Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	8Sfk/32/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8020200774
Dátum vydania rozhodnutia:	14. 08. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Anita Filová
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:8020200774.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobcu (sťažovateľa): Jozef Lopuch - Club Hotel OLYMPIA, IČO: 14 285 410, s miestom podnikania Partizánska 684/80, 058 01 Poprad, právne zastúpeného: JUDr. Marek Radačovský, advokát, so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101555072/2020 z 8. októbra 2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-1S/89/2020-300 z 13. februára 2024, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamieta.
II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania
1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj ako „správca dane") rozhodnutím č. 100339494/2020 zo 4. februára 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie") podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok") vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 077,80 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH") za zdaňovacie obdobie január 2016. Učinil tak po tom, ako jeho predchádzajúce rozhodnutie č. 100333561/2019 z 30. januára 2019 bolo rozhodnutím žalovaného č. 101253005/2019 z 24. mája 2019 zrušené z dôvodu identifikovanej potreby doplnenia dokazovania.

2. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí skonštatoval, že daňovou kontrolou a na základe technickej expertízy elektronickej registračnej pokladnice č. 3449/2018 z 3. januára 2018 zistil porušenie § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH") tým, že žalobca nepriznal daň z pridanej hodnoty z tržieb evidovaných v elektronickej registračnej pokladnici, ktoré sa do prevádzkovej ani do fiškálnej pamäte neukladali/nezaznamenávali, nakoľko boli tlačené prostredníctvom pripojenej nefiškálnej tlačiarne s použitím špeciálneho typu platby „Hotovosť*".
3. Žalovaný o odvolaní žalobcu rozhodol rozhodnutím č. 101555072/2020 z 8. októbra 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie"), ktorým prvostupňové rozhodnutie potvrdil.
4. Podľa žalovaného správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie vo vyrubovacom konaní dokazovanie doplnil v súlade s pokynmi nadriadeného orgánu. Vypočul zamestnancov žalobcu, ktorí používali na evidenciu tržieb elektronickú registračnú pokladnicu v kontrolovanom zdaňovacom období, 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 s odôvodnením, že daňový subjekt tieto dôkazy nenavrhol vykonať. Svoju námietku podporil poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd" alebo „NS SR") sp. zn. 4Sžf/10/2016 z 3. októbra 2017, ako aj na rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3S/46/2016 z 19. decembra 2017, podľa ktorých vo vyrubovacom konaní nie je možné vykonávať nové dokazovanie, ak ho správca dane mohol vykonať v rámci daňovej kontroly. K uvedenému žalovaný skonštatoval, že citované rozhodnutia nemožno v tomto prípade použiť, pretože sa týkajú skutkovo rozdielnych skutočností. Záverom žalovaný sumarizoval, že správca dane postupoval správne, v súlade so zásadami daňového konania a v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku sa riadil právnym názorom odvolacieho orgánu.

II. Konanie na správnom súde

5. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu správnu žalobu, ktorú Správny súd v Košiciach (ďalej len „správny súd") rozsudkom č. k. PO-1S/89/2020-300 z 13. februára 2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok") zamietol.

6. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd odkázal v zmysle § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP") na iný rozsudok správneho súdu sp. zn. PO-1S/100/2020 z 5. októbra 2023 (ďalej aj ako „odkazovaný rozsudok"), vyhlásený skôr v obdobnej veci žalobcu, ktorý sa týkal totožného predmetu konania (preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného o vyrubení rozdielu na DPH), s rovnakou žalobnou argumentáciou, pričom rozdiel spočíval iba v inom zdaňovacom období (odkazovaný rozsudok sa týkal súdneho prieskumu zdaňovacieho obdobia december 2016).

7. V odkazovanom rozsudku, s ktorým sa v celom rozsahu stotožnil, správny súd uviedol, že s námietkou žalobcu ohľadom nulity rozhodnutí a nulity protokolu nesúhlasí. Žalobca totiž namietal, že uvedené výstupy orgánov verejnej správy neobsahujú správne označenie žalobcu. Správny súd však dospel k záveru, 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 so 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.

8. 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. júna 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.

9. Za nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku žalobcu týkajúcu sa nepreskúmateľnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy. Podľa správneho súdu, z obsahu odôvodnenia rozhodnutia žalovaného je zrejmá jeho správna úvaha, ktorou bol vedený pri rozhodovaní o odvolaní a taktiež je z neho zrejmé aj to, ako sa vysporiadal s odvolacími námietkami. Zároveň z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného je možné vyvodiť aj to, akými právnymi predpismi sa riadil pri vysporiadavaní sa s námietkami žalobcu v odvolacom konaní.

10. Správny súd neakceptoval ako dôvodnú ani námietku žalobcu týkajúcu sa toho, že v konaní malo dôjsť k podstatnému procesnému pochybeniu spočívajúcemu v tom, že správca dane vo vyrubovacom konaní uskutočnil dokazovanie v rozpore so zákonom. Uviedol, že prejednávaciu zásadu nemožno vykladať kategoricky a izolovane tak, ako je to v rozsudku NS SR sp. zn. 4Sžfk/10/2016, na ktorý poukázal žalobca. Nemožno totiž striktne a bezvýhradne tvrdiť, že vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je možné len v rozsahu, ktorý navrhne dotknutý daňovník. V predmetnej veci bolo podstatné to, že k doplneniu dokazovania došlo na základe námietok žalobcu, ktoré tento uviedol v odvolaní voči prvému rozhodnutiu správcu dane, ktoré sa dotýkali porušenia jeho práv pri vykonávaní dôkazov. V nadväznosti na uvedené poukázal správny súd na ustanovenie § 74 ods. 3 (prvá veta) Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci

odvolacieho konania dokazovanie. Doplnil, že príslušné ustanovenie ako predpoklad pre oprávnenie na vykonanie dokazovania odvolacím orgánom nevyžaduje podanie návrhu na vykonanie dôkazov daňovým subjektom (ani nelimituje takto vykonané dokazovanie koncentráciou vo vzťahu k dokazovaniu počas daňovej kontroly). Na základe uvedeného vidí správny súd ako odôvodnený záver, že prípadné vykonanie dôkazov vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia správcu dane žalovaným ako odvolacím orgánom, a to vykonané na jeho pokyn, nie je možné bez ďalšieho považovať za nezákonný procesný postup.

11. Správny súd ako nedôvodné vyhodnotil aj námietky žalobcu viažuce sa k technickej expertíze vykonanej v rámci konania vedeného Colným úradom Bratislava a potvrdil zákonnosť tohto dôkazu. Doplnil, že správca dane ani nemôže sám vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, pretože ide o odbornú otázku vyžadujúcu odborné posúdenie, ktoré zákonodarca zveril tak, ako je to zrejmé z ustanovenia § 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 (ďalej len „zákon č. 289/2008 Z. z.") a ustanovenia § 10 písmeno c) zákona č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov, Colnému úradu Bratislava, oddeleniu certifikácie a forenznej analýzy, ktorý ako jediný štátny orgán je oprávnený vykonávať takéto posúdenie.

12. V súvislosti s údajne nezákonným výsluchom zamestnancov colného úradu, ktorý uskutočnili expertízu, správny súd uviedol, že nie je v rozpore so zákonom, ak boli títo zamestnanci vypočúvaní súčasne (spoločne). Správny súd poukázal na to, že svedok je osoba, ktorá vypovedá o tom, čo vnímala vlastnými zmyslami. V prípade zamestnancov Colného úradu Bratislava, ktorí vykonali technickú expertízu (S. a Z.) - nemožno uviesť, že išlo o svedkov, nakoľko títo nevypovedali o tom, čo vnímali vlastnými zmyslami, ale vypovedali o tom, akým spôsobom získali príručky k elektronickej registračnej pokladnici a objasňovali skutočnosti obsiahnuté v expertíze, a teda možno uvažovať o tom, že podali do zápisnice odborné vyjadrenie ako osoby v postavení znalca. Správny súd uzavrel, že nemožno prisvedčiť tvrdeniu žalobcu o tom, že orgán verejnej správy pri ich výsluchu postupoval nezákonným spôsobom, keď im dal možnosť vyjadriť sa k technickej expertíze za ich vzájomnej prítomnosti, pričom zároveň mal za to, že námietka žalobcu vznesená pri ich výsluchu bola len účelová s cieľom zvrátiť výsledok, ktorý bol premietnutý do rozhodnutia správcu dane.

13. 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. 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 9. októbra 2019 vyplýva, že tieto sa týkali iba procesného postupu namietaných zamestnancov v rámci ústneho pojednávania konaného 26. septembra 2019. O týchto námietkach, ako to vyplýva z administratívneho spisu, ako aj z vyjadrenia žalobcu, bolo rozhodnuté rozhodnutiami č. 102342111/2019 z 10. októbra 2019, č. 102342148/2019 a č. 102342198/2019 obe z 9. októbra 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.

