

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/40/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0923100696
Dátum vydania rozhodnutia: 10. 02. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:0923100696.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha., PhD a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Jozef Lopuch - Club Hotel OLYMPIA s miestom podnikania Partizánska 684/80, 058 01 Poprad, IČO: 14 285 410, právne zastúpeného JUDr. Marekom Radačovským, advokátska kancelária Košice, Žriedlová 3, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100797655/2020 zo dňa 22. apríla 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. 4Sf/27/2023 - 16 zo dňa 11. júna 2024, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred správnym súdom

1. Správny súd v Košiciach (ďalej ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 4Sf/27/2023 - 16 zo dňa 11. júna 2024 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100797655/2020 zo dňa 22. apríla 2020 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad (ďalej ako „správca dane“) rozhodnutie č. 102870905/2019 zo dňa 11.12.2019 (ďalej ako „rozhodnutie správcu dane“), a ktorým bol 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“) žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 2.993,89 eura za zdaňovacie obdobie august 2013. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP v spojení s § 467 ods. 3 SSP tak, že účastníkom konania náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd zreferoval predchádzajúce súdne konanie, v ktorom Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k. 2S/46/2020-336 z 28.04.2022 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100797655/2020 zo dňa 22.04.2020, ako aj rozhodnutie správcu dane č. 102870905/2019 zo dňa 11.12.2019 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/46/2020-336 z 28.04.2022 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“) rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“), ktorý z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia dokazovania vo vyrubovacom konaní krajským súdom, uvedený rozsudok krajského súdu zrušil svojím rozsudkom sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo 17.10.2023 a vec vrátil už Správnemu súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

3. Správny súd zamietajúci výrok napadnutého rozsudku odôvodnil uplatnením postupu podľa § 140 SSP, keď odkázal na obdobnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, a to v konaní vedenom pod sp. zn. PO-1S/100/2020 (ďalej aj ako „odkazovaný rozsudok“), v ktorom išlo o vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2016 v sume 3.194,56 eur, pričom pri výkone daňovej kontroly u žalobcu tak za mesiac december 2016, ako aj za mesiac august 2013 sa vychádzalo z tých istých dôkazov získaných a vykonaných správcou dane.

4. Správny súd sa na úvod svojej argumentácie v odkazovanom rozsudku sp. zn. PO- 1S/100/2020 zaoberal žalobnou námietkou nezákonnosti dôkazov vykonaných vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia správcu dane, pričom upriamil pozornosť na relevanciu dôkazov, predovšetkým svedkov v prejednávanej veci. V rozpore so zákonom získané dôkazy by podľa správneho súdu mohlo byť v prípade, ak by sa jednalo o procesný postup, ktorým by došlo k účelovému obchádzaniu zákonných časových limitov pre vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku alebo k obchádzaniu predpokladov pre začatie opätovnej daňovej kontroly podľa § 44 ods. 4 Daňového poriadku.

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

6. K tvrdeniu žalobcu, že v celom dokazovaní vedenom správcou dane nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukázal, že akýkoľvek doklad, ktorý žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza, bol v zdaňovacom období vytlačený - správny súd zdôraznil, že je potrebné vykonané dôkazy hodnotiť vo vzájomných súvislostiach ako ucelenú reťaz vzájomne sa doplňujúcich zistení. Správny súd ďalej odkázal na vykonanú expertízu, ktorá je zákonným dôkazom, a ktorá jednoznačne potvrdila tlač falošných pokladničných dokladov cez funkciu Hotovosť* cez nefiskálnu tlačiareň, ktorej existenciu žalobca popiera.

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

8. Čo sa týka námietky žalobcu ohľadom vykonania ústnych pojednávaní so zamestnancami žalovaného, voči ktorým bola dňa 07.10.2019 vznesená námietka zaujatosti, o ktorej ešte nebolo v tom čase rozhodnuté - správny súd uviedol, že vzhľadom na obsah žalobných námietok (ktoré boli len procesného charakteru z ústneho pojednávania konaného 26.09.2019), pričom žalobca v správnej žalobe správnosť uvedených záverov o nevyvúčení zamestnancov žalovaného nerozporoval, by zrušenie rozhodnutia iba z dôvodu nezákonnosti vykonaného ústneho pojednávania malo za následok iba zopakovanie tohto úkonu (opierajúc sa o uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. R103/2011).

9. V rámci argumentácie žalobcu ohľadom pochybenia správneho označenia žalobcu, ktorý namietal, že uvedené výstupy orgánov verejnej správy neobsahujú správne označenie žalobcu, správny súd uviedol, že žalobca bol v napadnutých rozhodnutiach, ako aj v protokole označený v súlade s ustanovením § 63 ods. 3 a § 47 písm. c) Daňového poriadku ako fyzická osoba - podnikateľ správne uvedeným menom, priezviskom, adresou a tiež správne uvedenými údajmi o IČO, DIČ a IČ DPH, ktoré umožňovali jednoznačne, spoľahlivo a správne identifikovať žalobcu ako osobu, ktorej je rozhodnutie adresované a ktorej sa týka protokol.

10. Rovnako sa správny súd nestotožnil s tvrdením žalobcu ohľadom nezákonnosti viažucej sa k orgánu verejnej správy, ktorý vo veci konal a rozhodoval (správca dane). Správny súd bol toho názoru, že z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že správne konanie vo veci žalobcu bolo vedené pobočkou Daňového úradu Prešov, konkrétne pobočkou Poprad, ktorá v zmysle § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov - v znení účinnom do 30.06.2019, patrila do územnej pôsobnosti Daňového úradu

Prešov a bola riadnou organizačnou zložkou tohto správcu dane. Uvedenie adresy sídla oprávnene konajúcej pobočky a zároveň neuvedenie adresy sídla správcu dane je možné vnímať ako postup síce nezodpovedajúci doslovnému zneniu § 47 písm. a) Daňového poriadku, avšak nemajúci v danom prípade žiaden negatívny dopad na subjektívne práva žalobcu.

11. Ohľadne námietky žalobcu týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia vznesených námietok zaujatosti, správny súd dospel k záveru, že tieto boli tak správcom dane, ako aj žalovaným správne právne posúdené. Správny súd dospel k záveru, že s poukazom na ustanovenie § 13 ods. 3 Daňového poriadku, každé podanie posudzujú daňové orgány podľa jeho obsahu. Z obsahu námietok vznesených proti zamestnancom, ktorí sa zúčastnili ústneho pojednávania dňa 09.10.2019 vyplýva, že tieto sa týkali iba procesného postupu namietaných zamestnancov v rámci ústneho pojednávania konaného dňa 26.09.2019. O týchto námietkach - ako to vyplýva z administratívneho spisu, ako aj z vyjadrenia žalobcu - bolo rozhodnuté rozhodnutiami zo dňa 10.10.2019 č. 102342111/2019, zo dňa 09.10.2019 č. 102342148/2019 a zo dňa 09.10.2019 č. 102342198/2019. Správny súd v tomto kontexte poukázal na to, že žalobca správnosť uvedených záverov o nevytlúčení 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.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

12. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a navrhol, aby kasačný súd v zmysle § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal sťažovateľovi náhradu trov konania.

13. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že napadnutý rozsudok je nedostatočne odôvodnený, neobsahuje odpovede na zásadné otázky súvisiace s predmetom konania, resp. so základom žalobných dôvodov a žalobných námietok. Mal za to, že napadnutý rozsudok obsahuje množstvo všeobecných konštatácií a citácií bez toho, aby bolo premietnuté na konanie v tejto veci.

14. Z hľadiska nesprávneho právneho posúdenia veci sťažovateľ namietal, že správny súd nesprávne vyhodnotil jeho námietku týkajúcu sa nedostatočného zistenia skutkového stavu veci orgánmi verejnej správy. Podľa sťažovateľa, správny súd dospel k nesprávnemu záveru, že orgány verejnej správy vyhodnotili dôkazy zákonne, resp. správne. Správny súd podľa sťažovateľa zovšeobecnil obsah výsluchov svedkov, a to bez komplexného posúdenia ich obsahu jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti. S predmetnou námietkou sťažovateľa sa pritom správny súd mal vysporiadať len v jednom bode napadnutého rozsudku. Navyiac, mal len nekriticky prevziať závery orgánov verejnej správy, ale nevysporiadal sa s tým, že existujú dôkazy, ktoré potvrdzujú tvrdenia sťažovateľa a vyvracajú tvrdenia žalovaného.

15. Poukázal pritom na výpovede svedkýň, ktoré mali v rámci výsluchu u správcu dane vypovedať, aké funkcie používali pri evidencii tržieb v rámci elektronickej registračnej pokladnice, pričom ani jedna z nich neuviedla, že používala funkciu Hotovosť*, ale uvádzali iné funkcie. Podľa sťažovateľa teda tieto výpovede predstavujú priamy dôkaz o tom, že závery žalovaného v napadnutom rozhodnutí sú ničím nepodložené domnienky a tvrdenia.

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

17. Sťažovateľ ďalej namietal záver žalovaného, že ani jeden zo svedkov sa jednoznačne nevyjadril, že funkciu „Hotovosť*“ nepoužíval, čo malo stačiť pre záver, že sťažovateľ túto funkciu používal a že na základe takýchto dokladov došlo k zdaniteľnému plneniu. Namietal, 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.

18. V tejto súvislosti uviedol, že aj výpovede svedkov R., S. a Y. boli vyhodnotené selektívne a že orgány verejnej správy z nich prevzali len vybrané tvrdenia. Títo svedkovia podľa sťažovateľa nepotvrdili, resp. vyvrátili existenciu tzv. nefiškálnej tlačiarne u sťažovateľa, 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. Navyiac, sťažovateľ spochybňuje ich výpoveď aj vzhľadom na „časovú diskontinuitu“. Rozporoval tiež, že niektorí svedkovia boli zo strany správca dane vypočúvaní sugestívnym spôsobom.

19. Sťažovateľ ďalej namietal, že správca dane bezdôvodne a svojvoľne neuviedol výpovede ďalších svedkov, keď tieto osoby mali údajne tvrdenia správca dane vyvrátiť. Sťažovateľ mal 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 správca dane, a to bez kritického vyhodnotenia ostatných vykonaných dôkazov vo vzájomnej súvislosti.

20. Ako nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom označil sťažovateľ aj to, že záver žalovaného vo veci existencie nefiškálny tlačiarne u sťažovateľa v priebehu roka 2017 vyhodnotil správny súd ako správny, resp. relevantný aj v podmienkach súdnej veci. Sťažovateľ poukázal na 13 výpovedí, z ktorých má vyplývať, že nefiškálna tlačiareň v rozhodnom čase u sťažovateľa nebola. Navrhol správnemu súdu vykonať zápisnice z výsluchu týchto svedkov, pričom napadnutý rozsudok sa s týmto jeho návrhom žiadnym spôsobom nevyporiadala.

21. Podľa sťažovateľa potom platí, že ak predmetné výpovede fakticky vylučujú existenciu tzv. nefiškálny tlačiarne, je vylúčené aj to, aby sa tlačili doklady „Hotovosť**“, keďže na to nebol k dispozícii spôsobilý nástroj. Namietal, že správny súd mu v uvedenom zmysle nedal odpoveď na najdôležitejšie žalobné body, čím malo dôjsť k podstatnému porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý súdny proces. Zároveň doplnil, že existencia takejto tlačiarne bola zistená na miestnom zisťovaní v roku 2017, čo však nemá žiadnu relevanciu s poukazom na zdaňovacie obdobie, za ktoré bolo vydané napadnuté rozhodnutie žalovaného (poznámka kasačného súdu: august 2013).

22. Podľa sťažovateľa sa správny súd nevenoval tiež tomu, že ani jeden zo svedkov nepotvrdil rozdiel medzi reálne prijatou tržbou a uzávierkou vytlačenou z elektronickej registračnej pokladnice. Namietal, že potom je úplne vylúčené, aby existovala akákoľvek tržba, ktorú žalovaný a správca dane označujú ako nepriznaná. Rovnako podľa sťažovateľa neexistuje jediný dôkaz o tom, že by v rozhodnom čase prijal akúkoľvek odplatu za akékoľvek poskytnuté zdaniteľné plnenie, ktorá by mala byť pretavená vo výške jeho tržieb. Mal za to, že správca dane, ako ani žalovaný, nepreukázali, že by u sťažovateľa 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. Ani tejto námietke sa však podľa sťažovateľa správny súd nevenoval.

23. Sťažovateľ tiež namietal, že správny súd nesprávne vyhodnotil rozloženie dôkazného bremena v podmienkach súdnej veci a zároveň odmieta, že by porušil ustanovenia zákona o DPH a zopakoval, že nebol produkovaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval, že by bol vytlačený jediný doklad, od akých odvíja svoje závery žalovaný, resp. správca dane. Mal za to, že ak správca dane chcel zvýšiť daňovému subjektu zdaniteľné príjmy v určitej výške, musí mať aj dôkazy o existencii týchto príjmov. Tvrdil, 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.

24. Správnemu súdu v ďalšom sťažovateľ vytýkal, že dospel k záveru o tom, že skutkové okolnosti veci boli dostatočne zistené, pričom však poukázal len na tri svedecké výpovede, ktoré boli navyiac v rozpore so zvyšnými svedeckými výpoveďami (v celkovom počte sedem), a to nielen v otázke neexistencie nefiškálny tlačiarne v prevádzke sťažovateľa v roku 2017, ale najmä v otázke existencie tržieb na strane sťažovateľa v dotknutom období. Namietal, že dôkazy, ktoré označil, negujú existenciu ucelenej reťaze dôkazov o údajnom prijatí nepriznaných tržieb. 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.

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

26. 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 dňa 09.10.2019, kedy správca dane musel toto ústne pojednávanie ukončiť (výsluch dvoch osôb za vzájomnej prítomnosti). Nepripustný postup správcu dane potvrdzuje aj to, že samotní zamestnanci Finančnej správy SR ako vypočúvané osoby museli v rámci zápisnice podať námietky proti jej obsahu.

27. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 24.10.2024 uviedol, že zotrúva na svojich predchádzajúcich tvrdeniach a vyjadreniach, pričom sa stotožňuje s právnym posúdením správneho súdu v napadnutom rozsudku. Uviedol, že sťažovateľ mení svoju argumentáciu - kým v správnej žalobe namietal výsluch svedkov a tvrdil, že došlo k procesnému pochybeniu podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, v kasačnej sťažnosti už argumentoval tým, že správny súd neaplikoval požiadavku hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach.

28. Žalovaný ďalej poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší súd“) vo veci sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019 vo veci dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015. Odkázal pritom na body 35 a 32 uvedeného rozsudku poukazujúc na relevanciu technickej expertízy vykonanej certifikovaným orgánom.

29. V ďalšej časti vyjadrenia žalovaný uviedol, že nikdy nespochybnil hodnotu dôkazov z miestneho zisťovania dňa 23.10.2017, t. j. že boli vytlačené doklady označené ako „Hotovosť“ a že následne na základe týchto dokladov zamestnanci sťažovateľa prijali tržby. Uviedol, že vyjadrenie N. V. a výpoveď svedkyne L. dňa 22.8.2019, ktoré boli tiež prítomné na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 považuje za irelevantné, ba priam sporné, nakoľko obe svedkyne v deň miestneho zisťovania použili funkcionality „Hotovosť“.

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

31. K námietkam sťažovateľa týkajúce sa prijímania tržieb, tlače pokladničných dokladov v režime „Hotovosť“, používania nefiškálnej tlačiarne, výpovede svedkov, resp. časového odstupu a irelevantnosti miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017 žalovaný uviedol, že tieto okolnosti je potrebné skúmať v kontexte technickej expertízy, keďže pre posúdenie tohto prípadu bola práve táto esenciálnou (spolu s výpoveďou K.. L.).

32. Žalovaný sa osobitne ohradil voči pokusom sťažovateľa redukovat' význam miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017. Uviedol, že pri tomto miestnom zisťovaní obsluha žalobcu vydala zákazníkovi (colníkovi) falošný doklad („Hotovosť“) vytlačený cez nefiškálnu tlačiareň a zároveň prijala od colníka na základe tohto dokladu platbu. Technickou expertízou pritom bolo zistené, že takto bolo vytlačených cca 147 tisíc dokladov - od 30.06.2008 do 23.10.2017. To, že tieto doklady boli vytlačené, vyplýva zo samotnej expertízy. Technická expertíza pritom preukázala, že fiškálnu tlačiareň je možné použiť aj na tlač kópie nefiškálnych dokladov, resp. aj falošných pokladničných dokladov označených ako „Hotovosť“.

33. Žalovaný ďalej odkázal na závery technického zisťovania spočívajúce v tom, že originály falošných dokladov („Hotovosť“) nemohli byť vytlačené cez fiškálnu tlačiareň, keďže doklady s označením Hotovosť* sa neukladajú do prevádzkovej pamäte a kontrolného záznamu. Doplnil, že toto bolo preukázané aj v rámci miestneho zisťovania. Na základe tohto potom žalovaný zhrnul, že je nepochybné, že na prevádzke sťažovateľa musela byť aj nefiškálna tlačiareň, ktorá umožnila tlač takýchto dokladov, a tým aj obchádzanie fiškálnej pamäte registračnej pokladnice. Za jednotlivé zdaňovacie obdobia boli identifikované kópie dokladov Hotovosť*, čo znamená, že tieto museli byť vytlačené a ich tlač mohla byť realizovaná výlučne na nefiškálnom zariadení. Z uvedených dôvodov navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol.

III. Konanie na kasačnom súde

34. Prejednávaná vec bola predložená Najvyššiemu správne mu súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“ alebo „Najvyšší správny súd“) ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu.

35. Najvyšší správny súd, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

36. Kasačný súd predloženého administratívneho, ako aj súdneho spisu zistil, že po zrušení pôvodného rozhodnutia správcu dane č.: 102281420/2018 zo dňa 19.11.2018 rozhodnutím žalovaného č.: 100748904/2019 zo dňa 28.03.2019, správca dane prvostupňovým rozhodnutím č. 102870905/2019 zo dňa 11.12.2019 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 2.993,89 eura za zdaňovacie obdobie august 2013.

37. Správca dane uviedol, že daňovou kontrolou a na základe technickej expertízy elektronickej pokladnice zistil porušenie § 19 ods. 2 zákona o DPH tým, že sťažovateľ 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“*. Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím.

38. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí skonštatoval, že správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie vo vyrubovacom konaní dokazovanie doplnil. Vypočul zamestnancov sťažovateľa, ktorí používali na evidenciu tržieb v elektronickej registračnej pokladnici v kontrolovanom zdaňovacom období, zástupcu dodávateľa systému Asseco BLUEGASTRO a vykonal ústne pojednávanie so zamestnancami Colného úradu Bratislava. Na všetkých ústnych pojednaniach sa za sťažovateľa zúčastnil jeho splnomocnený zástupca, ktorý voči vykonanému vypočúvaniu svedkov podal námietku zákonnosti výsluchu. Žalovaný ďalej poukázal na rozsiahle dokazovanie, ktoré vykonal správca dane s poukazom na vykonanú expertízu počítača, ktorý bol súčasťou ERP ako vlastného registračného programu na ďalšie vykonané dôkazy správcu dane, ktorý nahliadol do zápisníc o ústnych pojednaniach s inými zamestnancami kontrolovaného daňového subjektu pri iných daňových kontrolách za iné zdaňovacie obdobia.

IV. Vybraná súvisiaca právna úprava a právne názory kasačného súdu

39. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

40. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne sudy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

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

42. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

43. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

45. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom

správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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

47. Podľa § 3 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

48. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

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

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

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

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

55. Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov - v znení účinnom do 30.6.2019 - na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov môže prezident finančnej správy na návrh riaditeľa daňového úradu zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta daňového úradu; pobočky daňového úradu zriaďuje a zrušuje prezident finančnej správy so súhlasom ministra financií Slovenskej republiky. Pobočka daňového úradu a kontaktné miesto daňového úradu sú organizačnou zložkou daňového úradu. Podľa § 5 ods. 1 uvedeného zákona, daňový úrad vykonáva pôsobnosť v územnom obvode kraja, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

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

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

58. Podľa § 4b ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, v znení účinnom do 31.12.2019, konanie o certifikácii vykonáva Colný úrad Bratislava.

59. Podľa § 8 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (v rozhodnom čase), podnikateľ je povinný po zaevidovaní tržby v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici odovzdať kupujúcemu pokladničný doklad okrem kópie pokladničného dokladu ihneď po jeho vytlačení v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici [...].

60. Podľa § 17a ods. 2 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, v znení účinnom do 31.12.2019, Colný úrad Bratislava za účelom preverenia podozrenia podľa ods. 1 vykoná technickú expertízu elektronickej registračnej pokladnice.

61. 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.

62. Kasačný súd uvádza, že v obdobných veciach totožného sťažovateľa rozhodol kasačný súd rozsudkami sp. zn. 4Sfk/25/2024 zo dňa 23. októbra 2024 (DPH za zdaňovacie obdobie august 2015), sp. zn. 5Sfk/30/2024 zo dňa 30.01.2025 (DPH za zdaňovacie obdobie február 2016), sp. zn. 5Sfk/33/2024 zo dňa 30.01.2025 (DPH za zdaňovacie obdobie august 2017), sp. zn. 5Sfk/25/2024 zo dňa 30.01.2025 (DPH za zdaňovacie obdobie máj 2017), sp. zn. 4Sfk/14/2024 zo dňa 11.12.2024 (DPH za zdaňovacie obdobie december 2016), a tiež v rozsudku sp. zn. 4Sfk/22/2024 zo dňa 23. októbra 2024 (daň z príjmov za rok 2012).

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

63. Skôr ako Najvyšší správny súd pristúpi k odôvodneniu jednotlivých kasačných námietok, z dôvodu, že podstatná časť sťažovateľom vytykaných 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-1S/100/2020 (pozn.: ide o rozhodnutie súdu vo veci DPH sťažovateľa za december 2016). 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.

64. Sťažovateľ pritom napadnutému rozsudku vytyka, 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.

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

66. Skutkovým okolnostiam veci - a to aj s prihliadnutím na námietku sťažovateľa, že správne orgány mali dôkazy hodnotiť selektívne, resp. tendenčne - sa správny súd venoval v relevantnom rozsahu, a to v bodoch 59. až 70. odôvodnenia rozsudku Správneho súdu v Košiciach sp. zn.: PO- 1S/100/2020, na ktoré odkázal správny súd. Uvedené závery správneho súdu považuje kasačný súd za správne a právne udržateľné. Takéto „prvotné“ hodnotenie dôkazov vykonaných v správnom konaní navyše 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.

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

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

69. Podľa názoru najvyššieho správneho súdu je aj táto námietka sťažovateľa nedôvodná. V zmysle rozsudku správneho súdu vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020: „59. [...] Správny súd zdôrazňuje, že vykonané dôkazy je potrebné hodnotiť vo vzájomných súvislostiach ako ucelenú reťaz vzájomne sa dopĺňujúcich zistení. Výpovede svedkov nie je možné hodnotiť ako objektívne pre ich zamestnanecký vzťah k žalobcovi, čoho dôkazom sú podstatné odlišnosti vo výpovedi zamestnankyne žalobcu N. V. 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 tlačiarne (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“.

70. Navyiac 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) - konkrétne rozsudok správneho súdu - sp. zn. PO-1S/85/2020 (body 40. až 41.), 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 súdnej 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 správcovi 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 rozhodnutí napadnutým rozhodnutím, žalovaný podľa žalobcu technickú expertízu považuje paradoxne za postačujúci dôkaz, odhliadnuc od výpovedí svedkov, ktorých vykonanie vo vyrubovacom konaní žalobcu považuje za nezákonné. [...] 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 správne mu 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 V., pretože pri jej vypočutí počas miestneho zisťovania žalobcu nebol prítomný a nemohol jej klásť otázky; preto, že správca dane neprijateľne zovšeobecnil vyjadrenia svedkyne V. pri miestnom zisťovaní o používaní funkcie „Hotovost**“ 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 tlačiarňi, 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.“

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

71. Sťažovateľ pod písmenami a) až e) bodu 11. kasačnej sťažnosti poukázal na svedecké výpovede (svedkyňa V., svedkyňa L., svedkyňa N., svedkyňa V. a svedkyňa L.) - v celkovom počte päť - ktoré svedkyne mali „výslovne vyvrátiť údajné zistenia a tvrdenia žalovaného o používaní funkcie Hotovost**“. 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 nestotožnil.

72. Najvyšší správny súd k nej v prvom rade uvádza, že výpovede svedkyň N., V. a L. pre účely rozhodovania správneho orgánu vo veci DPH sťažovateľa za zdaňovacie obdobie august 2013, t. j. pre účely tohto konania, ani neboli použité (k tomu pozri najmä str. 65 až 75 prvostupňového rozhodnutia). Už len z tohto dôvodu je argumentácia sťažovateľa o význame príslušných svedeckých výpovedí, na ktoré

sa malo prihliadať, resp. ktoré mali byť v jeho prospech, vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu tvoriacemu predmet tohto konania, bezpredmetná. Z uvedených svedeckých výpovedí je potom pre účely tohto kasačného konania (v rozsahu podanej kasačnej námietky) dôvodné skúmať len výpoveď svedkyne V., keď táto v rámci svojej výpovede dňa 25.06.2019 uviedla, že si nepamätá, aké funkcie ERP používala a zároveň uviedla, že si nepamätá, či používala aj funkciu Hotovosť* a tiež svedkyne L.. Svedkyňa L. rovnako uviedla, že si nepamätá používanie funkcie Hotovosť* a rovnako sa nevedela vyjadriť ani k prítomnosti 2 tlačiarň na prevádzke.

73. V súhrne - a súc viazaný kasačnou námietkou - sa preto kasačný súd nemohol stotožniť s tvrdením sťažovateľa, že by predmetné svedecké výpovede mali byť priamym dôkazom toho, že závery orgánov verejnej správy sú len ich domnienkami, resp. že uvedené výpovede priamo vyvrátili používanie funkcie Hotovosť* v prevádzke sťažovateľa, keď podstatná časť týchto svedeckých výpovedí vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu august 2013 - ani nebola použitá. Svedecké výpovede svedkýň V. a L. pritom podľa kasačného súdu nedokazujú - ako sa nesprávne domnieval sťažovateľ - že by funkcia Hotovosť* zamestnancami sťažovateľa (v rozhodnom čase) používaná nebola.

74. Kasačný súd poukazuje na rozsudok sp. zn. 4Sfk/22/2024 z 23. októbra 2024, a to vo veci týkajúcej sa dane z príjmov za rok 2012, keď v uvedenom konaní boli použité správcom dane rovnaké výpovede ako v tomto konaní, pričom rozdiel spočíva len v tom, že v tomto konaní (k zdaňovaciemu obdobiu august 2013) bola vypočítaná aj svedkyňa L. (k tomu pozri odôvodnenie tohto rozsudku vyššie). S poukazom na obdobnosť nastolenej právnej otázky hodnotenia svedeckých výpovedí a tiež totožný obsah sťažnostnej námietky sťažovateľa obsiahnutej v bode 11. podanej kasačnej sťažnosti, kasačný súd vzhľadom na postup podľa § 464 ods. 1 SSP:

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

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

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

104. Napokon kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje aj na právny názor vyslovený správnym súdom vo veci sp. zn. PO-3S/25/2020 (DPH sťažovateľa - august 2015), s ktorým názorom sa stotožnil aj kasačný súd v tejto veci: „[...] v zmysle ustanovenia § 24 ods. 6 Daňového poriadku: „Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä

o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim „ a zároveň v zmysle ustanovenia § 24 ods. 6 Daňového poriadku: „Na účely dokazovania môže správca dane úkony, ktorými sú najmä ústne pojednávanie, výsluch svedkov, výsluch znalcov a oboznamovanie sa s dôkazmi, vykonávať aj spoločne.“ [...]“.

105. Sťažovateľ sa napriek celkovému spochybneniu relevancie uvedených troch svedkov (k tomu pozri bod 102. tohto rozsudku vyššie) pre účely konania v súdnej veci, v ďalšom podstatne venuje práve výpovediam svedkov R., S. a Y. (str. 6 - 7 kasačnej sťažnosti), keď poukazuje na to, že ich výpovede mali byť hodnotené selektívne. Vzhľadom na uvedené, kasačný súd preskúmal výpovede uvedených svedkov a zistil, že svedok R. na otázku právneho zástupcu sťažovateľa síce uviedol, že si nepamätá, či na nejakom vytlačenej bloku videl Hotovosť*, resp. že by takýto doklad vytlačil, zároveň však dodal, že bločky nesledoval. Ten istý svedok v rámci úvodnej časti svojej výpovede jednoznačne potvrdil, že v prevádzke sťažovateľa sa používala tak funkcia Hotovosť, ako aj funkcia Hotovosť*. Ak takúto odpoveď formuloval sťažovateľ po tom, čo mu správca dane ukázal vo vytlačenej podobe napr. vyobrazenie displeja ERP sťažovateľa, podľa názoru kasačného súdu sa nejedná o sugestívny spôsob vedenia výsluchu. Ak v tejto súvislosti ďalej sťažovateľ naznačoval, že svedok R. nepotvrdil, že by nejakému zákazníkovi bol odovzdaný doklad v režime Hotovosť*, je pravdou, že toto svedok výslovne nepotvrdil (keď uviedol, že doklady v tomto zmysle nesledoval), zároveň však uviedol, že každý doklad, ktorý vyhotovil (pozn. kasačného súdu: a teda aj doklady Hotovosť*, keďže ich vyhotovovanie potvrdil), zákazníkom odovzdal a inkasoval následne súvisiacu tržbu. Z dôvodu, že obdobnú argumentáciu sťažovateľ uviedol aj vo vzťahu k svedkovi S., aj tu kasačný súd z príslušnej zápisnice zistil, že tento síce na otázku právneho zástupcu sťažovateľa uviedol, že si nevšimol, resp. nevie uviesť, či niekedy vytlačil doklad s označením Hotovosť* a či tento odovzdal zákazníkovi, keď však doplnil, že on si na účte overoval, „či sedí nablokovaný tovar“. Aj svedok S. pritom v rámci svojho výsluchu potvrdil, že doklady v režime Hotovosť* vyhotovoval, každý doklad (pozn. kasačného súdu: a teda aj takéto) odovzdával zákazníkovi a prijímal následne nadväzujúce platby. V súvislosti s výpoveďou svedkyne Y. (26.09.2019) kasačný súd verifikoval jej výpoveď, keď z nej zistil, že doklady so špecifikáciou Hotovosť* v prevádzke sťažovateľa tlačené boli, ako aj to, že tieto doklady boli zákazníkovi odovzdávané. Svedkyňa potvrdila samotné používanie funkcionality Hotovosť*, pričom používanie tejto funkcie potvrdila nielen vo vzťahu k sebe, ale aj vo vzťahu k svojim kolegom. Len pre doplnenie je v tejto súvislosti potrebné dodať, že kasačný súd - v podmienkach súdnej veci - nevníma ako sugestívny prístup vedenia výsluchu to, že správca dane poskytol svedkyňi k nahliadnutiu vo vytlačenej podobe vyobrazenie ERP sťažovateľa. Naopak, tento krok sa javí ako dôvodný nielen vzhľadom na časový úsek odstupe od okolností, o ktorých mala svedkyňa vypovedať (rok 2012, výsluch september 2019), ale kasačný súd ho považoval za relevantný napr. aj z dôvodu, že samotný rozdiel medzi položkou „Hotovosť“ a „Hotovosť*“ je v jednom symbole (*), keď svedkom po príslušnom časovom odstupe takýto minimálny rozdiel v rámci ERP ani nemusel byť pri bežnej pamäťovej stope jednotlivca zrejmy. Tu je potom tiež potrebné doplniť, že ak právny zástupca sťažovateľa v rámci výsluchu svedkov v uvedenom smere niečo namietal, tak to bolo poskytnutie samotnej vizualizácie pokladne jednotlivým svedkom (ako papiera A4), nie to, že by im bola napr. poskytnutá nesprávna vizualizácia jeho ERP. Vecnú správnosť vizualizácie ERP, ktorá bola svedkom poskytnutá, teda žiadnym relevantným spôsobom nespochybnil. Svedkom (a teda aj svedkyňi Y.) 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 Y. aj potvrdila.

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

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

[...] 109. Napokon, ak sťažovateľ namietal, že výpovede svedkov R., S. a Y. sú v súdnej veci irelevantné, keďže v roku 2012 pre sťažovateľa nepracovali, kasačný súd sa z vlastnej iniciatívy oboznámil so

svedeckými výpoveďami osôb, ktoré v danom čase pre sťažovateľa pracovali a poukazuje na to, že títo (U., U. T., V. a Q.) vo svojich výpovediach kvalifikovaným a relevantným spôsobom nevyvrátili závery správcu dane, a to najmä v kontexte iných vykonaných dôkazov. Svedok U. si nevedel spomenúť, aké funkcionality používal a tiež nevedel potvrdiť, či na niektorom z dokladov videl Hotovost*, obdobne odpovedala aj svedkyňa U. T., svedkyňa V., ako aj svedok Q.. Uvedené nepochybne nie je dôkazom toho, že sa predmetné úkony diať nemohli, keď dôkazy vo veci bolo potrebné hodnotiť vo vzájomných súvislostiach (k tomu pozri toto odôvodnenie).

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

111. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov sa potom kasačný súd nestotožnil s námietkou sťažovateľa, že správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď mal akceptovať postup žalovaného, ktorý mal dôkazy hodnotiť selektívne, resp. že tieto závery správny súd len nekriticky prevzal bez ich hodnotenia vo vzájomných súvislostiach. V tejto súvislosti kasačný súd opakuje, že tieto tri svedecké výpovede (R., S., Y.) boli vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu roku 2012 použité len ako podporný dôkaz, nejednalo sa o jediný dôkaz a už vôbec nie o rozhodujúce dôkazy vo veci. Toto najvyšší správny súd priamo verifikoval oboznámením sa s tými časťami výpovedí, ktoré správca dane (z iného konania) prevzal pre účely tohto konania, a ktoré sú uvedené na str. 365 a 366 prvostupňového rozhodnutia. Kasačný súd posúdil ako nedôvodné aj námietky sťažovateľa týkajúce sa toho, že by správny orgán dôkazy hodnotil selektívne, resp. že by opomenul prihliadať na jednoznačné dôkazy, ktoré by jeho domnienky vyvracali, a ktoré mali byť v prospech sťažovateľa. Za nedôvodnú vyhodnotil najvyšší správny súd aj námietku sťažovateľa, že by sa s touto jeho žalobnou argumentáciou správny súd dostatočne nevysporiadal. Závery správneho súdu - podľa kasačného súdu - nepochybne zodpovedajú bežným štandardom hodnotenia vykonaných dôkazov, keď súd sťažovateľovi aj dostatočne odôvodnil, prečo akceptoval skutkové závery správnych orgánov, tak, ako ich tieto ustálili.“

75. K ďalším sťažnostným námietkam kasačný súd uvádza, že rovnako ako v tejto veci aj rozsudkom sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024 kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa, pričom kasačný súd v uvedenej veci poukazoval vo svojom rozhodnutí práve na rozsudok správneho súdu č. k. PO- 1S/100/2020-290 zo dňa 05. októbra 2023, na ktorý postupom podľa § 140 SSP poukázal aj správny súd v tomto konaní. S poukazom na skutkovú totožnosť oboch vecí, nastolené právne otázky, a tiež totožný obsah sťažnostných námietok, kasačný súd vzhliadol dôvod na postup podľa § 464 ods. 1 SSP a poukazuje na rozsudok sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024, z ktorého vybral podľa potreby nižšie citované body odôvodnenia, pričom argumentácia ohľadom zdaňovacieho obdobia august 2015 je právne relevantná aj pre v tejto veci posudzované zdaňovacie obdobie:

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

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

114. [...] v skoršom rozsudku (sp. zn. PO-1S/100/2020 - bod 61.), ktorý je potrebné považovať za súčasť odôvodnenia napadnutého rozsudku, správny súd ozrejmlil, čo bolo dôvodom pre zrušenie prvého rozhodnutia vo veci. Ak totiž žalovaný v skoršom odvolacom konaní vo veci vyslovil názor, že samotná výpoveď N. V. z miestneho zisťovania je pre riadne zistenie skutkového stavu nepostačujúca, neznamená to, že táto jej výpoveď - spolu s ďalšími (doplnenými) dôkazmi - nie je relevantná a že sa na ňu nemohlo prihliadať v rámci ďalšieho konania vo veci.

115. Kasačný súd uvedené naviac opäť verifikoval, keď zistil, že v rozhodnutí žalovaného č. 101223055/2019 zo dňa 22.05.2019, ktorým bolo zrušené skoršie prvostupňové rozhodnutie správcu dane vo veci je - okrem iných - uvedené, že vyjadrenie N. V. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 nepovažuje za dostatočné; že „Vyjadrenie pracovníčky N. V., prítomnej pri miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017, nie je dostatočným dôkazom pre vyrubenie rozdielu dane za august 2015.“. Zároveň sa v predmetnom rozhodnutí žalovaného uvádza potreba doplnenia dokazovania a požiadavka dostatočného

zistenia skutkového stavu, keď žalovaný aj špecifikoval, aké úkony je potrebné vo veci realizovať, keď k doplneniu dokazovania v príslušnom smere aj došlo.

116. Ako to vyplýva z rozhodnutia žalovaného (bod 115. vyššie), dôvodom pre zrušenie skoršieho rozhodnutia správcu dane vo veci bola práve primárne potreba doplnenia dokazovania ku skutkovej stránke veci, resp. odstránenie pochybení, ktorých sa správca dane pôvodne dopustil (napr. aj telefonická komunikácia s colníkmi vo veci technickej expertízy namiesto nariadenia ústneho pojednávania a pod.).

117. Sťažovateľ sa potom mýli, ak má za to, že skoršia požiadavka žalovaného na doplnenie dokazovania - o. i. - aj výsluchom N. V. ako svedka a následné nepoužitie tejto výpovede v tomto konaní (zdaňovacie obdobie - august 2015) znamená, že skutkové okolnosti veci neboli, resp. nemohli byť zistené dostatočne, príp. to, že vyjadrenie N. V. z miestneho zisťovania uskutočneného dňa 23.10.2017 je právne irelevantné, ak pôvodné prvostupňové rozhodnutie bolo zrušené z dôvodu, že N. V. sťažovateľ na miestnom zisťovaní nemohol klásť otázky. Toto bolo reparované práve tým, že tento podklad sa doplnil o ďalší, a to o svedeckú výpoveď N. V., keď na jej výsluchu ako svedkyne jej sťažovateľ mohol klásť otázky. Z prvostupňového rozhodnutia správcu dane navyše vyplýva, že tento - v rámci vyrubovacieho konania po zrušení jeho skoršieho rozhodnutia - realizoval (popri iných úkonoch) úkony smerujúce k objasneniu veci (svedkovia) [...]. Vypočul tiež K. L. (zástupcu spoločnosti, ktorá ERP sťažovateľovi dodala) a uskutočnil výsluch colníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu. [...] Správca dane teda pre účely tohto zdaňovacieho obdobia z výsluchu N. V. ako svedkyne nevychádzal, keď táto sa zamestnankyňou sťažovateľa stala až k 01.09.2015 (pozn.: zdaňovacie obdobie tvoriace predmet tohto konania je august 2015) - k tomu pozri aj bod 115. tohto rozsudku. Závery z miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017 (a to aj v podobe vysvetlenia poskytnutého N. V.) sú však naďalej relevantné (k tomu pozri str. 25 rozhodnutia žalovaného), pričom toto jej vysvetlenie sa nestáva irelevantným len preto, že v pôvodnom konaní bolo považované za nedostatočné, resp. preto, že pôvodne jej sťažovateľ na miestnom zisťovaní nemohol klásť otázky. Naopak, toto vysvetlenie je naďalej relevantným podkladom, a to práve v spojení s ďalšími dôkazmi, ktoré boli vo veci vykonané - po zrušení v poradí prvého rozhodnutia správcu dane vo veci. Aj keby však kasačný súd pripustil, že výsluch/vysvetlenie poskytnuté N. V. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 nemalo byť v novom konaní vôbec akceptované (a správca dane by tak napriek tomu urobil), tento jeho postup by nepostačoval pre zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí, keďže jej vlastné vyjadrenie nebolo vo veci jediným, ako ani rozhodujúcim podkladom pre rozhodnutie vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu, ktoré je predmetom tohto konania. Jej vysvetlenie zo dňa 23.10.2017 sa z hľadiska rozsahu aj kvality fakticky v podstatnej časti viaže na samotné miestne zisťovanie, vysvetlenie okolností, ku ktorým došlo počas kontrolných nákupov, resp. miestneho zisťovania a pod. Nejednalo sa teda o komplexný výsluch všeobecnej povahy, ale o ozrejenie okolností bezprostredne súvisiacich so samotným kontrolným nákupom/miestnym zisťovaním, a preto ani materiálne nie je dôvodné tento podklad vylúčiť ako podklad rozhodnutia správnych orgánov vo veci.

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

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

119. Ďalšia námietka sťažovateľa sa týkala toho, že správny súd mal údajne nesprávne právne vyhodnotiť to, že v rámci prevádzky sťažovateľa existovala tzv. nefiskálna tlačiareň. Osobitne poukázal na to, že 13 svedkov malo existenciu nefiskálnej tlačiarne na jeho prevádzke vyvrátiť a že existencia nefiskálnej tlačiarne na prevádzke v čase miestneho zisťovania (23.10.2017) neznamená, že tam príslušná tlačiareň bola aj v auguste 2015 (zdaňovacie obdobie tvoriace predmet konania v tejto veci).

120. Kasačný súd s cieľom poskytnutia čo najadresnejšej reakcie na kasačnú námietku sťažovateľa ohľadom výsluchov svedkov k počtu tlačiarň v prevádzke sťažovateľa, keď tento tvrdí, že ich výpovede výslovne vyvracajú domnienky sťažovateľa, že v jeho prevádzke mali byť dve tlačiarne, uvádza, že svedecké výpovede v naznačenom smere nie sú jednoznačné (ako to deklaruje sťažovateľ). K tomuto kroku - overeniu svedeckých výpovedí k namietanej otázke - kasačný súd pristupuje s cieľom dosiahnutia čo najvyššej miery presvedčivosti tohto rozsudku vo vzťahu k sťažovateľovi, a to bez ohľadu na to, že nie všetky svedecké výpovede, na ktoré sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal, boli v skutočnosti aj reálne podkladom pre rozhodnutie vo veci tvoriacej predmet tohto konania (zdaňovacie obdobie august 2015).

121. Najvyšší správny súd nerozporuje, že niektorí svedkovia uviedli, že sťažovateľ mal disponovať jednou tlačiarňou (svedkovia L., N., L., R., Y.), resp. že v prevádzke sťažovateľa sa nachádzala jedna tlačiareň, avšak odpovede iných svedkov boli nejednoznačné. Svedok S. sa pri položenej otázke k počtu tlačiarňí nevyjadril - uviedol, že v prevádzke bola jedna pokladňa (resp. počítač). Svedkyňa V. uviedla, že si myslí, že bola jedna tlačiareň, ale správnosť svojej odpovede nevedela jednoznačne potvrdiť, keďže v rozhodnom čase pracovala vo viacerých zamestnaniach. Svedkovia T. a V. uviedli, že to bola zrejme jedna tlačiareň, ak si dobre pamätajú, t. j. ich odpoveď nebola jednoznačná. Svedok U. si na počet tlačiarňí nevedel spomenúť, aj svedkyňa U. T. v rámci svojej výpovede uviedla, že nevie povedať, či tam bola jedna tlačiareň alebo dve. Bez konštatovania počtu tlačiarňí, ktoré mali byť v prevádzke sťažovateľa, resp. s uvedením, že si na to nepamätajú, odpovedali na položenú otázku aj svedkovia Q. a V.. Podstatným v súdnej veci sú pritom práve tri svedecké výpovede: L., Y. a T., keďže jedine tieto svedecké výpovede použil správca dane ako dôkaz vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu august 2015 (daň z pridanej hodnoty) - predmet konania. Svedkovia L. a Y. v rámci svojich výpovedí uviedli, že na prevádzke sa mala nachádzať jedna tlačiareň, kým svedok T. 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 vyplývať, že v jeho prevádzke bola len jedna tlačiareň (čo mal podľa sťažovateľa správny súd pri svojom rozhodovaní údajne odignorovať), nie všetky výpovede boli v tejto veci použité vo vzťahu k augustu 2015 a podľa kasačného súdu je tento záver sťažovateľa navyše nesprávny, keď takýto jednoznačný záver z ním označených svedeckých výpovedí (relevantných vo vzťahu k augustu 2015) ani nevyplýva (i keď dvaja svedkovia vyhlásili, že v na prevádzke sťažovateľa sa mala nachádzať jedna tlačiareň). Z príslušných svedeckých výpovedí sa potom síce môže javiť, že na prevádzke sťažovateľa bola len jedna tlačiareň, avšak v uvedenom kontexte poukazuje kasačný súd aj na iné dôkazy, a to najmä na dôkazy technickej povahy. V súvislosti so samotnými svedeckými výpoveďami dopĺňa, že tieto boli uskutočnené cca 4 roky po rozhodnom čase (august 2015), čo môže dopadať aj na kredibilitu obsahu príslušných výpovedí, ktorá skutočnosť následne ešte viac opodstatňuje potrebu hodnotenia dôkazov v ich vzájomných súvislostiach.

122. Tu potom kasačný súd odkazuje na závery správnych súdov uvedené v súvisiacich rozsudkoch, v ktorých tieto skúmali technické aspekty veci, význam a relevanciu súvisiacich svedeckých výpovedí vrátane ich možných determinantov - plynutie času, strach z novej 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 Hotovost* dochádzalo k tlačí pokladničných dokladov mimo fiskálnej tlačiarne vyplýva nepochybne z výsledkov technickej expertízy ERP, nakoľko v programe BLUEGASTRO sa uložili kópie dokladov, pričom tento program neumožňoval generovať doklad bez jeho tlače. Vzhľadom na uvedené je logickým a právne udržateľným záver, že v prevádzke žalobcu existovala aj nefiskálna tlačiareň, na ktorej sa takéto pokladničné doklady tlačili, keďže preukázateľne neboli tlačené na fiskálnej tlačiarňi (čo tiež vyplývalo z vykonanej technickej expertízy). Túto skutočnosť napokon potvrdilo aj miestne zisťovanie, pri ktorom boli zaistené dve tlačiarne (fiskálna a nefiskálna), pričom obe boli funkčne spojené s ERP, čo bolo aj riadne zdokumentované.“

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 originály 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 Hotovost* boli cez ERP generované minimálne od r. 2008 (30.06.2008) do 23.10.2017 (miestne zisťovanie u sťažovateľa). Identifikovaný spôsob činnosti sťažovateľa bol vymedzený tak, že pri tlači dokladov cez BLUEGASTRO bol pravý pokladničný doklad vytlačený z fiskálnej tlačiarne a bol započítaný do obrátov evidovaných vo fiskálnej tlačiarňi. Pri tlači falošného pokladničného dokladu bol tento vytlačený cez nefiskálnu tlačiareň a nebol započítaný do obrátov evidovaných vo fiskálnej tlačiarňi. Z technickej expertízy tiež vyplývalo, že všetky falošné pokladničné doklady sa tlačili práve 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 ochrannnej 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 K.. L. (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 neznamena, 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 súdnej veci uprednostnený technický - expertný dôkaz pred výpoveďami svedkov, ktorí si spravidla ani nepamätali presný počet tlačiarí, 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 navyše ani nie sú jednoznačným dôkazom toho, že v prevádzke sťažovateľa bola len jedna (a to fiskálna) tlačiareň, potom pri hodnotení dôkazov v ich vzájomných súvislostiach tieto nevyvracajú záver orgánov verejnej správy o tom, že falošné pokladničné doklady boli vytlačené a muselo sa tak stať na nefiskálnom zariadení. V opačnom prípade by predmetné tržby boli zaznamenané vo fiskálnej pamäti ERP, čo sa však v rozsahu falošných pokladničných dokladov nestalo. