle boli neurčité (k tomu

pozri aj bod 120. vyššie) a pod. Správny súd sa pritom k pomerovaniu dôkazov a k ich vzájomnému hodnoteniu vyjadril (k tomu pozri rozsudok vo veci sp. zn. PO- 1S/85/2020 - body 40. až 42.).

126. Zjednodušene povedané, ak z technickej expertízy vyplýva, že falošný doklad musel byť vytlačený, keďže sa v systéme uložil celý, nielen údaje o ňom, pričom tento odborný záver v rámci daňovej kontroly, resp. vo vyrubovacom konaní kvalifikovane vyvrátený nebol, potom svedecké výpovede s odstupom niekoľkých rokov od rozhodného času - a to aj s ohľadom na možné determinanty skresľujúce tieto výpovede svedkov - napr. z dôvodu strachu z dopadov účasti na takomto konaní, príp. už len z dôvodu uplynutia dlhšieho času medzi výpoveďami a samotnou činnosťou, o ktorej vypovedali, keď tieto výpovede navyše ani nie sú jednoznačným dôkazom toho, že v prevádzke sťažovateľa bola len jedna (a to fiskálna) tlačiareň, potom pri hodnotení dôkazov v ich vzájomných súvislostiach tieto nevyvracajú záver orgánov verejnej správy o tom, že falošné pokladničné doklady boli vytlačené a muselo sa tak stať na nefiskálnom zariadení. V opačnom prípade by predmetné tržby boli zaznamenané vo fiskálnej pamäti ERP, čo sa však v rozsahu falošných pokladničných dokladov nestalo. Navyše, nie je možné opomenúť, že na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 takáto nefiskálna tlačiareň naozaj v prevádzke sťažovateľa fyzicky zistená bola.

127. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov potom kasačný súd prisvedčil názoru správneho súdu, ktorý potvrdil zistenia orgánov verejnej správy v tom zmysle, že nefiskálna tlačiareň, resp. tlač nefiskálnych dokladov bola v prevádzke sťažovateľa realizovaná aj v roku 2012 (a to napriek tomu, že nefiskálna tlačiareň bola fyzicky identifikovaná až v októbri 2017). Tomuto záveru teda svedčí nielen skutočnosť, že v rámci kontrolných nákupov dňa 23.10.2017 boli nájdené dve tlačiarne (jedna fiskálna a jedna nefiskálna), ale najmä technická expertíza, z ktorej vyplýva, že ak sa v databáze dokladov uložilo vyobrazenie celého falošného pokladničného dokladu, tento musel byť reálne vytlačený, keďže v opačnom prípade by sa v systéme uložili len údaje o doklade, nie doklad samotný. Okrem toho - ako je uvedené vyššie - v rozpore s tým, čo tvrdil sťažovateľ, svedecké výpovede v rámci ich súhrnného hodnotenia ako celku (aj s inými dôkazmi) nevyklúčujú, že sa v prevádzke sťažovateľa mohla nachádzať aj iná ako fiskálna tlačiareň, t. j. že tam mohli byť dve tlačiarne (aj nefiskálna), a to napr. aj v nadväznosti na výpovede vyššie uvedených svedkov, ktorí si na presný počet tlačiarň na prevádzke sťažovateľa nevedeli s istotou spomenúť (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). Podstatným dôkazom toho, že sa falošné pokladničné doklady prostredníctvom ERP systému sťažovateľa tlačili potom nie je samotná nefiskálna tlačiareň, ale ERP systém, ktorý bol podrobený technickej expertíze, z ktorej vyplýva, že tieto falošné doklady museli byť vytlačené. Samotný technický nástroj, na ktorom sa tak dialo a preukázanie jeho fyzickej existencie je potom v podmienkach súdnej veci bez väčšej relevancie. Ani samotná nefiskálna tlačiareň v prevádzke sťažovateľa (ak by aj jej existencia bola preukázaná), by nebola sama osebe dôkazom toho, že táto tlačiareň je/bola používaná na tlač falošných pokladničných dokladov. Pre účely daňového konania je preto podstatné mať dostatočne preukázanú najmä samotnú (vlastnú) činnosť (t. j. tlač falošných pokladničných dokladov), nie nástroj, na ktorom sa tak dialo (nefiskálna tlačiareň), pričom toto je - aj podľa kasačného súdu - v podmienkach súdnej veci dostatočne preukázané. Uvedené, nepochybne platí v prípade, ak z vykonaných dôkazov vyplynulo, že doklady vytlačené cez nefiskálnu tlačiareň sa do zdaniteľných príjmov sťažovateľa v rámci fiskálnej pamäte ERP nezaznamenávali, čo je v súdnej veci preukázané nielen samotnou technickou expertízou, ale aj miestnym zisťovaním dňa 23.10.2017.

128. Nie je totiž možné v tejto súvislosti opomenúť, že počas kontrolných nákupov dňa 23.10.2017 boli vystavené colníkom dva falošné pokladničné doklady, tieto boli vytlačené na nefiskálnej tlačiarňi, za oba falošné bloky bola zamestnancami sťažovateľa zinkasovaná tržba, ktorá sa však vo fiskálnej pamäti systému ERP nezobrazila. Akokoľvek sťažovateľ brojí proti tomu, že táto jedna situácia (z 23.10.2017) nie je dôkazom toho, že sa to dialo aj v rozhodnom zdaňovacom období (rok 2012), nie je možné abstrahovať od toho, že vykonané dôkazy (najmä technická expertíza) realizáciu tejto činnosti aj spätne dostatočne indikujú, resp. preukazujú, a to aj v prípade, ak fiskálna tlačiareň v roku 2012 v prevádzke sťažovateľa preukázaná nebola.

129. Za všetkých vyššie uvedených okolností potom aj námietku sťažovateľa o nesprávnom závere orgánov verejnej správy o existencii nefiskálnej tlačiarne v jeho prevádzke, resp. o realizácii tlače falošných pokladničných dokladov mimo fiskálneho režimu, vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.

[k námietke nesprávnych záverov správnych orgánov o tom, že sťažovateľ zdaniteľné obchody na základe falošných pokladničných dokladov naozaj realizoval, resp. nepreukázanie reálnosti tržieb na základe týchto dokladov, ktoré by mali byť predmetom daňovej povinnosti]

130. Ďalšia kasačná námietka sťažovateľa spočívala v tom, že správny súd mal nesprávne právne posúdiť, resp. nesprávne vyhodnotiť to, že reálne došlo z jeho strany k poskytnutiu zdaniteľných plnení, za ktoré mal získať tržby ustálené orgánmi verejnej správy ako tržby na základe falošných pokladničných

dokladov. Má za to, že orgánmi verejnej správy nebolo preukázané, že by kasačný sťažovateľ poskytoval zdaniteľné plnenia tretím osobám a v nadväznosti na to ani prijatie odplaty od týchto osôb za takto poskytnuté tovary/služby.

131. 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.

132. 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 zdaňovacie 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 konaniach sledujú. Takýto dôkazný štandard navyše 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.

133. 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 uspošobené 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.

134. Tu potom nie je 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 roku 2012 (zdaňovacie obdobie relevantné v tomto konaní) - S., S. A., G. a C. - bez výnimky potvrdili, že doklady z ERP vždy odovzdávali zákazníkovi 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 systéme územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (v rozhodnom čase), podnikateľ je povinný po zaevidovaní tržby v elektronickej registračnej pokladnici bez zbytočného odkladu vydať kupujúcemu pokladničný doklad. 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.

135. 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 nevytlúčili, keď zároveň svedkovia potvrdili, že doklady vždy odovzdávali zákazníkovi a vždy na základe nich inkasovali tržby, potom tieto doklady nepochybne zahŕňali doklady v režime Hotovosť, ale aj v režime Hotovosť\*.

136. Navyše, tak, ako na to poukázali aj orgány verejnej správy, kontrolné nákupy realizované dňa 23.10.2017 predstavujú 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

aj spätne, vo svetle vykonaných dôkazov má kasačný súd za to, že skutkové závery orgánov verejnej správy a potvrdené správnym súdom, sú súladné so zákonnými požiadavkami a sú vecne správne.

137. 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 14. kasačnej sťažnosti, posledná veta), tu je potrebné poukázať na to, že tak, ako bol ERP systém uspošobený, 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 vypočítaní svedkovia, ktorí u sťažovateľa pracovali v roku 2012 (S. A., S., G., C.), nevedeli uviesť, či sa vyhotovovala jedna, príp. viac uzávierok, aké závierky to boli, keď svedkyňa S. A. uviedla, že závierky ani nerobila. Ak svedok na otázku sťažovateľa pri výsluchu uviedol, že si nevšimol rozdiel v závierkach (napr. svedkyňa G.), práve z vyššie uvedených dôvodov je tento záver irelevantný (keďže tzv. interná - denná závierka, transakcie - zahŕňala aj platby Hotovosť\*, a preto rozdiel v sumách zamestnanci identifikovať nemuseli). Z uvedeného je potom zrejmé, že ani táto námietka sťažovateľa kvalifikovane nespochybňuje závery orgánov verejnej správy.

138. 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.

[k iným namietaným vadám konania]

139. Napokon sťažovateľ v kasačnej sťažnosti napádal závery správneho súdu týkajúce sa vybraných procesných pochybení orgánov verejnej správy v rámci daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania. Má za to, že tieto správny súd bagatelizoval.

140. Odkazujúc na úvodné body tohto článku rozsudku, kasačný súd poukazuje na potrebu na všeobecné námietky sťažovateľa reagovať obdobne - všeobecne. Sťažovateľ síce v bode 17. kasačnej sťažnosti rozporuje právne názory správneho súdu vyplývajúce zo zákona, resp. z rozhodovacej praxe kasačného súdu, resp. to, že napadnutým rozsudkom schválil alebo odignoroval procesné pochybenia správnych orgánov, v skutočnosti však rezignoval na kvalifikovanú právnu argumentáciu adresne smerujúcu k údajnej nesprávnosti právnych záverov správneho súdu. Námietka sťažovateľa má skôr povahu všeobecného nesúhlasu s názormi správneho súdu k formálnym nedostatkom v priebehu konania, pričom jej chýba relevantný argumentačný základ. Navyiac, sťažovateľ v rámci tejto námietky poukazoval na bod 108. napadnutého rozsudku, ale tak napadnutý rozsudok (č. k. PO-1S/84/2020-442 zo dňa 27. februára 2024), ako ani odkazovaný rozsudok (č. k. PO-1S/85/2020-408 zo dňa 31. januára 2024 v spojení s opravným uznesením č. k. PO-1S/85/2020-430 zo dňa 13. februára 2024) a tiež skorší rozsudok v obdobnej veci (č. k. PO-1S/100/2020-290 z 05. októbra 2023), bod 108. nemajú. Spochybňovanie záverov správneho súdu je potom aj odkazom na neexistujúci bod napadnutého rozsudku (zo strany sťažovateľa), ďalším dôvodom, pre ktorý sa s touto kasačnou námietkou najvyšší správny súd vysporiada všeobecne.

141. Kasačný súd má za to, že sťažovateľom namietané procesné nedostatky v správnom konaní správne súdy konajúce vo veci vyhodnotili správne a v tomto zmysle odkazuje najmä na bod 39. odkazovaného rozsudku. .

142. Navyiac, kasačný súd v tomto kontexte poukazuje aj na body 66. až 73. rozsudku sp. zn. PO-1S/100/2020 (všeobecný odkaz na tento rozsudok je obsiahnutý v bode 37. odkazovaného rozsudku):

66. Žalobca namietal tiež vykonanie ústnych pojednávaní so zamestnancami Finančného riaditeľstva SR, Colného úradu Bratislava dn'a 09.10.2019 v rozpore s ustanovením § 60 ods. 5 Dan'ového poriadku z dôvodu, že tieto boli vykonané zamestnancami správcu dane, voči ktorým bola dn'a 07.10.2019

žalobcom vznesená námietka zaujatosti, o ktorej v čase uskutočnenia ústnych pojednávanií nebolo ešte rozhodnuté, pričom nešlo o nevyhnutný úkon, ako to tvrdí žalovaný a správca dane.

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

68. Z obsahu rozhodnutí o vznesenej námietke zaujatosti vyplýva, že namietaní zamestnanci, ktorí sa zúčastnili ústnych pojednávanií dňa 09.10.2019 neboli z konania vylúčení, keďže ani zo vznesenej námietky, ani z vyjadrenia zamestnancov správcu dane k tejto námietke nevyplynuli žiadne skutočnosti, ktoré by svedčili o takom pomere k veci alebo k účastníkovi konania, pre ktorý by bolo možné mať pochybnosť o ich nezaujatosti. Námietka vznesená žalobcom sa týkala iba procesného postupu namietaných zamestnancov v rámci ústneho pojednávania konaného dňa 26.09.2019. Správnosť uvedených záverov o nevylúčení zamestnancov žalobcu v správnej žalobe nerozporoval. [...]

69. „Je neúčelné a nevhodné formálne zopakovanie administratívneho konania, ak pre účastníka vo vzťahu k skutkovej stránke veci nepredstavuje reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutie v jeho prospech a za takýchto okolností platí, že nie každé porušenie procesného predpisu má za následok porušenie práv účastníka konania. Rovnako je možné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžo/255/2010, v ktorom tento vyslovil názor, že rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili sa formálne vady, ktoré nemôžu prívodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka“ (R103/2011).

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

71. Žalobca ďalej namietal, že došlo zo strany žalovaného, ako aj zo strany správcu dane k pochybeniu ohľadom správneho označenia žalobcu, keďže tak v rozhodnutiach, ako aj v protokole č. 102121215/2018 zo dňa 25.10.2018 bol nesprávne označený, správny súd však túto námietku posúdil ako nedôvodnú. Žalobca bol v napadnutých rozhodnutiach, ako aj v protokole označený v súlade s § 63 ods. 3 písm. c) a § 47 písm. c) Danového poriadku ako fyzická osoba správne uvedeným menom a priezviskom, adresou a tiež správne uvedenými údajmi o IČO, DIČ a IČ DPH, ktoré umožňovali jednoznačne, spoľahlivo a správne identifikovať žalobcu ako osobu, ktorej je rozhodnutie adresované a ktorej sa týka protokol. Z tohto dôvodu nebolo dôvodné, aby v tomto smere žalovaný alebo správca dane ako prvostupňový správny orgán vykonal dokazovanie k zisteniu označenia žalobcu na Okresnom úrade Poprad.

72. Obdobne ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku žalobcu týkajúcu sa neuvedenia adresy sídla správcu dane v protokole č. 102121215/2018 zo dňa 25.10.2018, čo má mať za následok nezákonnosť protokolu.

73. Správny súd je toho názoru, že z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva skutočnosť, že správne konanie vo veci žalobcu bolo vedené pobočkou Danového úradu Prešov, konkrétne pobočkou Poprad, ktorá v zmysle § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. v znení účinnom do 30.06.2019, patrila do územnej pôsobnosti Danového úradu Prešov a bola organizačnou zložkou tohto správcu dane prezidentom finančnej správy. Uvedenie adresy sídla oprávnene konajúcej pobočky a zároveň neuvedenie adresy sídla správcu dane je možné vnímať ako postup síce nezodpovedajúci doslovnému

zneniu § 47 písm. a) Daňového poriadku, avšak nemajúci v danom prípade žiaden negatívny dopad na subjektívne práva žalobcu. Uvedená adresa pobočky bola adresou organizačnej zložky správcu dane, s ktorou žalobca v priebehu konania (či už konania o správnom delikte alebo v rámci súvisiacich daňových konaní) opakovane písomne komunikoval, kde sa tiež prostredníctvom právneho zástupcu zúčastňoval procesných úkonov a kam tiež adresoval svoje opravné prostriedky. Neuvedenie sídla správcu dane Daňového úradu Prešov preto nepredstavovalo taký nedostatok, ktorý by akýmkoľvek spôsobom poškodil žalobcu na jeho právach, či už v rovine hmotnoprávnej alebo procesnoprávnej, resp. ktorý by mu znemožnil jeho práva realizovať. Žalobca navyše v správnej žalobe žiadnu takúto skutočnosť ani netvrdil.“

143. Keďže predmetnými námietkami sťažovateľa sa museli vysporiadať správne sudy aj v rámci iných konaní, primerane na ne odkazuje kasačný súd aj v tomto konaní, keď tam uvedenú argumentáciu považuje za relevantnú aj v tejto veci, stotožnil sa s ňou a odkazuje na ňu (k tomu pozri najmä body 53., 58., 60. a 65. rozsudku č. k. PO-3S/25/2020-170 zo dňa 12. marca 2024, ktorý sa týka tých istých účastníkov konania (i keď k inej dani - DPH), keď príslušná argumentácia správneho súdu je z právneho hľadiska relevantná aj pre súdenú vec:

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

58. Čo sa týka nesprávneho právneho posúdenia vznesených námietok zaujatosti súd je toho názoru, že tieto boli tak správcom dane ako prvostupňovým správnym orgánom ako aj žalovaným správne právne posúdené. S poukazom na ustanovenie § 13 ods.3 Daňového poriadku každé podanie posudzujú daňové orgány podľa jeho obsahu. Z obsahu námietok vznesených proti zamestnancom, ktorí sa zúčastnili ústneho pojednávania dňa 09.10.2019 vyplýva, že tieto sa týkali iba procesného postupu namietaných zamestnancov v rámci ústneho pojednávania konaného dňa 26.09.2019. O týchto námietkach ako to vyplýva z administratívneho spisu, ako aj z vyjadrenia žalobcu bolo rozhodnuté rozhodnutiami zo dňa 10.10.2019 č. 102342111/2019, zo dňa 09.10.2019 č. 102342148/2019 a zo dňa 09.10.2019 č. 102342198/2019. Súd poukazuje na to, že žalobca správnosť uvedených záverov o nevytlúčení zamestnancov žalobcu v správnej žalobe nerozporoval [...]

60. Pokiaľ ide o námietku nezákonnosti vykonaných výsluchov bývalých zamestnancov žalobcu vo vyrubovacom konaní z dôvodu, že takéto výsluchy neboli žalobcom navrhnuté a nemožno akceptovať takýto postup správcu dane, keď vykonal tieto výsluchy vo vyrubovacom konaní k tomuto súd uvádza, že sa s týmto právnym názorom žalobcu nestotožňuje. Výsluchy boli vykonané na základe pokynu žalovaného v jeho zrušujúcom rozhodnutí, ktorým zrušil rozhodnutie správcu dane a vec vrátil do vyrubovacieho konania. Takýto postup nie je nezákonný tak, ako to súd uviedol už vyššie v bode 55. odôvodnenia tohto rozsudku. Správne preto bolo aj stanovisko žalovaného v jeho rozhodnutí, ktoré žalobca napadol správnu žalobou, keď uviedol na strane 19 odôvodnenia svojho rozhodnutia to, že :

„výpovede svedkov vykonané v ďalšom konaní nemožno považovať za nezákonne získaný dôkaz, ako to namieta daňový subjekt. Správca dane nepochybil a konal v súlade s § 74 ods.4 Daňového poriadku.

65. Nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu o tom, že pokiaľ ide o výsluchy zamestnancov Colného úradu, ktorý vykonal technickú expertízu , išlo o nezákonné výsluchy ak boli vykonávané spolu a vyslúchané osoby boli prítomné v jednej miestnosti pri výsluchu, čo je neprípustný spôsob vedenia výsluchu. Súd poukazuje na to, že svedok je osoba, ktorá vypovedá o tom, čo vnímala vlastnými zmyslami. V prípade zamestnancov Colného úradu Bratislava, ktorí vykonali technickú expertízu t.j. L.. S. a N.. Z. nemožno povedať že išlo o svedkov, nakoľko títo nevypovedali o tom, čo vnímali vlastnými zmyslami, ale vypovedali o tom, akým spôsobom získali príručky k elektronickej registračnej pokladnici a taktiež

k tomu, aby objasnili skutočnosti obsiahnuté v expertíze, a teda možno uvažovať o tom, že podali do zápisnice odborné vyjadrenie ako osoby v postavení znalca. Súd konštatuje, že nemožno prisvedčiť tvrdeniu žalobcu o tom, že pri ich výsluchu postupoval nezákonným spôsobom, keď im dal možnosť vyjadriť sa k technickej expertíze za ich vzájomnej prítomnosti, a námietka žalobcu vznesená pri ich výsluchu bola len účelová s cieľom zvrátiť výsledok, ktorý bol premietnutý do rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa.“

144. Ak sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukazoval na to, že aj samotní zamestnanci colného úradu (ako osoby, ktoré vypracovali technickú expertízu) museli namietať svoj výsluch (po tom, čo sťažovateľ namietol - o.i. - to, že mali byť vypočúvaní osobitne, čomu bolo zo strany správcu dane následne aj vyhovené), keď toto podľa sťažovateľa preukazuje nezákonnosť konania správcu dane a porušenie subjektívnych práv sťažovateľa, potom je potrebné uviesť, že vypočúvaní colníci nenamietali svoj výsluch, ale v rámci vznesených námietok špecifikovali, ktorý z nich odpovedal na ktorú z dvoch (dovtedy) položených otázok, ktoré im boli správcom dane položené pred tým, ako sa následne ich výsluch uskutočnil oddelene. Táto námietka colníkov potom nie je námietkou, ktorá by dopadala na subjektívne práva sťažovateľa, čo platí aj z dôvodu, že odpovede na tieto otázky v rámci rozhodovania správnych orgánov použité neboli, resp. ide o informácie, ktoré z hľadiska skutkového nie sú pre rozhodnutie vo veci podstatné. Napokon je potrebné dodať, že následne bol výsluch colníkov naozaj realizovaný osobitne. Nie je teda dôvodné tvrdenie sťažovateľa, že pochybenie správcu dane bolo - v tomto kontexte - pri realizácii tohto procesného inštitútu zásadné. V nadväznosti na to, že o námietke zaujatosti sťažovateľa proti zamestnancom správcu dane nebolo v čase, keď už títo realizovali výsluch colníkov - technických expertov, rozhodnuté, kasačný súd poukazuje - okrem skutočností uvedených v bodoch 142. a 143. vyššie - aj na to, že zo zápisnice č. 102328013/2019 zo dňa 09.10.2019 (výsluch: N.. A.. M. Z.) a zápisnice č. 102328092/2019 zo dňa 09.10.2019 (L.. D.. O. S.) vyplýva, že týmito otázkami kládol výlučne zástupca sťažovateľa, nie zamestnanci správcu dane, ktorí teda do ich vypočúvania aktívne nevstupovali, čo opäť vylučuje, aby ich výsluch bol - z hľadiska intenzity namietanej nezákonnosti - vnímaný ako postup porušujúci subjektívne práva sťažovateľa (a to bez ohľadu na to, že v danom čase ešte nebolo rozhodnuté o námietkach zaujatosti, ktoré sťažovateľ vzniesol voči zamestnancom správcu dane - k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). Zamestnanci správcu dane - aj prihladajúc na to, že uvedené vyhodnotili ako neodkladný úkon - v rámci výsluchu uvedených expertov potom vystupovali skôr ako „evidenčný orgán“, keďže fakticky len zapisovali otázky položené zástupcom sťažovateľa a nadväzujúce odpovede vypočúvaných colníkov. Ak by teda aj zo strany správcu dane došlo v súvislosti s uvedenými výsluchmi colníkov k pochybeniu (a to či už v rámci spojeného vypočúvania alebo separátneho výsluchu), nešlo by - ani podľa názoru kasačného súdu - o takú vadu, ktorá by si v okolnostiach súdnej veci vyžadovala zrušenie žalobou napadnutého rozhodnutia, príp. rozhodnutia správcu dane (k tomu pozri aj bod 140. tohto rozsudku - osobitne bod 69. citovaného rozsudku, resp. str. 32 rozhodnutia žalovaného).

145. S námietkami sťažovateľa ohľadom nezaujatosti zamestnancov správneho orgánu, resp. so spôsobom ich vybavenia a súvisiacim dopadom na subjektívne práva sťažovateľa, ako aj s námietkami týkajúcimi sa formálnych väd protokolu a prvostupňového rozhodnutia, resp. inými obdobnými námietkami sťažovateľa sa už správne súdy vysporiadali a na tieto ich závery odkazuje kasačný súd vyššie v tomto rozsudku - stotožniac sa s nimi.

146. Odhliadnuc od toho, že predmetné námietky formulované sťažovateľom boli nedostatočne konkrétne, resp. nešpecifické, tie, na ktoré sťažovateľ poukázal konkrétne, kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodné (pozri vyššie). Akokoľvek teda sťažovateľ tvrdil a brojil proti tomu, že ochrana jeho práv Daňovým poriadkom je iba iluzórna, v rozsahu konkrétne namietaných väd konania, resp. aktov orgánov verejnej správy, sa s ním najvyšší správny súd nestotožnil.

[zhrnutie]

147. Kasačný súd záverom konštatuje, že skutkové zistenia orgánov verejnej správy považuje za správne. V hodnotení vykonaných dôkazov zo strany správcu dane, resp. žalovaného neidentifikoval najvyšší správny súd žiadne také pochybenie, nelogickosť, účelovosť alebo opomenutia, ktoré by dopadali na ich vecnú správnosť, resp. zákonnosť. Následne potom nekonal nezákonne ani správny súd, ak tieto hodnotenia a závery orgánov verejnej správy akceptoval. Technická expertíza nepochybne potvrdila, že sťažovateľ systém ERP používal aj na tvorbu falošných pokladničných dokladov v režime Hotovosť\*. Skutočnosť, že funkčnosť Hotovosť\* sťažovateľ vo svojom systéme mal, potvrdzuje technická expertíza a aj svedecké výpovede potvrdzujúce vizuál displeja systému používaného sťažovateľom. Tieto výpovede tiež potvrdili alebo aspoň nevyvrátili používanie funkcie

Hotovosť\*. Dôkazom toho, že funkcionálna Hotovosť\* používaná bola je to, že v systéme boli zistené kompletne vyobrazenia týchto falošných pokladničných dokladov, čo podľa súvisiaceho odborného záveru znamená, že tieto doklady museli byť vytlačené. I keď priamymi dôkazmi nebolo preukázané, že by sa v prevádzke sťažovateľa v roku 2012 fyzicky nachádzala nefiskálna tlačiareň, dôkazom toho, že predmetné doklady museli byť vytlačené je už samotný záver odborníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu a L. Z. (za spoločnosť dodávateľa systému ERP) v tom zmysle, že ak by predmetné doklady vytlačené neboli, v systéme by sa neukladali ich celé kópie, ale len údaje o nich. Vzhľadom na uvedené je potom bez väčšej relevancie, či svedkovia (zamestnanci sťažovateľa) výslovne potvrdili používanie funkcie Hotovosť\* alebo nie, príp. tlač týchto dokladov na nefiskálnom zariadení. Technickou expertízou bolo preukázané, že v čase 30.06.2008 do 23.10.2017 takéto doklady tlačené boli, keď tento časový úsek zahŕňa aj rok 2012, ktorý je relevantným zdaňovacím obdobím pre účely tohto súdneho konania. Predmetné doklady bolo pritom možné jednoznačne identifikovať kvôli príznaku (\*) a takto určiť aj rozdiel v tržbách, ktoré neboli zo strany sťažovateľa (pre účely jeho daňových povinností) priznané. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ nevytýkal, že by táto suma bola orgánmi verejnej správy nesprávne kvantifikovaná (skôr vznesená námietka celej tabuľky spočívala na iných právnych skutočnostiach - jej exporte zo systému - nie na nesprávnej kvantifikácii sumy, resp. konkrétnych položiek). To, že doklady vytlačené cez funkcionálnu Hotovosť\* neboli zaznamenávané do fiskálnej pamäte (a teda neboli predmetom zdaňovania) opäť preukázala samotná technická expertíza, a to aj v spojení s kontrolnými nákupmi realizovanými colníkmi dňa 23.10.2017 a nadväzujúcimi závermi miestneho zisťovania z tohto dňa. Ak podľa sťažovateľa nebolo preukázané, že za takéto vystavené doklady reálne utŕžil peňažné prostriedky (t. j. mal tržbu), ktorú nepriznal, ani s týmto záverom kasačný súd nesúhlasí. Svedkovia v rámci svojich výpovedí potvrdili, že každý doklad, ktorý vytlačili, odovzdávali zákazníkovi a následne od nich prijímali súvisiace peňažné plnenia. Ak teda bolo v konaní preukázané, že takéto doklady (Hotovosť\*) vytlačené boli (keďže sa našli v pamäti systému ako vyobrazenia kompletného dokladu, nielen údaje o nich a ich používanie funkcie Hotovosť\* nevyvrátili ani samotní svedkovia), potom vyhlásenie zamestnancov, že každý doklad zákazníkovi odovzdávali a že za každý doklad prijímali platbu, nepochybne zahŕňa aj doklady vystavené v režime Hotovosť\* (falošné pokladničné doklady). Nedá sa v tejto súvislosti neuviesť, že falošné pokladničné doklady boli z grafického hľadiska takmer identické s reálnymi (zákonnými) pokladničnými dokladmi, bol na nich použitý mierne modifikovaný font, obsahovali ochranný znak MF SR a pod. Kontrolné nákupy zo dňa 23.10.2017 preukázali, akým spôsobom bola táto aktivita sťažovateľom realizovaná a i keď tieto kontrolné nákupy nie sú priamym dôkazom vo vzťahu k roku 2012, ich výsledky sú relevantné napr. v tom zmysle, že priamym zisťovaním v prevádzke sťažovateľa bolo identifikované, akým spôsobom fungovala funkcionálna Hotovosť\* v ERP sťažovateľa, keď vzhľadom na rovnaké technické atribúty a zistenia vzťahujúce sa k tomuto systému, tieto sú relevantné aj vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu roka 2012 (relevantný časový úsek en bloc 30.06.2008 - 23.10.2017 - k tomu pozri tento rozsudok vyššie) a pod. Podľa kasačného súdu, dôkazy, ktoré správne orgány vo veci vykonali, ich závery dostatočne preukazujú. Naopak, sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní neprodukoval žiadne také dôkazy, ktoré by podozrenia/pochybnosti správcu dane o tom, že tržby získané na základe dokladov Hotovosť\* (2012) naozaj nemal, resp. že tieto plnenia prijal tak, že ich nezdanil, keďže obišli fiskálny systém ERP. Tu je potrebné doplniť, že vyrubovacie konanie nie je trestným konaním, správca dane nepreukazuje sťažovateľovi vinu, neukladá mu sankciu a pod., a preto je legitímne a v súlade so zákonom, aby v prípade, keď správca dane dostatočne spochybnil pravdivosť, úplnosť, resp. správnosť dokladov daňového subjektu (sťažovateľa) použitých pre účely správneho určenia daňovej povinnosti, resp. nadväzujúcej daňovej kontroly, aby tieto pochybnosti daňový subjekt kvalifikovane vyvrátil, čo sa však v súdnej veci nestalo (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). Prípadné formálne nedostatky vo vyhotovení protokolu z daňovej kontroly, rozhodnutí správcu dane, resp. sťažovateľom namietané procesné vady, s ktorými sa správne orgány, ako aj správny súd dostatočne vysporiadali, a ktoré závery kasačný sťažovateľ v texte kasačnej sťažnosti napadol viac-menej iba vo všeobecnej rovine (nesúhlasom), nie podrobnejšou právnou argumentáciou, boli podľa kasačného súdu posúdené správne a nedosahovali takú intenzitu, aby odôvodňovali zrušenie právoplatného rozhodnutia žalovaného.

148. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal aj na to, že v podanej správnej žalobe požiadal o vykonanie niektorých listinných dôkazov (str. 9 kasačnej sťažnosti), pričom napadnutý rozsudok žiadnym spôsobom na tento jeho návrh nereaguje. Tu kasačný súd poukazuje na to, že v bode VI. správnej žaloby sťažovateľ navrhol, aby si správny súd pripojil administratívny spis/y vzťahujúci(e) sa k veci a navrhoval „vykonať dokazovanie najmä listinnými dôkazmi, ktoré sú uvedené v texte žaloby“. Ak si správny súd k veci požadovaný administratívny spis pripojil, resp. to, že sa tak nestalo, sťažovateľ v kasačnej sťažnosti netvrdil, nebolo dôvodné osobitne vykonávať listiny, ktoré tento spis tvoria. I keď

sa správny súd s príslušným návrhom nepochybné v odôvodnení napadnutého rozsudku vysporiadať mohol a mal, kasačný súd poukazuje na § 190 SSP, podľa ktorého „Správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak. Správny súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia alebo na rozhodnutie vo veci.“. Keďže listiny, ktoré sťažovateľ v kasačnej sťažnosti označil ako listiny, ktoré navrhol vykonať v konaní pred správnym súdom, je zrejmé, že ide o listiny tvoriace súčasť administratívneho spisu, a preto z vecného hľadiska ani nebolo dôvodné tieto listiny ako dôkaz pred správnym súdom vykonávať. Osobitne to platí vzhľadom na to, že v súdnej veci ide o prieskum (právoplatného) rozhodnutia vydaného v daňovom konaní, nie o osobitný druh súdneho konania s modifikovaným režimom prieskumu vo vzťahu k základným východiskám všeobecnej správnej žaloby (napr. konanie v sociálnych veciach, konanie vo veciach správneho trestania a pod.) a relevantným sú preto dôkazy a skutkové závery, z ktorých vychádzal správny orgán v rámci konania a rozhodovania vo veci - § 119 (veta prvá) SSP - „Správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak.“, resp. § 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.“). Z uvedených dôvodov by potom bolo vo veci nedôvodné vykonať aj akékoľvek iné dôkazy (ak by aj neboli súčasťou administratívneho spisu), z ktorých správne orgány nevychádzali vo vyrubovacom konaní vo vzťahu k rozhodnému zdaňovaciemu obdobiu (k tomu pozri aj toto odôvodnenie vyššie), keďže takéto „naviac dokazovanie“ pred správnym súdom nemôže nahradiť dokazovanie v rámci daňovej kontroly, príp. vyrubovacieho konania.

149. Vychádzajúc zo skutočnosti, že kasačný súd - súc viazaný textom kasačnej sťažnosti a koncentráciou konania (§ 453 ods. 1 SSP) - sa stotožnil so závermi správneho súdu vyplývajúcimi z napadnutého rozsudku, resp. z ďalších súvisiacich rozsudkov (k tomu pozri tento rozsudok vyššie), keď navyše poukazuje aj na ďalšie úvahy uvedené v tomto rozsudku, ako aj prihliadajúc na súvisiacu právnu úpravu uvedenú v čl. V tohto rozsudku, najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol (§ 461 SSP).

150. O trovách konania (vo výroku II. tohto rozsudku) kasačný súd rozhodol podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 a § 168 SSP, keď žalobca v kasačnom konaní úspešný nebol a - žalovaný - hoci úspešný bol, najvyšší správny súd na jeho strane neidentifikoval okolnosti, ktoré by odôvodňovali postup podľa § 168 SSP. Z uvedených dôvodov potom náhrada trov kasačného konania nebola priznaná ani jednému účastníkovi konania (voči druhému účastníkovi konania).

151. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom kasačného súdu pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.