14. Za nezákonnosť v konaní nepovažoval správny súd ani to, že v rámci nového konania a rozhodovania vo veci (po zrušení skoršieho rozhodnutia správcu dane žalovaným), správca dane opäť vychádzal aj z vyjadrenia U. G. získaného pri miestnom zisťovaní 23. októbra 2017. Pokiaľ žalobca poukazoval na to, že sa v napadnutom rozhodnutí žalovaný odvoláva na vyjadrenie U. G. 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 práve preto, že správca dane pri vydaní prvého rozhodnutia vychádzal len z expertízy a z jej výpovede a nevykonal návrhy žalobcu na vykonanie dokazovania, žalovaný skonštatoval, že len toto jej tvrdenie nemôže byť dostačujúcim dôkazom pre vyrubenie dane. Podľa správneho súdu to však neznamená, že týmto žalovaný vyslovil, že jej výpoveď nemožno vyhodnotiť v rámci celého dokazovania. K námietke žalobcu o tom, že ani jeden zo svedkov sa jednoznačne nevyjadril, že nepoužíval funkciu Hotovosť* a že ani jeden svedok nepotvrdil domnienky žalovaného o používaní funkcie Hotovosť*, správny súd uviedol, že zo zápisníc o výsluchoch bývalých zamestnancov žalobcu je zrejmé, že títo na otázku, či používali funkciu Hotovosť* odpovedali: nepamätám si. Jedine svedkyňa M. O. - bývalá zamestnankyňa žalobcu - výslovne uviedla, že používala aj funkciu Hotovosť* tak, ako aj bývalý zamestnanec žalobcu N. M., ktorý uviedol, že používal obe funkcie Hotovosť a Hotovosť*. Používanie tejto funkcie potvrdila podľa správneho súdu aj U. G. do zápisnice o miestnom zisťovaní.

15. Správny súd naviac doplnil, že to, že zamestnanci žalobcu používali funkciu Hotovosť*, nie je domnienka žalovaného, ale je to skutočnosť, ktorú potvrdila technická expertíza zaistenej pokladnice z prevádzky žalobcu. Pri vyhodnotení všetkých dôkazov, vrátane expertízy, ktorá to uvádza v prehľade používateľských kont podľa jednotlivých zamestnancov a súm vystavených pokladničných dokladov typom Hotovosť* od 1. januára 2009 do 23. októbra 2017, vo vzájomnej súvislosti a každého jednotlivo podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, po zohľadnení tvrdení bývalých zamestnancov žalobcu, s výnimkou vyššie spomenutých, že si nepamätajú, že by používali funkciu Hotovosť*, nebolo podľa správneho súdu možné dospieť k inému záveru ako k tomu, ku ktorému dospel správca dane a ktoré bolo žalovaným potvrdené.
III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní
16. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ") podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, požadujúc jeho zrušenie z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a vrátenie veci správnemu súdu na ďalšie konanie.
17. Namietol, že správny súd nesprávne vyhodnotil námietku týkajúcu sa nedostatočného zistenia skutkového stavu veci orgánmi verejnej správy. Podľa sťažovateľa, správny súd dospel k nesprávnemu záveru, ak skonštatoval, 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. S predmetnou námietkou sťažovateľa sa pritom správny súd mal vysporiadať len v jednom bode napadnutého rozsudku. Naviac, mal len nekriticky prevziať závery orgánov verejnej správy, ale nevysporiadal sa s tým, že existujú dôkazy, ktoré potvrdzujú tvrdenia žalobcu a vyvracajú tvrdenia žalovaného.
18. Poukázal pritom na výpovede svedkýň G., Z., U., G. a Z.. Tieto svedkyne mali podľa sťažovateľa pri výsluchoch 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.
19. V súvislosti s vykonanými dôkazmi poukázal sťažovateľ na to, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí odvoláva na vyjadrenie svedkyne G. zo zápisnice z miestneho zisťovania z 23. októbra 2017, avšak súčasne v rozhodnutí, ktorým zrušil prvé rozhodnutie správcu dane, 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 napriek tomu vychádzal, hoci sám skôr uviedol, že toto vyhlásenie nie je pre potreby daňového konania postačujúce.
20. 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.
21. V tejto súvislosti namietal, že aj výpovede svedkov M., T. a O. boli vyhodnotené selektívne a že orgány verejnej správy z nich prevzali len tvrdenia, ktoré sa im „hodili". Títo svedkovia nepotvrdili, resp. vyvrátili existenciu tzv. nefiškálnej 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 správu vypočúvaní sugestívnym spôsobom.
22. Výpovede svedkov G., Z., S., A. a S. správca dane podľa sťažovateľa „bezdôvodne a svojvoľne neuviedol", keď tieto osoby mali údajne tvrdenia správcu dane vyvrátiť. Poukazuje pritom na to, že ak orgán verejnej správy vychádzal z výpovede svedkov M., T. a O., mal vo vzájomnej súvislosti hodnotiť aj svedecké výpovede svedkov A., G., G., Z., S. A. a S., čo však neurobil. Sťažovateľ má za to, že sa jedná o pochybenie v podobe selektívneho hodnotenia dôkazov, opomenutia ich hodnotenia jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach, resp. o úplne nesprávnu interpretáciu svedeckých výpovedí a ich „vytrhnutie z kontextu". 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.

23. Ako nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom namieta sťažovateľ aj to, že tento záver žalovaného vo veci existencie nefiškálnej 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 nefiškálna 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. Podľa sťažovateľa potom platí, že ak predmetné výpovede fakticky vylučujú existenciu tzv. nefiškálnej tlačiarne u žalobcu, je vylúčené aj to, aby sa tlačili doklady „Hotovosť*", keďže na to nebol k dispozícii spôsobilý nástroj. Tu potom správnemu súdu vytkol, že dospel k záveru, že takáto nefiškálna tlačiareň u žalobcu bola (ako jediný logický záver z vykonaných dôkazov), pričom však tento záver je v rozpore so špecifikovanými 13 svedeckými výpoveďami. Doplnil, že existencia takejto tlačiarne bola zistená pri miestnom zisťovaní v roku 2017, čo však nemá žiadnu relevanciu s poukazom na zdaňovacie obdobie, za ktoré bolo vydané napadnuté rozhodnutie žalovaného (január 2016 - pozn. kasačného súdu).
24. Správnemu súdu sťažovateľ vytýka aj to, že tento sa nevenoval ani tomu, že ani jeden zo svedkov nepotvrdil rozdiel medzi reálne prijatou tržbou a uzávierkou vytlačenou z elektronickej registračnej pokladnice. Namieta, že ak ani jeden zo zamestnancov nezaznamenal rozdiel medzi riadne prijatou držbou a dennou uzávierkou z elektronickej registračnej pokladnice, je úplne vylúčené, aby existovala akákoľvek tržba, ktorú žalovaný a správca dane označujú ako nepriznaná.
25. Ďalšie nesprávne práve 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.
26. Sťažovateľ správnemu súdu vytýka, 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 (a nie daňový subjekt) 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, boli naozaj vytlačené a že boli odovzdané jeho zákazníkom. 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.
27. Sťažovateľ odmieta, že by porušil ustanovenia zákona o DPH a zopakoval, že nebol produkovaný žiadny 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. Sťažovateľ tvrdí, že správca dane musí v konaní preukázať existenciu tržby, pričom v tomto konaní sa tak nestalo. Žalovaný sa v podstate mal obmedziť na konštatovanie o tom, že pri elektronickej registračnej pokladnici by musel byť inštalovaný kamerový systém, ktorý však inštalovaný nebol, a preto žalovaný ani správca dane nevedeli preukázať existenciu prijatia tržieb. Ak orgány verejnej správy nevedeli zabezpečiť jediný dôkaz o reálnom prijatí tržieb, podľa sťažovateľa nie je možné určiť rozdiel dane.
28. Správnemu súdu v ďalšom sťažovateľ vytýka, 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 nefiškálnej 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 nefiškálnych 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. 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.

29. Poukázal i na to, že z technickej expertízy vyplýva, že „v internej databáze BLUEGASTRO sa nachádzali nejaké doklady a ich vyobrazenie", keď následne zdôraznil slovo „interné" s tým, že sa v žiadnom prípade nejednalo o doklady používané v bežnom obchodnom styku, a preto podľa sťažovateľa za takéto doklady logicky nemohla byť prijatá tržba. Doplnil, že aj svedkovia zamestnanci žalovaného (S., Z.), ako aj L.. Z. vylúčili, že technická expertíza je dôkazom o existencii prijatia tržby za dotknuté zdaňovacie obdobie.
30. 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. Doplnil tiež, že podstatným procesným pochybením správcu dane bolo napr. aj vedenie výsluchov v rámci ústneho pojednávania 9. októbra 2019, keď správca dane musel toto ústne pojednávanie ukončiť (výsluch dvoch osôb za vzájomnej prítomnosti, nie osve). Neprípustný postup správcu dane potvrdzuje napr. aj to, že samotní zamestnanci Finančnej správy Slovenskej republiky ako vypočúvané osoby museli v rámci zápisnice podať námietky proti jej obsahu.
31. Pochybenia správcu dane podľa sťažovateľa nie sú formálne, ale zásadné, a preto správny súd pochybil, ak ich 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.
32. Žalovaný poukázal na svoje predchádzajúce vyjadrenia a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť, pretože sa stotožnil s rozhodnutím správneho súdu.
IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky
33. Vec bola predložená Najvyššiemu správnemu súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd" alebo „kasačný súd") 29. júla 2024.
34. Najvyšší správny súd po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.
35. 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.
36. Kasačný súd zo svojej úradnej činnosti zistil, že predmetom jeho právneho posúdenia v iných konaniach už boli obdobné veci sťažovateľa s totožne nastolenými právnymi otázkami, ku ktorým kasačný súd vyslovil svoje právne názory napr. v rozsudkoch sp. zn. 4 Sfk 25/2024 z 23. októbra 2024, sp. zn. 4 Sfk 14/2024 z 11. decembra 2024, sp. zn. 5 Sfk 14/2024 z 30. apríla 2025, sp. zn. 3 Sfk 15/2024 z 27. marca 2025, sp. zn. 1 Sfk 17/2024 z 25. apríla 2025, sp. zn. 5 Sfk 17/2024 z 30. apríla 2025, sp. zn. 3 Sfk 18/2024 z 29. mája 2025, sp. zn. 1 Sfk 21/2024 z 26. júna 2025, sp. zn. 4 Sfk 25/2024 z 23. októbra 2024, sp. zn. 5 Sfk 25/2024 z 30. januára 2025, sp. zn. 3 Sfk 26/2024 z 29. apríla 2025, sp. zn. 3 Sfk 29/2024 z 29. apríla 2025, sp. zn. 3 Sfk 30/2024 z 19. júna 2025, sp. zn. 5 Sfk 30/2024 z 30. januára 2025, sp. zn. 5 Sfk 31/2024 z 30. apríla 2025, sp. zn. 3 Sfk 33/2024 z 29. apríla 2025, sp. zn. 5 Sfk 33/2024 30. januára 2025, sp. zn. 3 Sfk 34/2024 29. mája 2025, sp. zn. 3 Sfk 36/2024 z 29. apríla 2025, sp. zn. 4 Sfk 40/2024 z 10. februára 2025, sp. zn. 4 Sfk 43/2024 z 10. februára 2025, sp. zn. 3 Sfk 63/2024 z 19. júna 2025 a sp. zn. 4 Sfk 30/2025 z 21. mája 2025.
37. Kasačný súd preto postupom podľa § 464 ods. 1 SSP v ďalšom poukazuje na vybrané časti odôvodnenia rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024, ktorého závery sú v plnom rozsahu aplikovateľné aj na práve posudzovanú vec. Kasačný súd z citácie vyššie uvedeného rozsudku vyňal tie pasáže odôvodnenia, ktoré sa týkali výpovedí zamestnancov žalobcu ku konkrétnemu zdaňovaciemu obdobiu august 2015 a namiesto nich sám poukázal na tie výpovede zamestnancov, ktoré boli relevantné pre zdaňovacie obdobie v prejednávanej veci - január 2016. V ostatnom kasačný súd neidentifikoval žiadne dôvody, pre ktoré by sa mal od podrobnej argumentácie rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024 odchýliť a nahrádzať ju vlastnou. Pre argumentačnú korektnosť kasačný súd pripomína, že pokiaľ sa v citovanom texte poukazuje na zdaňovacie obdobie august 2015, tam uvedené závery platia aj pre zdaňovacie obdobie relevantné v prejednávanej veci - január 2016.
38. Kasačný súd, reagujúc na sťažnostnú argumentáciu, uvádza nasledovné časti rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024:

„87. Najvyšší správny súd v súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou v prvom rade poukazuje na to, že kvalita kasačnej sťažnosti do značnej miery predurčuje obsah rozhodnutia najvyššieho správneho súdu. Strohá a všeobecná kasačná (žalobná) argumentácia vedie k vybaveniu kasačnej sťažnosti (žaloby) iba v zodpovedajúcej - nízkej - miere detailov. Na strane druhej, rozsahovo excesívna kasačná sťažnosť, ktorá je však obsahovo nesúrodá, má tiež za následok, že sa súd pri vysporiadaní s takouto kasačnou sťažnosťou obmedzí na podstatu veci a s jednotlivými námietkami sa prípadne vysporiada prostým odkázaním na príslušnú pasáž odôvodnenia preskúmavaného rozhodnutia (k tomu pozri analogicky napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky - sp. zn. 4Svk/2/2023).
88. Kasačná sťažnosť sťažovateľa je síce relatívne rozsiahla, avšak z podstatnej časti sa v nej opakuje argumentácia zo správnej žaloby. Neušlo tiež pozornosti kasačného súdu, že mnohé námietky v nej vznesené boli formulované vo všeobecnej rovine, príp. duplicitne. Obdobne, nie je možné opomenúť, že kasačná sťažnosť, ktorá je predmetom tohto konania, je v podstatných otázkach fakticky identická aj s inými kasačnými sťažnosťami, ktoré sťažovateľ v súvisiacich veciach podal. Toto však viedlo k tomu, že nie každý argument (a to najmä skutkovej povahy), je, resp. bol materiálne relevantný v každej jednej veci (tu je napr. možné poukázať na to, že sťažovateľ argumentoval v kasačnej sťažnosti aj svedeckými výpoveďami, ktoré pre účely rozhodnutia tvoriaceho predmet tohto konania, ani neboli orgánmi verejnej správy v ich rozhodnutiach použité).
89. V tomto kontexte pritom najvyšší správny súd poukazuje na podstatu kasačného konania, ktorého účelom nie je reagovať na každé jednotlivé tvrdenie, resp. námietku sťažovateľa, a to najmä v prípade, ak táto nebola dostatočne konkrétne vznesená, príp. ak ide o námietku, na ktorú už reagoval správny súd a jeho závery sťažovateľ kvalifikovane nenapáda. Úlohou najvyššieho správneho súdu v kasačnom konaní je primárne preskúmať zákonnosť postupu a rozsudku správneho súdu, nie v druhom stupni súdnictva ab ovo preskúmavať postup a rozhodnutia správnych orgánov. V kasačnom konaní by preto mal sťažovateľ adresne a čo najpresnejšie pomenúvať nedostatky v konaní a v právnych úvahách správneho súdu, tieto zrozumiteľne a v konkrétnej rovine konfrontovať s pozitívnoprávnou úpravou, resp. ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu, formulovať alternatívny právny výklad (ak sa nestotožnil s právnymi závermi správneho súdu), resp. čo najpresvedčivejšie prezentovať najvyššiemu správnemu súdu argumentáciu v prospech správnosti ním prezentovaného názoru. Kasačná sťažnosť žalobcu tieto podmienky a predpoklady spĺňa čiastočne.
[k všeobecnej námietke o vadách odôvodnenia napadnutého rozsudku, k námietke o nesprávnych záveroch správneho súdu o dostatočnom zistení skutkových okolností veci, neodôvodnená a nekritická akceptácia skutkových záverov správnych orgánov správnym súdom]
90. Skôr ako najvyšší správny súd pristúpi k odôvodneniu jednotlivých kasačných námietok, z dôvodu, že podstatná časť sťažovateľom vytýkaných vád sa týka práve nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku, je potrebné uviesť, že ide o rozsudok, v ktorom správny súd odkázal (podľa § 140 SSP) na iný rozsudok toho istého správneho súdu v obdobnej veci, a to vo veci sp. zn. PO-3S/30/2020 (pozn.: ide o rozhodnutie súdu vo veci dane z pridanej hodnoty sťažovateľa za apríl 2015), ako aj rozhodnutie správneho súdu vo veci sp. zn. PO- 1S/100/2020 (pozn.: ide o rozhodnutie súdu vo veci dane z pridanej hodnoty sťažovateľa za december 2016) - k tomu pozri aj body 5. a 6. tohto rozsudku. Vlastnému postupu takéhoto odkazovania sťažovateľ vecne, ani formálne v kasačnej sťažnosti nič nevytkol. Z uvedených dôvodov potom v ďalšom najvyšší správny súd skúmal kvalitu odôvodnenia napadnutého rozsudku primárne v kontexte odkazovaného rozsudku, keďže reálne odôvodnenie v tejto veci obsahuje práve predmetný rozsudok.
91. Sťažovateľ pritom napadnutému rozsudku vytýka, že na jeho námietky dostatočne nereaguje, avšak v bode 9. podanej kasačnej sťažnosti žiadne konkrétne námietky v tomto smere nevznáša, prezentuje len všeobecnú argumentáciu týkajúcu sa štandardov odôvodnenia rozsudkov súdov. V konkrétnostiach tak robí v bode 10. kasačnej sťažnosti (pozn.: parciálne - roztrúseným spôsobom - aj na iných miestach kasačnej sťažnosti - k tomu pozri toto odôvodnenie ďalej), kde poukazuje na to, že v rozsudku sa správny súd nevysporiadal s jeho argumentáciou ohľadom toho, že žalovaný v správnom konaní neprihliadal na dôkazy, ktoré jeho závery vyvracajú. V tomto zmysle považuje odôvodnenie napadnutého rozsudku za strohé, keď toto sa ma nachádzať len v jednom odseku napadnutého rozsudku (bez špecifikácie tohto odseku).
92. Bez ohľadu na skutočnosti uvedené vyššie a najmä prihliadajúc na potrebu poskytnutia čo najúčinnejšej súdnej ochrany účastníkovi konania (zákaz denegatio iustiatiae), kasačný súd poukazujúc na to, že sťažovateľ aspoň vo všeobecnej rovine uviedol, čo vytýka správnemu súdu ako vadu odôvodnenia, túto námietku najvyšší správny súd v rozsahu formulovaných námietok preskúmal a zistil, že je nedôvodná.

93. Hneď úvodom tejto časti odôvodnenia pritom najvyšší správny súd pripomína, že ak v bode 90. tohto rozsudku uviedol, že vo veci sú relevantné ďalšie dva rozsudky správneho súdu, a to vzhľadom na postup správneho súdu predpokladaný v ustanovení § 140 SSP, potom je zrejmé, že aj tieto rozsudky je potrebné považovať za súčasť odôvodnenia napadnutého rozsudku.
94. Skutkovým okolnostiam veci - a to aj s prihliadnutím na námietku sťažovateľa, že správne orgány mali dôkazy hodnotiť selektívne, resp. tendenčne - sa správny súd venoval v relevantnom rozsahu, a to priamo v bode 62. napadnutého rozsudku. Okrem toho je však hodnotenie skutkových okolností veci (vrátane svedeckých výpovedí) možné identifikovať aj v bodoch 59. až 70. odôvodnenia rozsudku Správneho súdu v Košiciach sp. zn.: PO- 1S/100/2020, na ktoré odkázal správny súd v bode 59. napadnutého rozsudku. Závery správneho súdu vyjadrené v uvedených častiach rozsudkov považuje kasačný súd za správne a právne udržateľné. Takéto „prvotné" hodnotenie dôkazov vykonaných v správnom konaní naviac ani nie je hlavnou funkciou správnych súdov, keď tieto úkony má realizovať primárne správny orgán v správnom konaní. Správny súd má ex post skúmať a testovať zákonnosť dokazovania realizovaného správnymi orgánmi a ich hodnotenie - v rozsahu riadne vznesených námietok - a následne - v rozsahu riadne vznesených kasačných námietok - môže toto hodnotenie správneho súdu preskúmať kasačný súd.
95. Keďže v tomto hodnotení dôkazov správnymi orgánmi - v spojení s názormi správneho súdu - kasačný súd žiadny excesívny, nelogický alebo iný jav spôsobujúci jeho nezákonnosť neidentifikoval, vyhodnotil túto námietku sťažovateľa ako nedôvodnú. Pre úplnosť je však potrebné dodať, že ak sťažovateľ selektívnosť dokazovania a nesprávne hodnotenie dôkazov namietal opakovane, resp. na viacerých miestach kasačnej sťažnosti, takto sa k nej bude vyjadrovať aj kasačný súdu v ďalších bodoch tohto rozsudku.
96. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ ďalej namietal, že správny súd len nekriticky prevzal závery orgánov verejnej správny ohľadom príslušných skutkových zistení. Osobitne namietal, že na niektoré závery svedeckých výpovedí správne orgány neprihliadali, resp. tieto hodnotili selektívne (k tomu pozri čl. II tohto rozsudku vyššie), pričom správny súd mal tento ich postup „nekriticky prevziať".
97. Podľa názoru najvyššieho správneho súdu je aj táto námietka sťažovateľa nedôvodná. Ako už bolo uvedené vyššie, súčasťou odôvodnenia napadnutého rozsudku je fakticky aj odôvodnenie dostatočnosti preukázania skutkových okolností veci iným senátom toho istého správneho súdu vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020 [bod 51. napadnutého rozsudku], v ktorom tento 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 U. G. pri miestnom zisťovaní a pri výsluchu. Výsluchy boli navyše vykonávané so značným časovým odstupom, čo znamená, že si svedkovia v rámci výsluchov, v porovnaní so závermi z miestneho zisťovania, nemuseli detailne pamätať všetky okolnosti ohľadom vystavovania pokladničných dokladov. Skutočnosť, že žalobca používal funkciu Hotovosť*, na základe ktorej tlačil pokladničné doklady cez nefiskálnu tlačiareň, vyplynula z miestneho zisťovania dňa 23.10.2017, pri ktorom zamestnankyne žalobcu vystavili pokladničný doklad s použitím funkcie Hotovosť*, tento bol riadne vytlačený a odovzdaný pracovníkom colného úradu a taktiež bola na tieto doklady prijatá tržba za riadne poskytnutú službu. To, že po použití funkcie Hotovosť* dochádzalo k 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".
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 G., pretože pri jej vypočutí počas miestneho zisťovania žalobca nebol prítomný a nemohol jej klásť otázky; preto, že správca dane neprijateľne zovšeobecnil vyjadrenia svedkyne G. 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 (G., Z., Z. a A.) uviedli, že oni si nepamätajú alebo nepoužívali funkciu „Hotovosť*", nevedeli na čo slúžila a ani nevedeli alebo si nevšimli, žeby ju používal iný zamestnanec žalobcu; jedna svedkyňa [...] najprv pri miestnom zisťovaní uviedla, že funkciu „Hotovosť*" používala a používali ju aj iní zamestnanci, no pri opakovanom jej vypočutí výpoveď zmenila s tým, že túto funkciu nepoužívala a počas miestneho zisťovaniu ju použila iba preto lebo bola v strese z množstva zákazníkov a jedna svedkyňa (O.) explicitne potvrdila, že tak ona, ako aj iní zamestnanci žalobcu používali na ERP funkciu „Hotovosť*". Z uvedeného je zrejmým, že sa opäť nezakladá na pravde tvrdenie žalobcu, žeby svedkovia jednoznačne vyvrátili používanie funkcie „Hotovosť*" na ERP, keďže nadpolovičná väčšina z vypočutých svedkov sa vyjadrila, že si nepamätá alebo si nevšimli alebo nevedeli o jej používaní, čo v konečnom dôsledku určite neznamená ani jednoznačné potvrdenie, ale ani jednoznačné popretie tejto skutočnosti, ako to tvrdí žalobca. Následne sa k tomuto záveru pridáva jednoznačné vyjadrenie jednej svedkyne, ktorá explicitne potvrdila používanie tejto funkcie tak u seba ako aj u ostatných zamestnancov a napokon výpoveď svedkyne ktorá zmenila svoju výpoveď v tomto smere z explicitného potvrdenia používania funkcie „Hotovosť*" až po jej neisté a diskutabilné popretie, so zohľadnením okolností tejto poslednej výpovede (moment prekvapenia a nedostatok času na prešpekulovanie odpovede; výpoveď s časovým odstupom po zvážení všetkých okolností a možných dôsledkov a pod.). Pre konečné vyhodnotenie svedeckých výpovedí však, aj podľa žalovaného bolo dôležitým to, že ani jeden zo svedkov nepoprel existenciu funkcie „Hotovosť*" na ERP, ktorá sa tak na ERP musela nachádzať, keďže aj tí svedkovia, ktorí uvádzali, že si nepamätajú alebo si nevšimli jej používanie uviedli, že nevedia na čo táto funkcia slúžila alebo mala slúžiť, teda minimálne o jej existencii mali vedomosť, no nevedeli na čo slúži alebo by mala slúžiť. Vzhľadom k uvedenému a v kontexte s výpoveďou servisného technika, ktorý potvrdil, že on nenainštaloval do ERP funkciu „Hotovosť*" avšak, že by ju vedel nainštalovať aj iný subjekt, ktorý mal k ERP prístup, ako aj v kontexte so zisteniami technickej expertízy, že z kópií vyobrazených falošných blokov je zrejmé, že boli generované cez zmienenú funkciu, čo bolo napokon verifikované aj pri miestnom zisťovaní, kedy použitím funkcie „Hotovosť*" bol 2x vytlačený falošný blok, ktorý nebol zaznamenaný vo fiskálnej pamäti systému, čím sa len potvrdil účel a zmysel používania tejto funkcie v ERP, možno zhodne so žalovaným uzavrieť, že funkcia „Hotovosť*" sa na ERP nepochybne nachádzala, čo nepoprel ani žalobca, keďže vo svojej argumentácii ani nepopiera jej existenciu iba sa snaží preukázať, že sa nepoužívala, avšak jednako na základe explicitnej výpovede dvoch svedkov v spojení so zisteniami technickej expertízy, žalovaný objektívne uveriteľne uzavrel, že táto funkcia sa aj používala a to s účelom obchádzať priznanie tržieb. Vzhľadom k uvedenému má správny súd za to, že v napadnutom rozhodnutí žalovaným konštatovaný záver, je v súlade s vykonaným a komplexne vyhodnoteným dokazovaním a nie je založený iba na nepodložených dojmoch či domnienkach žalovaného, ako sa to snaží prezentovať žalobca. 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]

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

39. Kasačný súd k vyššie uvedenej námietke dodáva , že výpovede svedkýň G., Z., U. a G. pre účely rozhodovania správneho orgánu vo veci dane z pridanej hodnoty sťažovateľa za mesiac január 2016, t. j. pre účely tohto konania, ani neboli použité (k tomu pozri str. 66 až 78 prvostupňového rozhodnutia správcu dane). Už len z tohto dôvodu je argumentácia sťažovateľa o význame príslušných svedeckých výpovedí, na ktoré sa malo prihliadať, resp. ktoré mali byť v jeho prospech, vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu január 2016, bezpredmetná. Zo svedeckých výpovedí, na ktoré poukazuje kasačná sťažnosť, je potom pre účely tohto kasačného konania (v rozsahu podanej kasačnej námietky) dôvodné skúmať len výpovede svedkyne Z..

40. Svedkyňa Z. síce počas svojho výsluchu najskôr uviedla, že funkciu Hotovosť* nepoužívala, avšak v ďalšej časti výsluchu pri konfrontácii s dokladom, ktorý bol vystavený v rámci kontrolného nákupu pri miestnom zisťovaní 23. októbra 2017 pod menom „R." a v režime „Hotovosť*" uviedla, že v ten deň doklady vydávala pod menom „R.", čím fakticky negovala, že by predmetnú funkcionalitu nepoužívala. Doplnila síce, že niekto mohol doklad vystaviť pod jej menom, avšak nevedela špecifikovať, kto to mohol byť. 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.

41. Kasačný súd, súc viazaný kasačnou námietkou, sa tak nemohol stotožniť s tvrdením sťažovateľa, že by predmetné svedecké výpovede mali byť priamym dôkazom toho, že závery orgánov verejnej správy sú len ich domnienkami, resp. že uvedené výpovede priamo vyvrátili používanie funkcie Hotovosť* v prevádzke sťažovateľa, keď podstatná časť týchto svedeckých výpovedí vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu január 2016 ani nebola použitá. Svedecká výpoveď svedkyne Z. pritom podľa kasačného súdu nedokazuje, ako sa nesprávne domnieva sťažovateľ, že by funkcia Hotovosť* zamestnancami sťažovateľa (v rozhodnom čase) používaná nebola.

42. Kasačný súd ďalej upriamuje pozornosť aj na výsluchy svedkov M., T. a O., na ktoré poukázal sám sťažovateľ v kasačnej sťažnosti. Z týchto svedeckých výpovedí je vo vzťahu k mesiacu január 2016 relevantná jedine výpoveď svedkyne O., keď z jej výpovede správca dane aj vychádzal ako z podkladu pre vydanie prvostupňového rozhodnutia následne potvrdeného rozhodnutím žalovaného. Svedkyňa O. pritom počas svojho výsluchu uviedla, že pri účtovaní používala položku „Hotovosť" aj „Hotovosť*", resp. že tak robili aj jej kolegovia. V súhrne preto kasačný súd uvádza, že námietka sťažovateľa, že z výsluchov svedkov uvedených vyššie, mali vyplynúť priame dôkazy o tom, že funkcia Hotovosť* sa u sťažovateľa nepoužívala, nie je podľa kasačného súdu dôvodná. Kasačný súd potom v zhode so správnym súdom nesúhlasí so sťažovateľom, že by hodnotenie dôkazov zo strany orgánov verejnej bolo tendenčné, selektívne a pod.

43. Ako už kasačný súd naznačil vyššie, sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal aj to, že výpovede svedkov M., T. a O. sú irelevantné pre ich „časovú diskontinuitu", resp. že boli selektívne hodnotené.

Z prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu január 2016 správca dane v rámci vyrubovacieho konania po odvolacom konaní, t. j. po tom, čo bolo jeho skoršie rozhodnutie žalovaným zrušené, vypočul svedkov U., G., Z., O., A., L.. Z. (za dodávateľa ERP) a colníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu. Výpovede svedkov M. a T. vo vzťahu k rozhodnutiu správcu dane v tomto zdaňovacom období (január 2016) neboli použité, a preto je tento kasačný bod vo vzťahu k uvedeným dvom svedeckým výpovediam bez ďalšieho bezpredmetný. Paradoxne, správca dane práve rešpektoval to, čo sťažovateľ označuje v kasačnej sťažnosti ako „časovú diskontinuitu", keď vo vzťahu k mesiacu január 2016 svedkov M. a T. ani nevypočúval, resp. tieto výpovede nepoužil ako podklad pre rozhodnutie.

44. V súvislosti s výpoveďou svedkyne O., kasačný súd verifikoval jej výpoveď a zistil z nej, že doklady so špecifikáciou Hotovosť* v prevádzke sťažovateľa tlačené boli, ako aj to, že tieto doklady boli zákazníkom odovzdávané. Svedkyňa potvrdila samotné používanie funkcionality Hotovosť*, pričom používanie tejto funkcie potvrdila nielen vo vzťahu k sebe, ale aj vo vzťahu k svojim kolegom. Len pre doplnenie je v tejto súvislosti potrebné dodať, že kasačný súd, v podmienkach súdenej veci, nevníma ako sugestívny prístup vedenia výsluchu to, že správca dane poskytol svedkyni k nahliadnutiu vo vytlačenej podobe vyobrazenie ERP sťažovateľa. Naopak, tento krok sa javí ako dôvodný nielen vzhľadom na časový úsek odstupu od okolností, o ktorých mala svedkyňa vypovedať (január 2016 - výsluch september 2019), ale kasačný súd ho považoval za relevantný napr. aj z dôvodu, že samotný rozdiel medzi položkou „Hotovosť" a „Hotovosť*" je v jednom symbole (*), keď svedkom po príslušnom časovom odstupe takýto minimálny rozdiel v rámci ERP ani nemusel byť pri bežnej pamäťovej stope jednotlivca zrejmý. Tu je potom tiež potrebné doplniť, že ak právny zástupca sťažovateľa v rámci výsluchu svedkov v uvedenom smere niečo namietal, tak to bolo poskytnutie samotnej vizualizácie pokladne jednotlivým svedkom (ako papiera A4), nie to, že by im bola napr. poskytnutá nesprávna vizualizácia jeho ERP. Vecnú správnosť vizualizácie ERP, ktorá bola svedkom poskytnutá, teda žiadnym relevantným spôsobom nespochybnil. Svedkom (a teda aj svedkyni O.) bola pritom skôr, ako sa vyjadrili k samotnej vecnej otázke, daná možnosť vyjadriť sa k tomu, či predložená vizualizácia zodpovedá elektronickej registračnej pokladnici sťažovateľa, na ktorej pracovali a túto skutočnosť svedkyňa O. aj potvrdila.

45. Bez ohľadu na závery uvedené vyššie, aj keby správca dane za určitých okolností vychádzal aj zo svedeckých výpovedí osôb, ktoré v konkrétnom zdaňovacom období neboli zamestnancami sťažovateľa, ani toto by nemuselo per se (samo osebe) znamenať rozpor so zákonom. Z technickej expertízy totiž vyplýva, že na ERP zariadení sťažovateľa sa funkcia Hotovosť* používala od 30. júna 2008 do 23. októbra 2017, keď tak svedkyňa O., svedok M., ako aj T. boli zamestnancami sťažovateľa, hoci každý len v určitom konkrétnom období v rámci vyššie vymedzeného časového úseku. Títo svedkovia by zrejme nemohli priamo potvrdiť alebo vylúčiť používanie funkcie Hotovosť* na prevádzke sťažovateľa v januári 2016 (keďže vtedy pre sťažovateľa nepracovali), avšak ich svedecká výpoveď v spojení s inými dôkazmi by mohla potvrdiť napr. to, že ERP sťažovateľa bola naozaj vybavená funkciou Hotovosť*, resp. že táto funkcionalita sa používala systematicky v rámci vyššie uvedeného časového úseku, ktorý vykazuje rovnaké technické atribúty a zistenia, ktoré platia aj vo vzťahu k predmetnému zdaňovaciemu obdobiu. Relevantným by teda bolo to, k akým skutočnostiam by títo svedkovia vypovedali (vo vzťahu k mesiacu január 2016), resp. či a čo z ich výpovede by bolo následne použité ako podstatné skutkové zistenie, či by išlo o výlučné dôkazy a pod. Keďže však ich výpoveď vo vzťahu k mesiacu január 2016 orgánmi verejnej správy použitá nebola, námietka sťažovateľa o ich irelevancii pre „časovú diskontinuitu" je tiež bez ďalšieho nedôvodná. 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." [...].

46. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ ďalej namietal, že vyjadrenie U. G. pri miestnom zisťovaní 23. októbra 2017 žalovaný v skoršom odvolacom konaní označil pre záver o porušení príslušných zákonných ustanovení sťažovateľom za nepostačujúce, keď následne v rozhodnutí, ktoré bolo napadnuté žalobou, žalovaný s týmto jej vyjadrením z miestneho zisťovania operuje, a to bez toho, aby vysvetlil svoj odklon od pôvodného názoru o tom, že tento podklad je nepostačujúci. Na túto námietku správny

súd reagoval v rozsudku sp. zn. PO-1S/100/2020 - bod 61., ktorý je potrebné považovať za súčasť odôvodnenia napadnutého rozsudku a tomuto záveru kasačný súd nemôže nič vytknúť. Správny súd ozrejmil, čo bolo dôvodom pre zrušenie prvého rozhodnutia vo veci. Ak totiž žalovaný v skoršom odvolacom konaní vo veci vyslovil názor, že samotné vyjadrenie U. G. z miestneho zisťovania je pre riadne zistenie skutkového stavu nepostačujúce, neznamená to, že toto jej vyjadrenie spolu s ďalšími (doplnenými) dôkazmi nie je relevantné a že sa naň nemohlo prihliadať v rámci ďalšieho konania vo veci. Kasačný súd uvedené naviac opäť verifikoval, keď zistil, že v rozhodnutí žalovaného č. 101225545/2019 z 22. mája 2019, ktorým bolo zrušené skoršie prvostupňové rozhodnutie správcu dane vo veci, je okrem iného uvedené, že vyjadrenie U. G. pri miestnom zisťovaní 23. októbra 2017 nepovažuje za dostatočné, pretože „Vyjadrenie pracovníčky U. G., prítomnej pri miestnom zisťovaní 23. októbra 2017, nie je dostatočným dôkazom pre vyrubenie rozdielu dane za február 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, pričom k doplneniu dokazovania v príslušnom smere aj došlo. Ako to vyplýva z prvotného rozhodnutia žalovaného, 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.).

47. Sťažovateľ sa potom mýli, ak má za to, že skoršia požiadavka žalovaného na doplnenie dokazovania okrem iného aj výsluchom U. G. ako svedka znamená, že skutkové okolnosti veci neboli, resp. nemohli byť zistené dostatočne, prípadne to, že vyjadrenie U. G. z miestneho zisťovania uskutočneného 23. októbra 2017 je právne irelevantné, ak pôvodné prvostupňové rozhodnutie bolo zrušené z dôvodu, že U. G. sťažovateľ na miestnom zisťovaní nemohol klásť otázky. Toto bolo reparované práve tým, že tento podklad sa doplnil o ďalší, a to o svedeckú výpoveď U. G., keď na jej výsluchu ako svedkyne jej sťažovateľ mohol klásť otázky. Z prvostupňového rozhodnutia správcu dane naviac vyplýva, že tento - v rámci vyrubovacieho konania po zrušení jeho skoršieho rozhodnutia - realizoval (popri iných úkonoch) úkony smerujúce k objasneniu veci vo vzťahu k týmto osobám: F. U., R. Z., M. O. a S. A. (svedkovia). Vypočul tiež L.. Z. (zástupcu spoločnosti, ktorá ERP sťažovateľovi dodala) a uskutočnil výsluch colníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu. Závery z miestneho zisťovania z 23. októbra 2017 (a to aj v podobe vysvetlenia poskytnutého U. G.) sú tak naďalej relevantné, 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 U. G. na miestnom zisťovaní 23. októbra 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 z 23. októbra 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 dôkaz vylúčiť ako podklad rozhodnutia správnych orgánov vo veci.

48. Kasačný súd preto dospel k záveru, že orgány verejnej správy nepochybili, ak z vyjadrenia U. G. z miestneho zisťovania z 23. októbra 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 v skôr uvedenom zrušujúcom rozhodnutí.

49. Ďalšia námietka sťažovateľa sa týkala toho, že správny súd mal údajne nesprávne právne vyhodnotiť to, že v rámci prevádzky sťažovateľa existovala tzv. nefiskálna tlačiareň. Osobitne poukázal na to, že 13 svedkov malo existenciu nefiskálnej tlačiarne na jeho prevádzke vyvrátiť a že existencia nefiskálnej tlačiarne na prevádzke v čase miestneho zisťovania 23. októbra 2017 neznamená, že tam príslušná tlačiareň bola aj v januári 2016.

50. 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.
51. Najvyšší správny súd nerozporuje, že niektorí svedkovia uviedli, že sťažovateľ mal disponovať jednou tlačiarňou (napr. z predmetného zdaňovacieho obdobia svedkovia Z. a O.), resp. že v prevádzke sťažovateľa sa nachádzala jedna tlačiareň, avšak odpovede iných svedkov boli nejednoznačné. Svedkyňa G. uviedla, že si myslí, že bola jedna tlačiareň, ale správnosť svojej odpovede nevedela jednoznačne potvrdiť, keďže v rozhodnom čase pracovala vo viacerých zamestnaniach. Svedok A. uviedol, že to bola zrejme jedna tlačiareň, ak si dobre pamätá, t. j. jeho odpoveď nebola jednoznačná. Podstatnými v súdenej veci sú najmä svedecké výpovede svedkov Z., O. a A., na ktoré sťažovateľ poukazoval v kasačnej sťažnosti a takisto vzhľadom na to, že tieto svedecké výpovede použil správca dane ako dôkaz vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu január 2016. Svedkovia Z. a O. v rámci svojich výpovedí uviedli, že na prevádzke sa mala nachádzať jedna tlačiareň, kým svedok A. 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 zdaňovaciemu obdobiu január 2016 a podľa kasačného súdu je tento záver sťažovateľa naviac nesprávny, keď takýto jednoznačný záver z ním označených svedeckých výpovedí ani nevyplýva (i keď dvaja svedkovia vyhlásili, že v na prevádzke sťažovateľa sa mala nachádzať jedna tlačiareň). Z príslušných svedeckých výpovedí sa 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.
52. Nadväzujúc na doposiaľ uvedené, pokračujúc v argumentácii k námietke nedostatočného zistenia skutkového stavu veci, kasačný súd uvádza ďalšie časti odôvodnenia rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024, ktoré sú aplikovateľné na prejednávanú vec:
„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), pric˘om 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 L.. Z. (dodávateľom systému ERP pre sťažovateľa) v rámci jeho výsluchu, podľa ktorého, ak falošný doklad nie je vytlačený, do databázy sa uloží len údaj o ňom, kým - na strane druhej - ak je falošný doklad vytlačený, do databázy sa uloží celé vyobrazenie dokladu. V databáze pritom boli identifikované tisíce kompletných vyobrazení falošných pokladničných dokladov, čo - berúc do úvahy výsledky technickej expertízy - znamená, že tieto museli byť vytlačené.
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 A., 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]
131. Ďalšia kasačná námietka sťažovateľa spočívala v tom, že správny súd mal nesprávne právne posúdiť, resp. nesprávne vyhodnotiť to, že reálne došlo z jeho strany k poskytnutiu zdaniteľných plnení, za ktoré mal získať tržby ustálené orgánmi verejnej správy ako tržby na základe falošných pokladničných dokladov. Má za to, že orgánmi verejnej správy nebolo preukázané, že by kasačný sťažovateľ poskytoval zdaniteľné plnenia tretím osobám a v nadväznosti na to ani prijatie odplaty od týchto osôb za takto poskytnuté tovary/služby.
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.

53. Kasačný súd v kontexte námietky sťažovateľa vyššie uvádza, že tiež nie je možné opomenúť, že všetci svedkovia naprieč rôznymi zdaňovacími obdobiami 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. (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. Uvedené parciálne závery potom znamenajú, že ak je preukázaná tlač falošných dokladov okrem iného technickou expertízou a samotné používanie funkcie Hotovosť* výslovne potvrdili viacerí svedkovia, príp. jej 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*. Naviac, tak, ako na to poukázali aj orgány verejnej správy, kontrolné nákupy realizované 23. októbra 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, potvrdené správnym súdom, sú súladné so zákonnými požiadavkami a sú vecne správne.

54. Podľa kasačného súdu zo všetkých vyššie uvedených dôvodov možno konštatovať, že správny súd riadne overil skutkové zistenia správnych orgánov, keď týmto nič nevytkol a jeho 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, avšak v súhrne aj podľa kasačného súdu dokazovanie vykonané orgánmi verejnej správy dostatočne podporuje ich skutkové závery, a preto aj túto námietku sťažovateľa vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.

55. K ďalšej sťažnostnej argumentácii vytýkajúcej správnemu súdu prehliadnuté procesné vady správnych orgánov kasačný súd opätovne odkazuje na časti odôvodnenia rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024, ktoré sú tiež v plnom rozsahu aplikovateľné na prejednávanú vec:

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

141. Odkazujúc na úvodné body tohto článku rozsudku, kasačný súd poukazuje na potrebu na všeobecné námietky sťažovateľa reagovať obdobne - všeobecne. Sťažovateľ síce v bode 17. kasačnej sťažnosti rozporuje právne názory správneho súdu vyplývajúce zo zákona, resp. z rozhodovacej praxe kasačného súdu, resp. to, že napadnutým rozsudkom schválil alebo odignoroval procesné pochybenia správnych orgánov, v skutočnosti však rezignoval na kvalifikovanú právnu argumentáciu adresne smerujúcu k údajnej nesprávnosti právnych záverov správneho súdu. Námietka sťažovateľa má skôr povahu všeobecného nesúhlasu s názormi správneho súdu k formálnym nedostatkom v priebehu konania, pričom jej chýba relevantný argumentačný základ.

142. Kasačný súd má za to, že sťažovateľom namietané procesné nedostatky, resp. nezákonnosti správny súd konajúci vo veci vyhodnotil správne a v tomto rozsahu kasačný súd odkazuje sťažovateľa najmä na body ..., 58., 60. a 65. napadnutého rozsudku:
58. Čo sa týka nesprávneho právneho posúdenia vznesených námietok zaujatosti súd je toho názoru, že tieto boli tak správcom dane ako prvostupňovým správnym orgánom ako aj žalovaným správne právne posúdené. S poukazom na ustanovenie § 13 ods.3 Daňového poriadku každé podanie posudzujú daňové orgány podľa jeho obsahu. Z obsahu námietok vznesených proti zamestnancom, ktorí sa zúčastnili ústneho pojednávania dňa 09.10.2019 vyplýva, že tieto sa týkali iba procesného postupu namietaných zamestnancov v rámci ústneho pojednávania konaného dňa 26.09.2019. O týchto námietkach ako to vyplýva z administratívneho spisu, ako aj z vyjadrenia žalobcu bolo rozhodnuté rozhodnutiami zo dňa 10.10.2019 č. 102342111/2019, zo dňa 09.10.2019 č. 102342148/2019 a zo dňa 09.10.2019 č. 102342198/2019. Súd poukazuje na to, že žalobca správnosť uvedených záverov o nevylúčení zamestnancov žalobcu v správnej žalobe nerozporoval [...]
60. Pokiaľ ide o námietku nezákonnosti vykonaných výsluchov bývalých zamestnancov žalobcu vo vyrubovacom konaní z dôvodu, že takéto výsluchy neboli žalobcom navrhnuté a nemožno akceptovať takýto postup správcu dane, keď vykonal tieto výsluchy vo vyrubovacom konaní k tomuto súd uvádza, že sa s týmto právnym názorom žalobcu nestotožňuje. Výsluchy boli vykonané na základe pokynu žalovaného v jeho zrušujúcom rozhodnutí, ktorým zrušil rozhodnutie správcu dane a vec vrátil do vyrubovacieho konania. Takýto postup nie je nezákonný tak, ako to súd uviedol už vyššie v bode 55. odôvodnenia tohto rozsudku. Správne preto bolo aj stanovisko žalovaného v jeho rozhodnutí, ktoré žalobca napadol správnou žalobou, keď uviedol na strane 19 odôvodnenia svojho rozhodnutia to, že : „výpovede svedkov vykonané v ďalšom konaní nemožno považovať za nezákonne získaný dôkaz, ako to namieta daňový subjekt. Správca dane nepochybil a konal v súlade s § 74 ods.4 Daňového poriadku.
65. Nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu o tom, že pokiaľ ide o výsluchy zamestnancov Colného úradu, ktorý vykonal technickú expertízu , išlo o nezákonné výsluchy ak boli vykonávané spolu a vyslúchané osoby boli prítomné v jednej miestnosti pri výsluchu, čo je neprípustný spôsob vedenia výsluchu. Súd poukazuje na to, že svedok je osoba, ktorá vypovedá o tom, čo vnímala vlastnými zmyslami. V prípade zamestnancov Colného úradu Bratislava, ktorí vykonali technickú expertízu t.j. L.. S. a N.. Z. nemožno povedať že išlo o svedkov, nakoľko títo nevypovedali o tom, čo vnímali vlastnými zmyslami, ale vypovedali o tom, akým spôsobom získali príručky k elektronickej registračnej pokladnici a taktiež k tomu, aby objasnili skutočnosti obsiahnuté v expertíze, a teda možno uvažovať o tom, že podali do zápisnice odborné vyjadrenie ako osoby v postavení znalca. Súd konštatuje, že nemožno prisvedčiť tvrdeniu žalobcu o tom, že pri ich výsluchu postupoval nezákonným spôsobom, keď im dal možnosť vyjadriť sa k technickej expertíze za ich vzájomnej prítomnosti, a námietka žalobcu vznesená pri ich výsluchu bola len účelová s cieľom zvrátiť výsledok, ktorý bol premietnutý do rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa."
143. Odkazujúc na bod 51. napadnutého rozsudku, kasačný súd poukazuje vo vzťahu k sťažovateľovi aj na body 66. až 73. rozsudku sp. zn. PO-1S/100/2020:
66. Žalobca namietal tiež vykonanie ústnych pojednávaní so zamestnancami Finančného riaditeľstva SR, Colného úradu Bratislava dňa 09.10.2019 v rozpore s ustanovením § 60 ods. 5 Daňového poriadku z dôvodu, že tieto boli vykonané zamestnancami správcu dane, voči ktorým bola dňa 07.10.2019 žalobcom vznesená námietka zaujatosti, o ktorej v čase uskutočnenia ústnych pojednávaní nebolo ešte rozhodnuté, pričom nešlo o nevyhnutný úkon, ako to tvrdí žalovaný a správca dane.
67. S ohľadom na špecifické okolnosti týkajúce sa organizácie predmetných ústnych pojednávaní (úkony vykonávané na návrh žalobcu, vo vopred dohodnutom termíne vyhovujúcom žalobcovi, mimo sídla správcu dane a tiež mimo sídla žalobcu, nutná súčinnosť Colného úradu Bratislava pri zabezpečení priestorov pre ústne pojednávanie, krátky dvojdňový časový úsek medzi vznesením námietky zaujatosti a termínom konania namietaných úkonov) súd rozumie snahe správcu dane zabrániť v rámci zásady hospodárnosti a procesnej ekonómie zmareniu uskutočnenia týchto úkonov. Objektívne žiadna z uvedených skutočností nepredstavuje sama osebe zásadnú prekážku, pre ktorú by nebolo možné sporné úkony realizovať aj v inom čase a po rozhodnutí o vznesenej námietke zaujatosti. Vo vzťahu k posúdeniu zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia však s ohľadom na obsah žalobných námietok, ktorými je správny súd viazaný, nepovažoval správny súd otázku nevyhnutnosti takto vykonaných úkonov za kardinálnu, keďže ani prípadné konštatovanie nesprávneho vyhodnotenia nevyhnutnosti vykonaného úkonu zo strany správcu dane s následkom vykonania predmetných ústnych pojednávaní dňa 09.10.2019 v rozpore s § 60 ods. 5 Daňového poriadku by v danom prípade neviedlo správny súd k záveru o potrebe zrušiť z tohto dôvodu napadnuté rozhodnutia ako nezákonné.

68. Z obsahu rozhodnutí o vznesenej námietke zaujatosti vyplýva, že namietaní zamestnanci, ktorí sa zúčastnili ústnych pojednávaní dňa 09.10.2019 neboli z konania vylúčení, keďže ani zo vznesenej námietky, ani z vyjadrenia zamestnancov správcu dane k tejto námietke nevyplynuli žiadne skutočnosti, ktoré by svedčili o takom pomere k veci alebo k účastníkovi konania, pre ktorý by bolo možné mať pochybnosť o ich nezaujatosti. Námietka vznesená žalobcom sa týkala iba procesného postupu namietaných zamestnancov v rámci ústneho pojednávania konaného dňa 26.09.2019. Správnosť uvedených záverov o nevylúčení zamestnancov žalobca v správnej žalobe nerozporoval. [...]
69. „Je neúčelné a nehospodárne formálne zopakovanie administratívneho konania, ak pre účastníka vo vzťahu k skutkovej stránke veci nepredstavuje reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutie v jeho prospech a za takýchto okolností platí, že nie každé porušenie procesného predpisu má za následok porušenie práv účastníka konania. Rovnako je možné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžo/255/2010, v ktorom tento vyslovil názor, že rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili sa formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka" (R103/2011).
70. Prípadné zrušenie rozhodnutia iba z dôvodu nezákonnosti vykonaného ústneho pojednávania by s ohľadom na vyššie uvedené skutočnosti malo za následok iba zopakovanie tohto úkonu, keďže žalobcovi bolo umožnené klásť vypočúvaným osobám otázky, vyjadrovať sa k tvrdeniam vypočúvaných osôb a k priebehu ústneho pojednávania. S ohľadom na to, že vo vzťahu k priebehu procesného úkonu neboli vznesené žiadne také námietky, ktoré by svedčili o zásahu do procesných práv žalobcu a napokon aj s ohľadom na nedôvodnosť žalobcovej námietky zaujatosti správny súd dospel k záveru, že hoci sa z formálneho hľadiska môže javiť, že tento žalobný bod je opodstatnený, z materiálneho hľadiska tomu tak nie je, preto aj túto námietku posúdil ako nedôvodnú.
71. Žalobca ďalej namietal, že došlo zo strany žalovaného, ako aj zo strany správcu dane k pochybeniu ohľadom správneho označenia žalobcu, keďže tak v rozhodnutiach, ako aj v protokole č. 102121215/2018 zo dňa 25.10.2018 bol nesprávne označený, správny súd však túto námietku posúdil ako nedôvodnú. Žalobca bol v napadnutých rozhodnutiach, ako aj v protokole označený v súlade s § 63 ods. 3 písm. c) a § 47 písm. c) Daňového poriadku ako fyzická osoba správne uvedeným menom a priezviskom, adresou a tiež správne uvedenými údajmi o IČO, DIČ a IČ DPH, ktoré umožňovali jednoznačne, spoľahlivo a správne identifikovať žalobcu ako osobu, ktorej je rozhodnutie adresované a ktorej sa týka protokol. Z tohto dôvodu nebolo dôvodné, aby v tomto smere žalovaný alebo správca dane ako prvostupňový správny orgán vykonal dokazovanie k zisteniu označenia žalobcu na Okresnom úrade Poprad.
72. Obdobne ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku žalobcu týkajúcu sa neuvedenia adresy sídla správcu dane v protokole č. 102121215/2018 zo dňa 25.10.2018, čo má mať za následok nezákonnosť protokolu.
73. Správny súd je toho názoru, že z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva skutočnosť, že správne konanie vo veci žalobcu bolo vedené pobočkou Daňového úradu Prešov, konkrétne pobočkou Poprad, ktorá v zmysle § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. v znení účinnom do 30.06.2019, patrila do územnej pôsobnosti Daňového úradu Prešov a bola organizačnou zložkou tohto správcu dane prezidentom finančnej správy. Uvedenie adresy sídla oprávnene konajúcej pobočky a zároveň neuvedenie adresy sídla správcu dane je možné vnímať ako postup síce nezodpovedajúci doslovnému zneniu § 47 písm. a) Daňového poriadku, avšak nemajúci v danom prípade žiaden negatívny dopad na subjektívne práva žalobcu. Uvedená adresa pobočky bola adresou organizačnej zložky správcu dane, s ktorou žalobca v priebehu konania (či už konania o správnom delikte alebo v rámci súvisiacich daňových konaní) opakovane písomne komunikoval, kde sa tiež prostredníctvom právneho zástupcu zúčastňoval procesných úkonov a kam tiež adresoval svoje opravné prostriedky. Neuvedenie sídla správcu dane Daňového úradu Prešov preto nepredstavovalo taký nedostatok, ktorý by akýmkoľvek spôsobom poškodil žalobcu na jeho právach, či už v rovine hmotnoprávnej alebo procesnoprávnej, resp. ktorý by mu znemožnil jeho práva realizovať. Žalobca navyše v správnej žalobe žiadnu takúto skutočnosť ani netvrdil.".
144. Ak sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukazoval na to, že aj samotní zamestnanci colného úradu (ako osoby, ktoré vypracovali technickú expertízu) museli namietať svoj výsluch (po tom, čo sťažovateľ namietol - o. i. - to, že mali byť vypočúvaní osobitne, čomu bolo zo strany správcu dane následne aj vyhovené), keď toto podľa sťažovateľa preukazuje nezákonnosť konania správcu dane a porušenie subjektívnych práv sťažovateľa, potom je potrebné uviesť, že vypočúvaní colníci nenamietali svoj výsluch, ale v rámci vznesených námietok špecifikovali, ktorý z nich odpovedal na ktorú z dvoch (dovtedy) položených otázok, ktoré im boli správcom dane položené pred tým, ako sa následne ich výsluch uskutočnil oddelene. Táto námietka colníkov potom nie je námietkou, ktorá by dopadala na

subjektívne práva sťažovateľa, čo platí aj z dôvodu, že odpovede na tieto otázky v rámci rozhodovania správnych orgánov použité neboli, resp. ide o informácie, ktoré z hľadiska skutkového nie sú pre rozhodnutie vo veci podstatné. Napokon je potrebné dodať, že následne bol výsluch colníkov naozaj realizovaný osobitne. Nie je teda dôvodné tvrdenie sťažovateľa, že pochybenie správcu dane bolo - v tomto kontexte - pri realizácii tohto procesného inštitútu zásadné. V nadväznosti na to, že o námietke zaujatosti sťažovateľa proti zamestnancom správcu dane nebolo v čase, keď už títo realizovali výsluch colníkov - technických expertov, rozhodnuté, kasačný súd poukazuje - okrem skutočností uvedených v bodoch 141. a 142. vyššie - aj na to, že zo zápisnice č. 102328013/2019 zo dňa 09.10.2019 (výsluch: N.. A.. M. Z.) a zápisnice č. 102328092/2019 zo dňa 09.10.2019 (L.. D.. O. S.) vyplýva, že týmto otázky kládol výlučne zástupca sťažovateľa, nie zamestnanci správcu dane, ktorí teda do ich vypočúvania aktívne nevstupovali, čo opäť vylučuje, aby ich výsluch bol - z hľadiska intenzity namietanej nezákonnosti - vnímaný ako postup porušujúci subjektívne práva sťažovateľa (a to bez ohľadu na to, že v danom čase ešte nebolo rozhodnuté o námietkach zaujatosti, ktoré sťažovateľ vzniesol voči zamestnancom správcu dane - k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). Zamestnanci správcu dane - aj prihliadajúc na to, že uvedené vyhodnotili ako neodkladný úkon - v rámci výsluchu uvedených expertov potom vystupovali skôr ako „evidenčný orgán", keďže fakticky len zapisovali otázky položené zástupcom sťažovateľa a nadväzujúce odpovede vypočúvaných colníkov. Ak by teda aj zo strany správcu dane došlo v súvislosti s uvedenými výsluchmi colníkov k pochybeniu (a to či už v rámci spojeného vypočúvania alebo separátneho výsluchu), nešlo by - ani podľa názoru kasačného súdu - o takú vadu, ktorá by si v okolnostiach súdenej veci vyžadovala zrušenie žalobou napadnutého rozhodnutia, príp. rozhodnutia správcu dane (k tomu pozri aj bod 142. tohto rozsudku - osobitne bod 69. citovaného rozsudku, resp. str. 21 - 22 rozhodnutia žalovaného).
145. S námietkami sťažovateľa ohľadom nezaujatosti zamestnancov správneho orgánu, resp. so spôsobom ich vybavenia a súvisiacim dopadom na subjektívne práva sťažovateľa, ako aj s námietkami týkajúcimi sa formálnych vád protokolu a prvostupňového rozhodnutia, resp. inými obdobnými námietkami sťažovateľa sa už správne súdy vysporiadali a na tieto ich závery odkazuje kasačný súd vyššie v tomto rozsudku - stotožniac sa s nimi.
146. Odhliadnuc od toho, že predmetné námietky formulované sťažovateľom boli nedostatočne konkrétne, resp. nešpecifické, tie, na ktoré sťažovateľ poukázal konkrétne, kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodné (pozri vyššie). Akokoľvek teda sťažovateľ tvrdil a brojil proti tomu, že ochrana jeho práv Daňovým poriadkom je iba iluzórna, v rozsahu konkrétne namietaných vád konania, resp. aktov orgánov verejnej správy, sa s ním najvyšší správny súd nestotožnil."
56. Kasačný súd sa stotožnil aj so sumarizáciu argumentácie kasačného súdu ku kasačnej sťažnosti v rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024:
„147. Kasačný súd záverom konštatuje, že skutkové zistenia orgánov verejnej správy považuje za správne. V hodnotení vykonaných dôkazov zo strany správcu dane, resp. žalovaného neidentifikoval najvyšší správny súd žiadne také pochybenie, nelogickosť, účelovosť alebo opomenutia, ktoré by dopadali na ich vecnú správnosť, resp. zákonnosť. Následne potom nekonal nezákonne ani správny súd, ak tieto hodnotenia a závery orgánov verejnej správy akceptoval. Technická expertíza nepochybne potvrdila, že sťažovateľ systém ERP používal aj na tvorbu falošných pokladničných dokladov v režime Hotovosť*. Skutočnosť, že 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 auguste 2015 fyzicky nachádzala nefiskálna tlačiareň, dôkazom toho, že predmetné doklady museli byť vytlačené je už samotný záver odborníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu a L.. Z. (za spoločnosť dodávateľa systému ERP) v tom zmysle, že ak by predmetné doklady vytlačené neboli, v systéme by sa neukladali ich celé kópie, ale len údaje o nich. Vzhľadom na uvedené je potom bez väčšej relevancie, či svedkovia (zamestnanci sťažovateľa) výslovne potvrdili používanie funkcie Hotovosť* alebo nie, príp. tlač týchto dokladov na nefiskálnom zariadení. Technickou expertízou bolo preukázané, že v čase 30.06.2008 do 23.10.2017 takéto doklady tlačené boli, keď tento časový úsek zahŕňa aj 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. Ak podľa sťažovateľa nebolo preukázané, že za takto vystavené doklady reálne utŕžil peňažné prostriedky (t. j. mal tržbu), ktorú nepriznal, ani s týmto záverom kasačný súd nesúhlasí. Svedkovia v rámci svojich výpovedí potvrdili, že každý doklad, ktorý vytlačili, odovzdávali 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). Nedá sa v tejto súvislosti neuviesť, že falošné pokladničné doklady boli z grafického hľadiska takmer identické s reálnymi (zákonnými) pokladničnými dokladmi, bol na nich použitý mierne modifikovaný font, obsahovali ochranný znak MF SR a pod. Kontrolné nákupy zo dňa 23.10.2017 preukázali, akým spôsobom bola táto aktivita sťažovateľom realizovaná a i keď tieto kontrolné nákupy nie sú priamym dôkazom vo vzťahu k augustu 2015, 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 augustu 2015 (relevantný časový úsek en bloc 30.06.2008 - 23.10.2017 - k tomu pozri tento rozsudok vyššie) a pod. Tu potom kasačný súd poukazuje aj 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* (august 2015) 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 (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). Prípadné formálne nedostatky vo vyhotovení protokolu z daňovej kontroly, rozhodnutí správcu dane, resp. sťažovateľom namietané procesné vady, s ktorými sa správne orgány, ako aj správny súd dostatočne vysporiadali, a ktoré závery kasačný sťažovateľ v texte kasačnej sťažnosti napadol viac-menej iba vo všeobecnej rovine (nesúhlasom), nie podrobnejšou právnou argumentáciou, boli podľa kasačného súdu posúdené správne a nedosahovali takú intenzitu, aby odôvodňovali zrušenie právoplatného rozhodnutia žalovaného.

148. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal aj na to, že v podanej správnej žalobe požiadal o vykonanie niektorých listinných dôkazov (str. 9 kasačnej sťažnosti), pričom napadnutý rozsudok žiadnym spôsobom na tento jeho návrh nereaguje. Tu kasačný súd poukazuje na to, že v bode VI. správnej žaloby sťažovateľ navrhol, aby si správny súd pripojil administratívny spis/y vzťahujúci(e) sa k veci a navrhoval „vykonať dokazovanie najmä listinnými dôkazmi, ktoré sú uvedené v texte žaloby". Ak si správny súd k veci požadovaný administratívny spis pripojil, resp. to, že sa tak nestalo, sťažovateľ v kasačnej sťažnosti netvrdil, nebolo dôvodné osobitne vykonávať listiny, ktoré tento spis tvoria. I keď sa správny súd s príslušným návrhom nepochybne v odôvodnení napadnutého rozsudku vysporiadať mohol a mal, kasačný súd poukazuje na § 190 SSP, podľa ktorého „Správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak. Správny súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia alebo na rozhodnutie vo veci.". Keďže listiny, ktoré sťažovateľ v kasačnej sťažnosti označil ako listiny, ktoré navrhol vykonať v konaní pred správnym súdom, je zrejmé, že ide o listiny tvoriace súčasť administratívneho spisu, a preto z vecného hľadiska ani nebolo dôvodné tieto listiny ako dôkaz pred správnym súdom vykonávať. Osobitne to platí vzhľadom na to, že v súdenej veci ide o prieskum rozhodnutia vydaného v daňovom konaní, nie o osobitný druh súdneho konania s modifikovaným režimom prieskumu vo vzťahu k základným východiskám všeobecnej správnej žaloby (napr. konanie v sociálnych veciach, konanie vo veciach správneho trestania a pod.) a relevantným sú preto dôkazy a skutkové závery, z ktorých vychádzal správny orgán v rámci konania a rozhodovania vo veci - § 119 (veta

prvá) SSP - „Správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak.", resp. § 135 ods. 1 SSP („Na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase vyhlásenia alebo vydania rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy."). Z uvedených dôvodov by potom bolo vo veci nedôvodné vykonať aj akékoľvek iné dôkazy (ak by aj neboli súčasťou administratívneho spisu), z ktorých správne orgány nevychádzali vo vyrubovacom konaní vo vzťahu k rozhodnému zdaňovaciemu obdobiu (k tomu pozri aj toto odôvodnenie vyššie), keďže takéto „naviac dokazovanie" pred správnym súdom nemôže nahradiť dokazovanie v rámci daňovej kontroly, príp. vyrubovacieho konania."

V. Záver

57. Kasačný súd, súc viazaný textom kasačnej sťažnosti, nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. So závermi správneho súdu v napadnutom rozsudku ako aj v odkazovanom rozsudku sa v celom rozsahu stotožnil a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

58. O nároku na náhradu trov kasačného konania kasačný súd rozhodol v zmysle § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že účastníkom konania právo na náhradu trov konania nepriznal. Kasačný súd urobil tak z dôvodu, že sťažovateľ úspech v kasačnom konaní nemal a kasačný súd súčasne nezistil výnimočné dôvody (§ 168 SSP), pre ktoré by žalovaný mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania.

59. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.