Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	4Sfk/14/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8020200787
Dátum vydania rozhodnutia:	11. 12. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Monika Valašiková
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2024:8020200787.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského (sudca spravodajca), 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: 101559769/2020 zo dňa 09.10.2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-1S/100/2020-290 zo dňa 05. októbra 2023, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa zamieta.
II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

I. Vybrané závery z administratívneho konania, konanie pred správnym súdom
1. Správny súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. PO-1S/100/2020-290 zo dňa 05. októbra 2023 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) zamietol správnu žalobu žalobcu, ktorou sa tento domáhal prieskumu zákonnosti rozhodnutia žalovaného - č. 101559769/2020 zo dňa 09.10.2020 (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného“ alebo „druhostupňové rozhodnutie“), ako aj rozhodnutia Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad - č. 100344588/2020 zo dňa 04.02.2020 (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“ alebo „prvostupňové rozhodnutie“). O trovách konania rozhodol, že právo na ich náhradu účastníkom konania nepriznal.

2. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj ako „daňový poriadok“) rozdiel dane za zdaňovacie obdobie december 2016 v sume 3.194,56 Eur. Na základe výsledkov vykonaného dokazovania správca dane uzavrel, že daňový subjekt v zdaňovacom období december 2016 porušil § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“) v znení neskorších predpisov tým, že nepriznal daň z pridanej hodnoty z dokladov evidovaných elektronickou registračnou pokladnicou (ďalej aj ako „ERP“), ktoré sa do prevádzkovej ani fiskálnej tlačiarne nezaznamenávali, boli tlačené na pripojenej nefiskálnej tlačiarni cez typ platby Hotovosť*. Tieto doklady neboli zahrnuté v kontrolných záznamoch a neboli z nich priznané tržby ani daň z pridanej hodnoty.

3. Rozhodnutie správcu dane podľa bodu 2. tohto odôvodnenia bolo v poradí druhým, keď jeho prvé rozhodnutie vo veci (č. 100335133/2019 zo dňa 30.01.2019) bolo žalovaným zrušené (rozhodnutie č. 101254186/2019 zo dňa 24.05.2019). Správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie vo vyrubovacom

konaní v zmysle usmernenia žalovaného doplnil dokazovanie. Vypočul zamestnancov žalobcu, ktorí používali na evidenciu tržieb v kontrolovanom zdaňovacom období elektronickú registračnú pokladnicu, zástupcu dodávateľa systému Asseco BLUEGASTRO a vykonal ústne pojednávanie so zamestnancami Colného úradu Bratislava. Na všetkých ústnych pojednávaniach sa za žalobcu zúčastnil jeho splnomocnený zástupca, ktorý voči vykonanému vypočúvaniu svedkov podal námietku zákonnosti výsluchu. Uviedol, že daňový subjekt tieto dôkazy nenavrhol vykonať. Pri svojej námietke poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 4Sžf/10/2016 zo dňa 03.10.2017, ako aj na rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3S/46/2016 zo dňa 19.12.2017.

4. Žalovaný svojím rozhodnutím tvoriacim predmet prieskumu v tomto konaní odvolanie žalobcu vo vzťahu k druhému rozhodnutiu správcu dane zamietol a rozhodnutie správcu dane potvrdil. Mal za to, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav pre prijatie záveru, na základe ktorého vydal napadnuté rozhodnutie. Podľa žalovaného správca dane postupoval v konaní v zmysle platných právnych predpisov, v konaní posudzoval závažnosť jednotlivých dôkazov, vyhodnotil ich podľa svojej úvahy, všetky vo vzájomných súvislostiach, v logických nadväznostiach a svoje zistenia náležite odôvodnil.

5. Správny súd sa na úvod svojej argumentácie zaoberal žalobnou námietkou nezákonnosti dôkazov vykonaných vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia správcu dane č. 100335133/2019 zo dňa 30.01.2019, pričom upriamil pozornosť na dôkaznú relevanciu dôkazov predovšetkým svedkov U. P., P. C. a W. U. (druhostupňové rozhodnutie). Vyššie uvedení svedkovia boli zamestnancami žalobcu v období, do ktorého spadá zdaňovacie obdobie december 2016, ktorých výpovede mali viesť ku generalizácii záverov o uskutočnení zdaniteľných obchodov výsledkom ktorých bol vznik daňovej povinnosti na strane žalobcu. Správny súd poukázal na § 74 ods. 3 prvú vetu daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie. Vykonávanie dôkazov vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia správcu dane žalovaným ako odvolacím orgánom vykonaným na jeho pokyn nie je podľa úvah správneho súdu možné 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. V rozpore so zákonom získané dôkazy by podľa správneho súdu mohlo byť v prípade, ak by sa jednalo o procesný postup, ktorým by došlo k účelovému obchádzaniu zákonných časových limitov pre vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku alebo k obchádzaniu predpokladov pre začatie opätovnej daňovej kontroly podľa § 44 ods. 4 daňového poriadku.

6. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej len „najvyšší správny súd“) sp. zn. 1Sžfk 10/2020 zo dňa 24.2.2022, v zmysle ktorého v rámci vyrubovacieho konania by malo dôjsť k objasneniu konkrétnych sporných skutočností vyvstávajúcich z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane bez vylúčenia doplňovania dôkazov v nie rozsiahlej miere, keďže riadne dokazovanie má byť realizované primárne v rámci daňovej kontroly. Skutková okolnosť tykajúca sa funkcie Hotovosť*, ktorá umožňovala tlač dokladov vyvolávajúcich riziko zámeny s riadnym pokladničným dokladom súbežne s využitím tejto funkcie žalobcom na vydanie takéhoto dokladu pri realizovaní zdaniteľného obchodu bola formulovaná a podopretá zákonným dôkazom vo forme expertíz registračnej pokladnice a vykonaním nákupu zamestnancom správcu dane ešte počas daňovej kontroly. Správny súd na záver uviedol, že dôkazy vykonané vo vyrubovacom konaní podstatným spôsobom skutkové okolnosti daňovej veci nemenili a ani nedopĺňali, pričom na strane správcu dane a žalovaného nedošlo k takému porušeniu procesných práv, ktoré by predmetné dokazovanie zaťažovalo vadou nezákonnosti, a preto správny súd považoval tieto dôkazy za zákonné.

7. Správny súd sa ďalej zaoberal možnosťou pripísania dôkazných informácii získaných z dôkazov vykonaných počas vyrubovacieho konania bez návrhu žalobcu pripísať na ťarchu dôkazného bremena žalobcu. Podľa názoru správneho súdu je využitie dôkazných informácií v neprospech daňového subjektu len v procesných situáciách, kedy dôkazné bremeno ohľadom skutkovej okolnosti, na ktorú sa viaže dôkazná informácia, prejde na daňový subjekt, pričom sa vyžaduje dodržanie postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku. Svoj právny názor správny súd oprel o rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk 10/2020 z 24.2.2022. Keďže žalobca nenamietal porušenie § 46 ods. 5 daňového poriadku a správny súd nezistil porušenie iných procesných vád daňovej kontroly, správny súd mal za to, že dôkazné bremeno pre účely vyrubovacieho konania a odvolacieho konania zaťažovalo žalobcu v celom rozsahu vytýkaných skutkových zistení tak, ako boli opísané v protokole o výsledku daňovej

kontroly č. 102121215/2018. Správny súd na záver konštatoval, že nevidel dôvod na to, aby použiteľnosť dôkazov vykonaných vo vyrubovacom konaní bola neprípustná.

8. Ak žalobca v žalobe tvrdil, že v celom dokazovaní vedenom správcom dane nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukázal, že akýkoľvek doklad, ktorý žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza, bol v zdaňovacom období vytlačený - k tomuto správny súd zdôraznil, že je potrebné vykonané dôkazy hodnotiť vo vzájomných súvislostiach ako ucelenú reťaz vzájomne sa doplňujúcich zistení. Ďalej uviedol, že z dôvodu zamestnaneckého vzťahu medzi žalobcom a svedkami nie je možné hodnotiť ich výpovede ako objektívne, čoho dôkazom sú aj odlišnosti vo výpovedi zamestnankyne žalobcu D. O. pri miestnom zisťovaní a následne výsluchu. Výsluchy boli navyše podľa správneho súdu vykonávané so značným časovým odstupom, ktorý mohol spôsobiť, že si svedkovia nemuseli tak detailne pamätať všetky okolnosti ohľadom vystavovania pokladničných dokladov. Správny súd ďalej odkázal na vykonanú expertízu, ktorá je zákonným dôkazom, a ktorá jednoznačne potvrdila tlač falošných pokladničných dokladov cez funkciu Hotovosť* cez nefiskálnu tlačiareň, ktorej existenciu žalobca popiera (hoc táto skutočnosť jednoznačne vyplýva z expertízy).

9. Za nezákonnosť v konaní nepovažoval správny súd ani to, že v rámci nového konania a rozhodovania vo veci správca dane opäť vychádzal aj z vyjadrenia D. O. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017. Pokiaľ žalobca poukazoval na to, že sa v napadnutom rozhodnutí žalovaný odvoláva na vyjadrenie D. O. v zápisnici o miestnom zisťovaní, pričom však v zrušujúcom rozhodnutí uviedol, že takéto vyjadrenie nie je pre rozhodnutie vo veci a pre zistenie skutkového stavu postačujúce, správny súd k tomuto uviedol, že pokiaľ nebolo preukázané porušenie zákona v procese miestneho zisťovania pri získavaní vyjadrenia zamestnankyne žalobcu (čo nevyplynulo zo žaloby, ani z administratívneho spisu), je dôkaz z miestneho zisťovania považovať za dôkaz zákonný, pričom je možné ho podľa názoru správneho súdu podrobiť riadnemu procesu hodnotenia dôkazov, čo bolo zo strany konajúcich orgánov aj naplnené.

10. Súd ako nedôvodné vyhodnotil aj námietky žalobcu viažuce sa k technickej expertíze vykonanej v rámci veci Colným úradom Bratislava a potvrdil zákonnosť tohto dôkazu. Doplnil, že správca dane ani nie je oprávnený sám vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, keďže ide o odbornú otázku vyžadujúcu si odborné posúdenie Colným úradom Bratislava, ktorý je ako jediný štátny orgán oprávnený vykonávať technické expertízy ERP.

11. Čo sa týka námietky žalobcu ohľadom vykonania ústnych pojednávaní so zamestnancami žalovaného v Bratislave dňa 09.10.2019, voči ktorým bola dňa 07.10.2019 vznesená námietka zaujatosti, o ktorej ešte nebolo v tom čase rozhodnuté - správny súd uvádza, že vzhľadom na obsah žalobných námietok (ktoré boli len procesného charakteru z ústneho pojednávania konaného 26.09.2019), pričom žalobca v správnej žalobe správnosť uvedených záverov o nevylúčení zamestnancov žalovaného nerozporoval, by zrušenie rozhodnutia iba z dôvodu nezákonnosti vykonaného ústneho pojednávania malo za následok iba zopakovanie tohto úkonu (opierajúc sa o uznesenie najvyššieho súdu sp. zn. R103/2011). Podľa správneho súdu sa síce môže z formálneho hľadiska javiť, že tento žalobný bod má svoju podstatu, z materiálneho hľadiska však podstatu nemá, a preto túto námietku správny súd posúdil ako nedôvodnú.

12. V rámci argumentácie žalobcu ohľadom pochybenia správneho označenia žalobcu, ktorý namietal, že uvedené výstupy orgánov verejnej správy neobsahujú správne označenie žalobcu, správny súd uvádza, že žalobca bol v napadnutých rozhodnutiach, ako aj v protokole označený v súlade s ustanovením § 63 ods. 3 a § 47 písm. c) daňového poriadku ako fyzická osoba - podnikateľ správne uvedeným menom, 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.

13. Rovnako sa správny súd nestotožnil s tvrdením žalobcu ohľadom nezákonnosti viažucej sa k orgánu verejnej správy, ktorý vo veci konal a rozhodoval (správca dane). Správny súd bol toho názoru, že z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, 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. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov - v znení účinnom do 30.06.2019, patrila do územnej pôsobnosti Daňového úradu Prešov a bola riadnou organizačnou zložkou tohto správcu dane. 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. Absencia sídla správcu dane - Daňového úradu Prešov - na namietaných výstupoch nepredstavovala v súdenej veci 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. Správny súd uzavrel, že žalobca navyše v správnej žalobe žiadnu takúto skutočnosť ani netvrdil.

14. Čo sa týka námietky žalobcu ohľadom nesprávneho právneho posúdenia vznesených námietok zaujatosti, správny súd dospel k záveru, že tieto boli tak správcom dane, ako aj žalovaným správne právne posúdené. Správny súd dospel k záveru, že 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. Správny súd v tomto kontexte poukázal na to, že žalobca správnosť uvedených záverov o nevylúčení zamestnancov žalobcu v správnej žalobe nerozporoval a taktiež - na rozdiel od výsluchov jeho zamestnancov - nerozporoval zákonnosť týchto procesných úkonov, keďže vykonanie výsluchu zamestnancov Colného úradu Bratislava sám navrhol.

15. Vzhľadom na nedôvodnosť všetkých námietok žalobcu, správny súd formulovaním vlastných právnych názorov a odkazom na iné rozsudky správneho súdu v obdobných veciach, správnu žalobu žalobcu zamietol.

II. Kasačná sťažnosť žalobcu

16. 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) zákona č. 165/2015 Z. z., Správny súdny poriadok (ďalej aj ako „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 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. Sťažovateľ navrhol, aby najvyšší správny súd 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.

17. 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 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.

18. 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. Správny súd - podľa sťažovateľa - zovšeobecnil obsah výsluchov svedkov, a to ničím nepreukázaným tvrdením a zistením o neobjektívnosti svedkov, a to bez komplexného posúdenia ich obsahu jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti. Žalovaný mal - podľa sťažovateľa - dôkazy hodnotiť selektívne, neuskutočnil ich hodnotenie jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach. Takýto postup podľa sťažovateľa mal za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

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

20. Poukázal pritom na výpovede svedkýň O., X., D., O. a X.. 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.

21. V súvislosti s vykonanými dôkazmi poukázal sťažovateľ na to, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí odvoláva na vyjadrenie D. O. zo zápisnice z miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017, avšak ten istý žalovaný, v rozhodnutí, ktorým zrušil prvé rozhodnutie správcu dane vo veci, 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.

22. 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. Namieta, 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.

23. V tejto súvislosti namietal, že aj výpovede svedkov U., C. a P. 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 správcu dane vypočúvaní sugestívnym spôsobom.

24. Výpovede svedkov O., X., Q. F. a Q. 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 U., C. a P., mal vo vzájomnej súvislosti hodnotiť aj svedecké výpovede svedkov F., O., O., X., Q. F. a Q., 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".

25. 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".

26. Ako nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom namietal 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 súdenej 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

27. 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 vytýka, že dospel k záveru, že takáto nefiskálna tlačiareň u žalobcu bola, pričom však tento záver je v rozpore so špecifikovanými 13 svedeckými výpoveďami.

28. Sťažovateľ namietal, že správny súd mu v uvedenom zmysle nedal odpoveď na najdôležitejšie žalobné body, čím malo dôjsť k podstatnému porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý súdny proces. Doplnil, že existencia takejto tlačiarne bola zistená na miestnom zisťovaní v roku 2017, čo však nemá žiadnu relevanciu s poukazom na zdaňovacie obdobie, za ktoré bolo vydané napadnuté rozhodnutie žalovaného.

29. Správnemu súdu sťažovateľ ďalej vytýkal, že 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.

30. 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. V tejto súvislosti poukázal na § 19 ods. 1 zákona o DPH. 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 tovarov alebo služieb, za ktoré by tieto plnenia prijal. Správnemu súdu vytýka, že sa jedná o kľúčovú námietku, pričom tento sa jej nevenoval.

31. Sťažovateľ správnemu súdu vytýkal, že nesprávne vyhodnotil rozloženie dôkazného bremena v podmienkach súdenej veci. Ak v rámci daňovej kontroly správca dane predniesol záver o údajných nepriznaných tržbách sťažovateľa, bol to správca dane, kto bol nositeľom dôkazného bremena vo vzťahu k uvedenej skutočnosti. Sťažovateľ namieta, že nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval, že doklady, o ktorých to majú orgány verejnej správy za preukázané, bol naozaj vytlačený a že bol odovzdaný jeho zákazníkovi. Tvrdí, že vykonané dôkazy tieto závery správcu dane o tlačení falošných dokladov v celom rozsahu vyvracajú. Správny súd sa však výpoveďami svedkov nezaoberal a rovnako ani vyhodnotením týchto výpovedí žalovaným.

32. Sťažovateľ odmietal, že by porušil ustanovenia zákona o DPH a zopakoval, že nebol produkovaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval, že by bol vytlačený jediný doklad, od akých odvíja svoje závery žalovaný, resp. správca dane. 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

33. Sťažovateľ tvrdil, 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.

34. Správnemu súdu v ďalšom sťažovateľ vytýkal, že dospel k záveru o tom, že skutkové okolnosti veci boli dostatočne zistené, pričom však poukázal len na tri svedecké výpovede, ktoré boli naviac 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. Namieta, 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.

35. 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.

36. 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 (Q., X.), ako aj G.. X. 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 zdaniteľných plnení.

37. 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.

38. 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.

39. 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. 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.

40. 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.

III: Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti žalobcu

41. Ku kasačnej sťažnosti žalobcu sa podaním zo dňa 04.04.2024 (č. 101047990/2024) vyjadril žalovaný, ktorý v ňom vyjadril súhlasný postoj so závermi správneho súdu. Argumentáciu sťažovateľa považuje za zavádzajúcu, neopodstatnenú a manipulatívnu.

42. 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 namieta, 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 tlačiarní, či k tlačeniu falošných dokladov.

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

44. Žalovaný úvodom odkázal na rozhodnutie najvyššieho súdu 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.

45. 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 D. O. na tomto miestnom zisťovaní v pomere k jej svedeckej výpovedi zo dňa 21.08.2019, vo vzťahu k záveru, že žalobca obchádzal funkcionalitu registračnej pokladnice a tým nepriznal daň v takej výške, ako mal. S týmto pritom podľa žalovaného súvisí aj výpoveď svedkyne X. dňa 22.8.2019, ktorá bola tiež prítomná na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 (ako zamestnanec sťažovateľa).

46. I napriek vyjadreniu D. O., že colníci v čase miestneho zisťovania mali komunikovať aj so N. X., táto to vo svojej svedeckej výpovedi poprela. D. O. si nepamätala, že na prevádzke boli dve tlačiarne a svedkyňa X. 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 funkcionalitu „Hotovosť*“ a prijali na ne tržbu. Tento krok odôvodňovali nedopatrením, resp. tým, že to mohol urobiť niekto iný na ich konto.

47. 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 D. O. 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 G.. F. X.“. 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“.

48. 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.

49. Žalovaný sa osobitne ohradil voči pokusom sťažovateľa redukovať význam miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017, a to z dôvodu jeho časového odstupu od preskúmavaného zdaňovacieho obdobia. Uviedol, že pri tomto miestnom zisťovaní obsluha žalobcu vydala zákazníkovi falošný doklad 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 tlačiarni nie sú zaevidované vo fiskálnej pamäti.

50. 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 G.. X. 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.

51. Žalovaný ďalej odkázal na závery technického zisťovania spočívajúce v tom, že originály falošných dokladov 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.

52. 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.

53. V súvislosti s argumentáciou sťažovateľa, že mu nebolo preukázané prijímanie platieb v zdaňovacom období, 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 nie je možné prijať vo všeobecnosti záver, že na doklady Hotovosť* boli prijímané tržby, je v pomere k zisteným dôkazom irelevantné až absurdné.

54. Žalovaný uviedol, že za zdaňovacie obdobie december 2016 bolo identifikovaných niekoľko pravých dokladov a nemalé množstvo falošných dokladov, ktoré mali simulovať fiskálne doklady, a ktoré boli vytlačené cez nefiskálne zariadenie. 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 tak detailné zisťovanie ako sa uskutočnilo dňa 23.10.2017.

55. 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.

56. 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 funkcionalitu, ktorá pôvodne v systéme nebola a ani nie je potrebná na riadne fungovanie elektronickej registračnej pokladnice.

57. 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 funkcionalita Hotovosť* preukázateľne používaná bola a boli cez ňu tlačené simulované daňové doklady.

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

IV. Konanie na kasačnom súde
59. Najvyšší správny súd 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.

60. 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.

61. 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.

62. 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
63. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

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

66. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

67. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

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

71. Podľa § 60 odsek 1 daňového poriadku, zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený, ak so zreteľom na jeho pomer k veci alebo k účastníkovi konania možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti.

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

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

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

75. Podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku (posledná veta), ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu

76. Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov - v znení účinnom do 30.6.2019 - na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov môže prezident finančnej správy na návrh riaditeľa daňového úradu zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta daňového úradu; pobočky daňového úradu zriaďuje a zrušuje

prezident finančnej správy so súhlasom ministra financií Slovenskej republiky. Pobočka daňového úradu a kontaktné miesto daňového úradu sú organizačnou zložkou daňového úradu. Podľa § 5 ods. 1 uvedeného zákon, daňový úrad vykonáva pôsobnosť v územnom obvode kraja, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

77. Podľa § 10 zákona č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov - v znení účinnom do 30.6.2019 - Colný úrad Bratislava na celom území Slovenskej republiky plní tieto úlohy: a) vydáva záväzné informácie o nomenklatúrnom zatriedení tovaru a záväzné informácie o pôvode tovaru, b) rozhoduje v konaní o certifikácii elektronickej registračnej pokladnice podľa osobitného predpisu, c) vykonáva technickú expertízu elektronickej registračnej pokladnice.

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

79. 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 certifikácií vykonáva Colný úrad Bratislava.

80. 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 alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici odovzdať kupujúcemu pokladničný doklad okrem kópie pokladničného dokladu ihneď po jeho vytlačení v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici [...].

81. 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

82. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

83. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalovaného rozhodol kasačný súd rozsudkom sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024, a to vo veci týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia pre DPH za mesiac august 2015. Rovnako ako v tejto veci aj rozsudkom sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024 kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa, pričom kasačný súd poukazuje vo svojom rozhodnutí práve aj na rozsudok správneho súdu č. k. PO- 1S/100/2020-290 zo dňa 05. októbra 2023, ktorý je predmetom posúdenia v tomto kasačnom konaní. S poukazom na skutkovú totožnosť oboch vecí, nastolené právne otázky, a tiež totožný obsah sťažnostných námietok, kasačný súd vzhliadol dôvod na postup podľa § 464 ods. 1 SSP a poukazuje na rozsudok sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024, z ktorého vybral podľa potreby nižšie citované body odôvodnenia, pričom argumentácia ohľadom zdaňovacieho obdobia august 2015 je právne relevantná aj pre v tejto veci posudzované zdaňovacie obdobie.

84. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal, že správny súd nekriticky prevzal závery orgánov verejnej správny ohľadom príslušných skutkových zistení, na niektoré závery svedeckých výpovedí správne orgány neprihliadali, resp. tieto hodnotili selektívne. Túto námietku považoval kasačný súd za nedôvodnú. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku k dostatočnosti preukázania skutkových okolností veci uviedol: „59. [...] Správny súd zdôrazňuje, že vykonané dôkazy je potrebné hodnotiť

vo vzájomných súvislostiach ako ucelenú reťaz vzájomne sa doplňujúcich zistení. Výpovede svedkov nie je možné hodnotiť ako objektívne pre ich zamestnanecký vzťah k žalobcovi, čoho dôkazom sú podstatné odlišnosti vo výpovedi zamestnankyne žalobcu D. O. 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 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 tlačiarni (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“.

85. Z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024:

„99. Naviac k uvedenému kasačný súd dopĺňa, že i z ďalšieho rozhodnutia správneho súdu v obdobnej veci tých istých účastníkov konania (pozn.: na ktorý správny súd v napadnutom rozsudku nepoukazoval, ale ktorý je kasačnému súdu známy - k tomu pozri bod 65. vyššie) - konkrétne rozsudok správneho súdu - sp. zn. PO-1S/85/2020 (body 40. až 42.), s ktorým sa kasačný súd stotožňuje a na ktorý týmto poukazuje, vyplýva podrobné odôvodnenie toho, prečo hodnotenie dôkazov orgánmi verejnej správy je potrebné a možné vyhodnotiť ako správne. Keďže dôkazná situácia bola v súdenej veci a vo veci, o ktorej rozhodol správny súd rozsudkom sp. zn. PO- S1/85/2020 (daň z príjmu sťažovateľa - rok 2015) podobná [pozn.: nie identická], kasačný súd preberá uvedené body do odôvodnenia tohto rozsudku a poukazuje na ich primeranú relevanciu aj vo vzťahu k námietkam sťažovateľa v tomto kasačnom konaní: „40. Správny súd vzhliadol 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, keďže podľa neho mali byť zohľadnené iba tiež časti výpovedí svedkov, ktoré sa správcovi dane hodili, dôkazom o čom má byť aj to, že žalovaný napadnutým rozhodnutím rozhodol odlišne od svojho skoršieho rozhodnutia v tejto veci. Podľa žalobcu, žalovaný svojim skorším rozhodnutím zrušil prvé rozhodnutie správcu dane, ktoré bolo založené iba na záveroch technickej expertízy ERP, z dôvodu, že táto technická expertíza bola nedostatočným dôkazom, preto podľa žalobcu žalovaný nariadil správcovi dane doplniť dokazovanie výsluchom svedkov, avšak už pri druhom rozhodovaní napadnutým rozhodnutím, žalovaný podľa žalobcu technickú expertízu považuje paradoxne za postačujúci dôkaz, odhliadnuc od. výpovedí svedkov, ktorých vykonanie vo vyrubovacom konaní žalobca považuje za nezákonné. Uvedené, podľa žalobcu, paradoxné opozitné stanoviská žalovaného, sú následkom výmeny personálneho obsadenia žalovaného a v snahe naplniť štátny rozpočet prostredníctvom žalobcu, keďže má majetok. V uvedenej súvislosti, správny súd v prvom rade podotýka, že uvedené námietky neboli a logicky ani nemohli byť odvolacími námietkami, s ktorým by sa mal možnosť žalovaný vysporiadať v žalobou napadnutom rozhodnutí, keďže v čase podávania odvolania žalobcom samozrejme nebolo možným predvídať aké bude rozhodnutie žalovaného a toto konfrontovať so skorším rozhodnutím žalovaného v tejto veci. Z uvedeného dôvodu správny súd ani nemôže preskúmať, či vysporiadanie sa s touto námietkou žalovaným by bolo alebo nebolo zákonným, a preto túto žalobnú námietku správny súd považuje iba za súčasť propagačnej argumentácie žalobcu, majúcej za cieľ posilniť jeho presvedčenie o nezákonnosti rozhodnutia žalovaného. Avšak v uvedenej súvislosti sa žiada správnemu súdu uviesť, že preskúmaním dôvodov v poradí prvého rozhodnutia žalovaného v tejto veci, ktorým žalovaný vrátil vec správcovi dane na opätovné konanie a rozhodnutie je zrejmým, 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 tvrdí 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 napravili procesné pochybenia a žalobca aby mohol kladením otázok svedkom obhajovať svoj záujem. Žalovaný totižto svoje prvé rozhodnutie zdôvodnil tým, že je potrebné opätovne vypočuť svedkyňu O., pretože

pri jej vypočutí počas miestneho zisťovania žalobca nebol prítomný a nemohol jej klásť otázky; preto, že správca dane neprijateľne zovšeobecnil vyjadrenia svedkyne O. 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 je nepochybným, že postoj žalovaného voči žalobcovi nebol tendenčným a žalobcu poškodzujúcim, práve naopak, žalovaný tým umožnil žalobcovi klásť svedkom otázky tak, aby sa prípadne vyvinil alebo aby aspoň vysvetlil na ťarchu mu kladené zistenia technickou expertízou. Okrem toho, vzhľadom na vyššie uvedené závery, podľa ktorých vykonanie výsluchov svedkov správcom dane vo vyrubovacom konaní v okolnostiach veci nebolo nezákonným a teda technická expertíza, aj keď je dôkazom nosným, ale nie jediným. Vzhľadom na uvedené, podľa správneho súdu, postup a rozhodovanie žalovaného nevykazuje znaky nekonzistentnosti ani zaujatosti voči žalobcovi, ako sa žalobca domnieva.

41. Ohľadne žalobnej námietky, že nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval prítomnosť druhej (nefiskálnej) tlačiarne na prevádzke žalobcu, na ktorej by mali byť tlačené falošné pokladničné bloky s dodatkom žalobcu, že jeho zamestnanci svojimi výpoveďami mali jednoznačne vyvrátiť jej existenciu, čo však žalovaný, podľa žalobcu nezohľadnil, správny súd uvádza, že žalovaný sa tejto námietke venoval. Žalovaný uviedol, že prítomnosť druhej tlačiarne na prevádzke žalobcu bola preukázaná jednako pri miestnom zisťovaní 23.10.2017, kedy bola druhá tlačiareň zhabaná; jednako je táto tlačiareň zachytená vo fotodokumentácii, ktorá sa nachádza na CD nosiči v prílohe technickej expertízy; jednako tým, že pri technickej expertíze boli v pamäti ERP zistené mnohopočetné kópie kompletného vyobrazenia falošných blokov dokonca s napodobením ochranného znaku MF, ktoré kompletné vyobrazenia sa podľa vyjadrenia aj servisného technika uchovávali iba ak sa jednalo o doklad, ktorý bol aj reálne vytlačený (pri zadaní na tlač, ale nevytlačení sa neuchovávala kópia jeho kompletného vyobrazenia, iba sa doklad zaznamenal poradovým číslom v zozname zadaných dokladov), pričom podľa technickej expertízy falošné doklady boli tlačené na nefiskálnej tlačiarni, ktorá teda musela existovať a napokon žiadny zo zamestnancov žalobcu síce nepotvrdil, ale ani vyslovene nevyvrátil existenciu druhej tlačiarne na prevádzke žalobcu. [...] Na tomto mieste správny súd opakovane dáva žalobcovi do pozornosti, že pri hodnotení dôkazov správny orgán tieto nehodnotí iba izolovane, ale aj v ich vzájomných logických súvislostiach prihliadajúc pri tom aj na okolnosti ich vykonania, vo svetle ktorých správny orgán vyhodnocuje napríklad dôveryhodnosť dôkazu, jeho váhu, či jeho súzvuk s inými vykonanými dôkazmi. V danom prípade, ako už aj bol správny súd uviedol, výpovede zamestnancov žalobcu mohli byť skreslené či neúplné nie len v dôsledku časového odstupu medzi uskutočnením činností o ktorých vypovedali a samotným ich výsluchom, ale treba mať na pamäti, že v danom prípade je tu prítomná aj obava z možnej trestnoprávnej zodpovednosti za nezákonné konanie alebo za napomáhanie k nemu, vzhľadom na okolnosti ktoré obstojí názor žalovaného, že výpovede zamestnancov žalobcu mohli byť poznačené aj ich strachom či obavou z dôsledkov, v dôsledku ktorom je tak potrebné vnímať aj ich dôveryhodnosť v kontexte s inými explicitnými dôkazmi.

42. Správny súd má za nedôvodnú aj námietku žalobcu o zjavnej kolízii, prípadne až rozpore medzi výpoveďami svedkov na jednej strane a závermi správcu dane a žalovaného na strane druhej, tak ohľadne otázky používania funkcie ERP „Hotovosť*“, ako aj ohľadne žalobcom tvrdeného nepreukázania faktického prijímania tržby a vydávania zákazníkom falošných pokladničných blokov v rozhodnom zdaňovacom období roku 2015, ktoré skutočnosti mali byť podľa žalobcu výpoveďami svedkov, t.j. jeho zamestnancov vyslovene popreté a teda odporujú záveru žalovaného o ich preukázaní. [...] Pokiaľ ide o používanie funkcionality ERP s označením „Hotovosť*“ aj k tejto otázke bolo vzhľadom na posudzované zdaňovacie obdobie správcom dane vzaté do úvahy vypočutie celkovo šiestich zamestnancov žalobcu ([...]), pričom štyria z týchto svedkov (O., X., X. a F.) uviedli, že oni si nepamätajú alebo nepoužívali funkciu „Hotovosť*“, nevedeli na čo slúžila a ani nevedeli alebo si nevšimli, žeby ju používal iný zamestnanec žalobcu; jedna svedkyňa [...] najprv pri miestnom zisťovaní uviedla, že funkciu „Hotovosť*“ používala a používali ju aj iní zamestnanci, no pri opakovanom jej vypočutí výpoveď zmenila s tým, že túto funkciu nepoužívala a počas miestneho zisťovaniu ju použila iba preto lebo bola v strese z množstva zákazníkov a jedna svedkyňa (P.) explicitne potvrdila, že tak ona, ako aj iní zamestnanci žalobcu používali na ERP funkciu „Hotovosť*“. Z uvedeného je zrejmým, že sa opäť nezakladá na pravde tvrdenie žalobcu, žeby svedkovia jednoznačne vyvrátili používanie funkcie „Hotovosť*“ na ERP, keďže nadpolovičná väčšina z vypočutých svedkov sa vyjadrila, že si nepamätá alebo si nevšimli alebo nevedeli o jej používaní, čo v konečnom dôsledku určite neznamená ani jednoznačné potvrdenie, ale ani jednoznačné popretie tejto skutočnosti, ako to tvrdí žalobca. Následne sa k tomuto záveru pridáva jednoznačné vyjadrenie jednej svedkyne, ktorá explicitne potvrdila používanie tejto funkcie tak u seba ako aj u ostatných zamestnancov a napokon výpoveď svedkyne ktorá zmenila svoju výpoveď

v tomto smere z explicitného potvrdenia používania funkcie „Hotovosť*“ až po jej neisté a diskutabilné popretie, so zohľadnením okolností tejto poslednej výpovede (moment prekvapenia a nedostatok času na prešpekulovanie odpovede; výpoveď s časovým odstupom po zvážení všetkých okolností a možných dôsledkov a pod.). Pre konečné vyhodnotenie svedeckých výpovedí však, aj podľa žalovaného bolo dôležitým to, že ani jeden zo svedkov nepoprel existenciu funkcie „Hotovosť*“ na ERP, ktorá sa tak na ERP musela nachádzať, keďže aj tí svedkovia, ktorí uvádzali, že si nepamätajú alebo si nevšimli jej používanie uviedli, že nevedia na čo táto funkcia slúžila alebo mala slúžiť, teda minimálne o jej existencii mali vedomosť, no nevedeli na čo slúži alebo by mala slúžiť. Vzhľadom k uvedenému a v kontexte s výpoveďou servisného technika, ktorý potvrdil, že on nenainštaloval do ERP funkciu „Hotovosť*“ avšak, že by ju vedel nainštalovať aj iný subjekt, ktorý mal k ERP prístup, ako aj v kontexte so zisteniami technickej expertízy, že z kópií vyobrazených falošných blokov je zrejmé, že boli generované cez zmienenú funkciu, čo bolo napokon verifikované aj pri miestnom zisťovaní, kedy použitím funkcie „Hotovosť*“ bol 2x vytlačený falošný blok, ktorý nebol zaznamenaný vo fiskálnej pamäti systému, čím sa len potvrdil účel a zmysel používania tejto funkcie v ERP, možno zhodne so žalovaným uzavrieť, že funkcia „Hotovosť*“ sa na ERP nepochybne nachádzala, čo nepoprel ani žalobca, keďže vo svojej argumentácii ani nepopiera jej existenciu iba sa snaží preukázať, že sa nepoužívala, avšak jednako na základe explicitnej výpovede dvoch svedkov v spojení so zisteniami technickej expertízy, žalovaný objektívne uveriteľne uzavrel, že táto funkcia sa aj používala a to s účelom obchádzať priznanie tržieb. Vzhľadom k uvedenému má správny súd za to, že v napadnutom rozhodnutí žalovaným konštatovaný záver, je v súlade s vykonaným a komplexne vyhodnoteným dokazovaním a nie je založený iba na nepodložených dojmoch či domnienkach žalovaného, ako sa to snaží prezentovať žalobca. Na margo námietky 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 aj vytlačené, ako aj na základe výpovede svedkov, že za vytlačený blok vždy prijímali od zákazníkov tržby, čo bolo opätovne potvrdené aj pri miestnom zisťovaní, žalovaný teda uzavrel, že logicky žalobca tržbu prijímal. V súvislosti s uvedeným správny súd dodáva, 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. 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 zákazníkov vždy vydali pokladničný blok. 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 jednako zo záveru technickej expertízy, podľa ktorej nájdené kópie úplného vyobrazenia falošných pokladničných blokov svedčia o tom, že museli byť aj reálne vytlačené a jednako použitím formálnej logiky, že zamestnanci žalobcu asi netlačili tieto bloky iba pre nič za nič a dokonca aj s napodobnením ochranného označenia MF, aby boli na nerozoznanie. Napokon, ak by tomu tak nebolo a zamestnanci žalobcu by zákazníkom nevydávali pokladničný doklad, žalobca by bol zodpovedný aj za porušenie cit. § 8 ods. 1 zákona o ERP, resp. je zodpovedný za jeho porušenie aj v prípade, ak boli zákazníkom vydávané falošné pokladničné doklady. Záverom k tomuto bodu, správny súd na margo tvrdenia žalobcu, že nebolo preukázané, žeby on zasiahol do ERP, uvádza, že účelom daňovej kontroly v predmetnej veci nebolo skúmať, či došlo alebo nedošlo k pozmeňovaniu údajov v ERP alebo kontrolnom zázname, ale účelom bolo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane z príjmu za zdaňovacie obdobie roku 2015.“ [pozn. kasačného súdu: prevzatý text krátený] [k námietke neprihliadania, resp. nesprávneho hodnotenia konkrétnych svedeckých výpovedí, k námietke irelevancie niektorých svedeckých výpovedí vzhľadom na ich „časovú diskontinuitu“]“

86. Pokiaľ sťažovateľ poukázal na svedecké výpovede (svedkyňa O., svedkyňa X., svedkyňa D., svedkyňa O. a svedkyňa X.) a tvrdil, že tito vyvrátili zistenia žalovaného o používaní funkcie Hotovosť*, kasačný súd uvádza, že výpovede svedkýň O., X., D. a O. pre účely rozhodovania správneho orgánu vo veci DPH sťažovateľa za príslušný mesiac, t.j. pre účely tohto konania, neboli použité. Svedkyňa X. počas svojho výsluchu 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. Uvedené teda podľa názoru kasačného súdu určite nie je možné vnímať ako priamy dôkaz toho, že táto svedkyňa výslovne vyvrátila používanie funkcie Hotovosť* v prevádzke sťažovateľa.

87. V súvislosti s týmto najvyšší správny súd upriamuje pozornosť na výsluchy svedkov U., C. a P., na ktoré poukázal sťažovateľ v kasačnej sťažnosti. Z týchto svedeckých výpovedí je vo vzťahu k posudzovanej veci relevantná výpoveď svedkyne P., ktorá uviedla, že pri účtovaní používala položku „Hotovosť“ aj „Hotovosť*“, resp. že tak robili aj jej kolegovia. Svedkyňa potvrdila samotné používanie funkcionality Hotovosť*, pričom používanie tejto funkcie potvrdila nielen vo vzťahu k sebe, ale aj vo vzťahu k svojim kolegom. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že z technickej expertízy vyplýva, že na ERP zariadení sťažovateľa sa funkcia Hotovosť* používala od 30.06.2008 do 23.10.2017,

88. Z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024:

„109. Kasačný súd napokon v tomto kontexte poukazuje aj na právny názor vyslovený správnym súdom vo veci sp. zn. PO-3S/25/2020, podľa ktorého „[...] 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.“ [...].
110. Tu kasačný súd dopĺňa, že ak sťažovateľ namietal, že výpovede svedkov U., C. a P. sú v súdenej veci irelevantné, keďže v ich prípade existuje „časová diskontinutia“ vo vzťahu k rozhodnému zdaňovaciemu obdobiu (august 2015), a to z dôvodu, že tomto čase nemali pracovať pre sťažovateľa, čo však minimálne vo vzťahu k svedkyni P. ani neplatí (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie), kasačný súd sa z vlastnej iniciatívy oboznámil s výpoveďami svedkov, ktorí v auguste 2015 pre sťažovateľa pracovali (X. a F.), a ktorých správca dane riadne vypočul. Zistil pritom, že títo vo svojich výpovediach zistenia a závery orgánov verejnej správy kvalifikovaným a relevantným spôsobom nevyvrátili závery správcu dane, a to najmä v kontexte iných vykonaných dôkazov. Svedkyňa X. síce uviedla, že funkciu Hotovosť* nepoužívala, zároveň však uviedla, že účty vystavovala pod menom „N.“ a „N.“. K menám „N.“ a „N.“ sa pritom podľa technickej expertízy viažu platby v režime Hotovosť* v súhrne v sume viac ako 370.000 Eur. Nevedela potvrdiť, či bol z tlačiarne na prevádzke sťažovateľa vytlačený doklad Hotovosť*, a nevšimla si, či by na niektorom doklade odovzdanom zákazníkovi bol údaj Hotovosť*. Svedok F. vo svojej výpovedi nevedel jednoznačne uviesť, či používal funkciu Hotovosť aj Hotovosť*, vedel potvrdiť len to, že vždy blokoval „na hotovosť“. 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).
111. 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/100/2020 (o. i. body 57., 59. a 60.) odôvodnil, prečo sú v konkrétnostiach súdenej 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.
112. 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 - podľa sťažovateľa - dôkazy hodnotiť selektívne, resp. že tieto závery správny súd len nekriticky prevzal bez ich hodnotenia vo vzájomných súvislostiach. Ak sťažovateľ namietal, že vo veci mali svedkovia U., C. a P. svedčiť v jeho prospech, z týchto svedkov vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu, ktoré je predmetom tohto konania, bola ako svedecká výpoveď použitá len výpoveď svedkyne P.. Toto znamená, že predmetná námietka sťažovateľa je v vo vzťahu k tvrdeniam týkajúcim sa svedkov U. a C. bez ďalšieho irelevantná. 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. Závery 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 D. O. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017, relevancia tohto vysvetlenia ako podkladu pre nové rozhodnutie vo veci - po zrušení skoršieho prvostupňového rozhodnutia žalovaným]“

89. Sťažovateľ namietal, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí odkazuje na vyjadrenie D. O. v zápisnici z miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017, avšak v rozhodnutí, ktorým zrušil prvé rozhodnutie správcu dane vo veci, sám uviedol, že toto vyhlásenie nie je postačujúce pre záver v kontexte § 24 ods. 3 a § 63 ods. 2 daňového poriadku. Sťažovateľ vytýkal, že v rámci nového konania vo veci (predmet súdneho prieskumu) sa od svojho skoršieho názoru v uvedenom smere odklonil.

90. Z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024:

„114. Na túto námietku správny súd všeobecne reagoval napr. v bode 61. napadnutého 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, 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 D. O. 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.
115. Kasačný súd uvedené naviac opäť verifikoval, keď zistil, že v rozhodnutí žalovaného č. 101223055/2019 zo dňa 22.05.2019, ktorým bolo zrušené skoršie prvostupňové rozhodnutie správcu dane vo veci je - okrem iných - uvedené, že vyjadrenie D. O. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 nepovažuje za dostatočné; že „Vyjadrenie pracovníčky D. O., prítomnej pri miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017, nie je dostatočným dôkazom pre vyrubenie rozdielu dane za august 2015.“. Zároveň sa v predmetnom rozhodnutí žalovaného uvádza potreba doplnenia dokazovania a požiadavka dostatočného zistenia skutkového stavu, keď žalovaný aj špecifikoval, aké úkony je potrebné vo veci realizovať, keď k doplneniu dokazovania v príslušnom smere aj došlo.
116. Ako to vyplýva z rozhodnutia žalovaného (bod 115. vyššie), dôvodom pre zrušenie skoršieho rozhodnutia správcu dane vo veci bola práve primárne potreba doplnenia dokazovania ku skutkovej stránke veci, resp. odstránenie pochybení, ktorých sa správca dane pôvodne dopustil (napr. aj telefonická komunikácia s colníkmi vo veci technickej expertízy namiesto nariadenia ústneho pojednávania a pod.).
117. Sťažovateľ sa potom mýli, ak má za to, že skoršia požiadavka žalovaného na doplnenie dokazovania - o. i. - aj výsluchom D. O. ako svedka a následné nepoužitie tejto výpovede v tomto konaní (zdaňovacie obdobie - august 2015) znamená, že skutkové okolnosti veci neboli, resp. nemohli byť zistené dostatočne, príp. to, že vyjadrenie D. O. z miestneho zisťovania uskutočneného dňa 23.10.2017 je právne irelevantné, ak pôvodné prvostupňové rozhodnutie bolo zrušené z dôvodu, že D. O. sťažovateľ na miestnom zisťovaní nemohol klásť otázky. Toto bolo reparované práve tým, že tento podklad sa doplnil o ďalší, a to o svedeckú výpoveď D. O., 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: T. J., H. D., N. X., U. P. a Q. F.. Vypočul tiež G.. X. (zástupcu spoločnosti, ktorá ERP sťažovateľovi dodala) a uskutočnil výsluch colníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu. [k tomu pozri str. 66 až 104 prvostupňového rozhodnutia] Správca dane teda pre účely tohto zdaňovacieho obdobia z výsluchu D. O. ako svedkyne nevychádzal, keď táto sa zamestnankyňou sťažovateľa stala až k 01.09.2015 (pozn.: zdaňovacie obdobie tvoriace predmet tohto konania je august 2015) - k tomu pozri aj bod 115. tohto rozsudku. Závery z miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017 (a to aj v podobe vysvetlenia poskytnutého D. O.) sú však naďalej relevantné (k tomu pozri str. 25 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 výsluch/vysvetlenie poskytnuté D. O. 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 ozrejmenie 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. 118. Kasačný súd preto dospel k záveru, že orgány verejnej správy nepochybili, ak z vyjadrenia D. O. (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 tlačiarní, resp. existencie nefiskálnej tlačiarne na prevádzke sťažovateľa ako predpokladu toho, že falošné pokladničné doklady naozaj boli tlačené]“

91. Sťažovateľ namietal, že správny súd nesprávne právne vyhodnotil otázku existencie nefiskálnej tlačiare v rámci prevádzky sťažovateľ. 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) neznamenala, že tam takáto tlačiareň bola aj v rozhodnom čas, pričom navrhol správnemu súdu vykonať zápisnice z výsluchu týchto svedkov, pričom napadnutý rozsudok sa s týmto jeho návrhom žiadnym spôsobom nevysporiadal.

92. Z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024:

„120. Kasačný súd s cieľom poskytnutia čo najadresnejšej reakcie na kasačnú námietku sťažovateľa ohľadom výsluchov svedkov k počtu tlačiarní 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 august 2015).
121. Najvyšší správny súd nerozporuje, že niektorí svedkovia uviedli, že sťažovateľ mal disponovať jednou tlačiarňou (svedkovia X., D., X., U., P.), resp. že v prevádzke sťažovateľa sa nachádzala jedna tlačiareň, avšak odpovede iných svedkov boli nejednoznačné. Svedok C. sa pri položenej otázke k počtu tlačiarní nevyjadril - uviedol, že v prevádzke bola jedna pokladňa (resp. počítač). Svedkyňa O. uviedla, že si myslí, že bola jedna tlačiareň, ale správnosť svojej odpovede nevedela jednoznačne potvrdiť, keďže v rozhodnom čase pracovala vo viacerých zamestnaniach. Svedkovia F. a O. uviedli, že to bola zrejme jedna tlačiareň, ak si dobre pamätajú, t. j. ich odpoveď nebola jednoznačná. Svedok Q. si na počet tlačiarní nevedel spomenúť, aj svedkyňa Q. F. v rámci svojej výpovede uviedla, že nevie povedať, či tam bola jedna tlačiareň alebo dve. Bez konštatovania počtu tlačiarní, ktoré mali byť v prevádzke sťažovateľa, resp. s uvedením, že si na to nepamätajú, odpovedali na položenú otázku aj svedkovia M. a O.. Podstatným v súdenej veci sú pritom práve tri svedecké výpovede: X., P. a F., keďže jedine tieto svedecké výpovede použil správca dane ako dôkaz vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu august 2015 (daň z pridanej hodnoty) - predmet konania. Svedkovia X. a P. v rámci svojich výpovedí uviedli, že na prevádzke sa mala nachádzať jedna tlačiareň, kým svedok F. uviedol, že to zrejme bola jedna tlačiareň, ak si dobre pamätá. Akokoľvek teda sťažovateľ v kasačnej sťažnosti (bod 13.) brojil proti tomu, že zo svedeckých výpovedí - v celkovom počte 13 - malo jednoznačne vyplynúť, 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 augustu 2015 a podľa kasačného súdu je tento záver sťažovateľa naviac nesprávny, keď takýto jednoznačný záver z ním označených svedeckých výpovedí (relevantných vo vzťahu k augustu 2015) ani nevyplýva (i keď dvaja svedkovia vyhlásili, že v na prevádzke sťažovateľa sa mala nachádzať jedna tlačiareň). Z príslušných svedeckých výpovedí sa potom síce môže javiť, že na prevádzke sťažovateľa bola len jedna tlačiareň, avšak v uvedenom kontexte poukazuje kasačný súd aj na iné dôkazy, a to najmä na dôkazy technickej povahy. V súvislosti so samotnými svedeckými výpoveďami 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.
122. 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 možnej participácie na nezákonnej aktivite,

zmena pracoviska svedkov a pod. a nadväzujúca neurčitosť 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 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 tlačiarni (čo tiež vyplynulo z vykonanej technickej expertízy). Túto skutočnosť napokon potvrdilo aj miestne zisťovanie, pri ktorom boli zaistené dve tlačiarne (fiskálna a nefiskálna), pricˇom obe boli funkčne spojené s ERP, čo bolo aj riadne zdokumentované.“.

123. 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).

124. Technickou expertízou bolo zistené, že doklady v režime Hotovosť* 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 obratov evidovaných vo fiskálnej tlačiarni. Pri tlači falošného pokladničného dokladu bol tento vytlačený cez nefiskálnu tlačiareň a nebol započítaný do obratov evidovaných vo fiskálnej tlačiarni. Z technickej expertízy tiež vyplynulo, 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 ochrannej známky MF SR s cieľom, aby obsahoval všetky znaky pokladničného dokladu podľa § 8 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z.

125. 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 august 2015, 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 G.. X. (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.

126. V tomto zmysle je potom bez väčšej relevancie záver sťažovateľa, že nájdenie nefiskálnej tlačiarne v jeho prevádzke počas miestneho zisťovania dňa 23.10.2017 neznamená, že tam tá, príp. taká tlačiareň bola aj v spornom zdaňovacom období (august 2015), 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 auguste 2015 (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 súdenej veci uprednostnený technický - expertný dôkaz pred výpoveďami svedkov, ktorí si spravidla ani nepamätali presný počet tlačiarní, ich výpovede v uvedenom zmysle boli neurčité (k tomu pozri aj bod 121. vyššie) a pod. Správny súd sa pritom k pomerovaniu dôkazov a k ich vzájomnému hodnoteniu vyjadril (k tomu pozri napr. body 59. a 60. rozsudku správneho súdu sp. zn. PO-1S/100/2020 a body 61. a 63. rozsudku správneho súdu sp. zn. PO-3S/30/2020), pričom tieto úvahy správneho súdu kasačný sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nenapáda.

127. 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 naviac 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. Naviac, nie je možné opomenúť, že na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 takáto nefiskálna tlačiareň naozaj v prevádzke sťažovateľa fyzicky zistená bola.
128. 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 auguste 2015 (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) nevylučujú, 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 výpoveď svedka F., ktorý si nepamätal, či bola na prevádzke jedna tlačiareň (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 súdenej 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 súdenej 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 súdenej veci preukázané nielen samotnou technickou expertízou, ale aj miestnym zisťovaním dňa 23.10.2017.
129. 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 tlačiarni, 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 (august 2015), 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 auguste 2015 v prevádzke sťažovateľa preukázaná nebola.
130. 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]“

93. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne právne posúdil, či reálne došlo k poskytnutiu zdaniteľných plnení, za ktoré mal sťažovateľ získať tržby ustálené orgánmi verejnej správy ako tržby na základe falošných pokladničných dokladov. Podľa názoru sťažovateľa nebolo orgánmi verejnej správy preukázané, že sťažovateľ poskytoval zdaniteľné plnenia tretím osobám a v nadväznosti na to ani prijatie odplaty od týchto osôb za takto poskytnuté tovary/služby.

94. Z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024:

„132. Kasačný súd - stotožniac sa s orgánmi verejnej správy a správnym súdom - dospel k záveru, že pri vzájomnom hodnotení dôkazov je nesporné, že tlač nefiskálnych dokladov bola zo strany sťažovateľa uskutočňovaná za účelom prijímania tržieb, ktoré sa však následne neobjavili vo fiskálnom režime elektronickej registračnej pokladnice, t. j. Predstavujú nepriznané tržby. Na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 bol zistený spôsob, ako sa takéto úkony v rámci prevádzky sťažovateľa realizovali, keď počas kontrolných nákupov realizovaných colníkmi, týmto boli vydané falošné pokladničné doklady (Hotovosť*), na základe ktorých následne sťažovateľ prijal od colníkov peňažné plnenie. Toto peňažné plnenie nebolo zachytené vo fiskálnej pamäti ERP systému.
133. Aj podľa názoru kasačného súdu nie je z právneho hľadiska nevyhnutné, aby orgán verejnej správy dokazoval daňovému subjektu poskytnutie zdaniteľného plnenia a prijatie odplaty za takéto plnenie vo vzťahu ku každému jednému falošnému pokladničnému dokladu (Hotovosť*) - cca 147 tisíc pokladničných dokladov za všetky zdaňovacia obdobia (vrátane zdaňovacieho obdobia relevantného pre toto konanie). Toto by sa nepochybne priečilo účelu zákona a ochrane verejných záujmov, ktoré orgány verejnej správy aj v týchto konania sledujú. Takýto dôkazný štandard naviac od správneho orgánu nevyžaduje ani zákon. Súbor dôkazov a ich vzájomné hodnotenie (osobitne s prihliadnutím na zachytený modus operandi sťažovateľa preukázaný dňa 23.10.2017) - podľa názoru kasačného súdu - dostatočne odôvodňujú závery správnych orgánov o tom, že predmetné plnenia (na základe falošných pokladničných dokladov) sťažovateľ aj reálne prijal. V tomto zmysle potom podľa kasačného súdu orgány verejnej správy aj uniesli súvisiace dôkazné bremeno.
134. Sťažovateľovi správca dane svoje pochybnosti týkajúce sa jeho daňového priznania, resp. súvisiacich podkladov odkomunikoval ešte v priebehu daňovej kontroly (pozn.: čo sťažovateľ ani nespochybňoval a meritórne sa proti týmto záverom bránil). Správca dane sťažovateľa oboznámil s dôkazmi a zisteniami, ktoré spochybňujú správnosť, pravdivosť, resp. úplnosť ním predložených dokladov pre účely určenia daňovej povinnosti, resp. nadväzujúcej daňovej kontroly. Správca dane na základe vykonaných dôkazov prezentoval, že sťažovateľ mal aj iné príjmy - nezahrnuté do daňového priznania za sledované zdaňovacie obdobie. V konaní orgány verejnej správy preukázali, že sťažovateľ mal technicky uspôsobené zariadenie na vydávanie nefiskálnych pokladničných dokladov (Hotovosť*), ako aj to, že tieto reálne tlačil (čo vyplýva napr. aj technickej expertízy). Najmä z kontrolných nákupov colníkov (ale aj z ďalších dôkazov - k tomu pozri toto odôvodnenie ďalej) pritom vyplynulo, že predmetné doklady zároveň tvorili základ pre prijatie peňažného plnenia od zákazníka, a to bez toho, aby sa následne toto peňažné plnenie objavilo v priznaných tržbách sťažovateľa (fiskálna pamäť). Takto dôkazmi podopreté pochybnosti správcu dane pritom sťažovateľ následne kvalifikovane nevyvrátil. V tejto súvislosti naviac kasačný súd podporne poukazuje na ustanovenie § 69 ods. 4 zákona o DPH, podľa ktorého „Každá osoba, ktorá, uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.“. Ak teda vo falošných pokladničných dokladoch (ako dokladoch o predaji) sťažovateľ DPH uviedol, čo preukázané je, potom mu vznikla povinnosť túto daň aj zaplatiť, a to priamo zo zákona. Priamo zo zákonného ustanovenia potom vyplýva prezumpcia poskytnutia služby (zdaniteľného plnenia), ak bol vystavený doklad a na ňom bol uvedený údaj o DPH, čo následne ex lege vedie aj k povinnosti túto daň zaplatiť.
135. V kontexte predmetnej námietky nie je tiež možné opomenúť, že všetci svedkovia za rôzne zdaňovacie obdobia (P., U., C., M., X., D., X., O., O., Q. F., Q., F. a O.) - a teda aj svedkovia, ktorí u sťažovateľa pracovali v roku v auguste 2015 (zdaňovacie obdobie relevantné v tomto konaní) - P., X. a F. - bez výnimky potvrdili, že doklady z ERP vždy odovzdávali zákazníkom a inkasovali následne na základe nich súvisiace tržby, čo nepochybne znamená, že to bolo aj za doklady vystavené v režime Hotovosť*, ktorých vydávanie vyplýva nielen zo svedeckých výpovedí, ale najmä z technickej expertízy, keďže táto dokazuje, že každý falošný doklad, ktorý sa uložil do systému v celom vyobrazení, musel byť vytlačený. V tejto súvislosti kasačný súd podporne poukazuje na § 8 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (v rozhodnom čase), podnikateľ je povinný po zaevidovaní tržby v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici odovzdať kupujúcemu pokladničný doklad okrem kópie pokladničného dokladu ihneď po jeho vytlačení v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici [...]. Uvedené potom predpokladá, že doklad o platbe (pokladničný doklad) je zákazníkovi vydaný po prijatí peňažného plnenia alebo bezprostredne pri prijatí peňažného plnenia od neho, keď tento doklad je zároveň potvrdením o kúpe tovarov a služieb, t. j. zároveň je dôkazom o poskytnutí predmetného plnenia zo strany daňového subjektu.
136. Uvedené parciálne závery potom znamenajú, že ak je preukázaná tlač falošných dokladov - o. i. - technickou expertízou a samotné používanie funkcie Hotovosť* výslovne potvrdili viacerí svedkovia,

príp. ich použitie nevylúčili, keď zároveň svedkovia potvrdili, že doklady vždy odovzdávali zákazníkom a vždy na základe nich inkasovali tržby, potom tieto doklady nepochybne zahŕňali doklady v režime Hotovosť, ale aj v režime Hotovosť*. 137. Naviac, tak, ako na to poukázali aj orgány verejnej správy, kontrolné nákupy realizované dňa 23.10.2017 predstavujú určitý - orgánmi verejnej moci zachytený - spôsob realizácie tejto činnosti sťažovateľom a i keď samé osebe by tieto nákupy a závery z miestneho zisťovania nemohli byť priamym dôkazom o tejto činnosti aj spätne (vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu tvoriaceho predmet tohto konania), vo svetle vykonaných dôkazov má kasačný súd za to, že skutkové závery orgánov verejnej správy a potvrdené správny súdom, sú súladné so zákonnými požiadavkami a sú vecne správne.
138. Ak sťažovateľ v ďalšom namietal, že v rámci hodnotenia dôkazov bolo opomenuté, že zamestnanci neidentifikovali rozdiely v závierkach, resp. v tržbách (k tomu pozri bod 16. kasačnej sťažnosti), tu je potrebné poukázať na to, že tak, ako bol ERP systém uspôsobený, umožňoval vytlačiť dve kategórie závierok (tzv. internú) - „Denný predaj, transakcie“, ktorá - ako to vyplýva z vykonaných dôkazov, zahŕňala aj tržby viažuce sa k tzv. falošným pokladničným dokladom (k tomu pozri zápisnicu z miestneho zisťovania, resp. technickú expertízu). Táto závierka však nie je totožná s riadnou fiskálnou (druhá kategória závierky), v ktorej sa tržby za falošné doklady nenachádzali. Z toho vyplýva, že medzi tzv. internou uzávierkou a hotovosťou odovzdávanou sťažovateľovi jeho zamestnancami nebol, resp. nemusel byť žiadny rozdiel, keď práve táto interná (nefiskálna) závierka zahŕňala prijaté platby v režime Hotovosť aj Hotovosť*. Bez ohľadu na uvedené je však v súvislosti s kasačnou námietkou sťažovateľa potrebné doplniť, že vypočutí svedkovia, ktorí u sťažovateľa pracovali v auguste 2015, uviedli, že tržby odovzdávali nie podľa dennej uzávierky, ale podľa stavu svojho používateľského konta, na ktorom boli zaevidované tržby pri použití Hotovosť aj Hotovosť*. Za mesiac august 2015 napr. svedok F. uviedol, že si závierku tlačil sám, ale nevie, či bola priebežná, fiskálna alebo nefiskálna (pozn.: pričom - ako je uvedené vyššie - v prípade nefiskálnej by táto zahŕňala aj platby v režime Hotovosť*). Aj v ďalšej časti výsluchu potvrdil, že nevedel, akú závierku si zvykol vytlačiť. Svedkyňa P. v súvislosti so závierkou uviedla, že si nepamätá, či jej tržba zvykla so závierkou sedieť a rovnako si nepamätala, či bola vytlačená jedna alebo dve závierky. Svedkyňa X. uviedla, že závierky nerobila. Ani tieto závery svedeckých výpovedí potom neindikujú to, čo z nich malo vyplývať podľa kasačnej sťažnosti (ako dôkazy v prospech sťažovateľa). Svedkovia si totiž nepamätali, aké závierky robili (keď jeden typ závierky - nefiskálna - dokonca zahŕňal okrem platieb Hotovosť, aj platby Hotovosť*), koľko ich bolo, dokonca uviedli, že peniaze neodovzdávali podľa dennej závierky, ale podľa stavu ich konta, na ktorom boli evidovaná aj kategória Hotovosť*), pričom ak odkazujúc na uvedené následne sťažovateľ argumentuje, že rozdiel v závierkach a tržbách zistený nebol, potom fakticky potvrdzuje, že platby boli od zákazníkov prijímané aj za Hotovosť*.
139. Podľa kasačného súdu - zo všetkých vyššie uvedených dôvodov - správny súd riadne overil skutkové zistenia správnych orgánov, týmto nič nevytkol a príslušné závery aprobuje týmto rozsudkom aj kasačný súd. Orgány verejnej správy dostatočne odôvodnili, prečo mali za preukázané, že falošné pokladničné doklady nachádzajúce sa v internej pamäti systému boli reálne vytlačené a že na základe nich prijímal sťažovateľ peňažné plnenia. Hodnoteniu vykonaných dôkazov správnymi orgánmi ani kasačný súd nevytýka žiadny taký exces, ktorý by dopadal na celkovú správnosť skutkových záverov správnych orgánov. Je pravdou, že prijatie každého jedného peňažného plnenia na základe takto vygenerovaných falošných pokladničných dokladov priamo preukázané nebolo. V súhrne však aj podľa kasačného súdu vykonané dokazovanie orgánmi verejnej správy ich skutkové závery dostatočne podporuje, a preto aj túto námietku sťažovateľa vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú. [k iným namietaným vadám konania]“

95. V závere kasačnej sťažnosti sťažovateľ napádal závery správneho súdu týkajúce sa v žalobe namietaných procesných pochybení daňových orgánov v rámci daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania bližšie opísané v odsekoch 38 až 40 odôvodnenia tohto rozsudku.

96. Vo vzťahu k týmto námietkam kasačný súd poukazuje na to, že súd nie je povinný domýšľať dôvody miesto účastníka, ktorý sám je povinný preukázať svoje tvrdenia dôveryhodným spôsobom. Súd nie je povinný ani nahrádzať povinnosť účastníka súdneho konania a vyhľadávať argumenty alebo dôkazy, ktoré potvrdzujú účastníkom tvrdené avšak ničím nepreukázané skutočnosti. Zároveň, pokiaľ účastník tvrdí, že došlo v konaní pred orgánom verejnej správy k procesným pochybeniam, je povinný uvedené tvrdenie dať do logického súvisu s potenciálnym následkom - nezákonnosťou rozhodnutia právneho orgánu. Bolo by preto podľa názoru kasačného súdu nad rámec potrebného odôvodnenia zaoberať sa podrobnejšie námietkami sťažovateľa k vadám týkajúcich sa neuvedenia sídla správcu dane v protokole z daňovej kontroly, k nesúhlasu sťažovateľa so spôsobom vedenia výsluchov v rámci

ústneho pojednávania a že o námietke zaujatosti zamestnanca mal príslušný orgán rozhodnúť pred vykonaním sporných úkonov týmto zamestnancom.

97. Len vo všeobecnosti kasačný súd poznamenáva, že nedostatok v označení sídla správcu dane (uvedenie len adresy pobočky) bolo v rozpore s § 47 písm. a) Daňového poriadku, avšak nijako nebol spôsobilý vyvolať nezákonnosť rozhodnutí napadnutých správnou žalobou. Toto formálne pochybenie sa nijako nedotýkalo právnej sféry sťažovateľa, pretože tým nijako nebol ovplyvnený obsah úkonu správcu dane týkajúci sa veci samej a sťažovateľ voči podstatným skutočnostiam uvedeným v protokole mohol zaujať procesne adekvátnym spôsobom stanovisko a brániť svoje práva. Výpovede svedkov vykonané v konaní (dňa 09.10.2019) nemožno považovať za nezákonne získaný dôkaz, ako to bez ďalšej konkrétnej argumentácie namietal sťažovateľ. Pokiaľ ide o namietaný postup pri sťažovateľom vznesenej námietky zaujatosti, sťažovateľ neuviedol priamo dôvod nezákonnosti úkonov vykonaných po vznesenej námietke zaujatosti. Navyše z obsahu námietky zaujatosti vyplýva, že sa týkali procesného postupu v rámci ústneho pojednávania a týmto námietkam nebolo vyhovené.

98. Kasačný súd záverom konštatuje, že skutkové zistenia orgánov verejnej správy považuje za správne. V hodnotení vykonaných dôkazov zo strany správcu dane, resp. žalovaného neidentifikoval 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 funkcionalitu 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 nevylúčili používanie funkcie Hotovosť*. Dôkazom toho, že funkcionalita Hotovosť* používaná bola je to, že v systéme boli zistené kompletné 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 príslušnom zdaňovacom období fyzicky nachádzala nefiskálna tlačiareň, dôkazom toho, že predmetné doklady museli byť vytlačené je už samotný záver odborníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu a G.. X. (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 august 2015, 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 funkcionalitu 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. Kasačný súd nesúhlasil s tvrdením sťažovateľa, že nebolo preukázané, že za takto vystavené doklady reálne utŕžil peňažné prostriedky (t. j. mal tržbu), ktorú nepriznal. Svedkovia v rámci svojich výpovedí potvrdili, že každý doklad, ktorý vytlačili, odovzdávali zákazníkom 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). 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 príslušnému zdaňovaciemu obdobiu, ich výsledky sú relevantné napr. v tom zmysle, že priamym zisťovaním v prevádzke sťažovateľa bolo identifikované, akým spôsobom fungovala funkcionalita Hotovosť* v ERP sťažovateľa, keď vzhľadom na rovnaké technické atribúty a zistenia vzťahujúce sa k tomuto systému, tieto sú relevantné aj vo

vzťahu k príslušnému zdaňovaciemu obdobiu vzhľadom na relevantný časový úsek en bloc 30.06.2008 - 23.10.2017. Kasačný súd poukazuje na to, že samotná povinnosť zaplatiť daň vzniká daňovému subjektu/platiteľovi dane už len tým, že na doklade o nákupe uvedie údaj o dani, čo v súdenej veci splnené bolo (§ 69 ods. 4 zákona o DPH - „Každá osoba, ktorá, uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.“). 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* 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 súdenej veci nestalo. 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.

99. Na základe vyššie uvedených skutočností kasačný súd konštatuje, že správny súd sa posudzovanou vecou zaoberal dôsledne. Vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti preskúmavaného rozhodnutia. Na základe uvedených zistení kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené, a preto podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

100. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu podľa § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada nevyplýva zo zákona.

101. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.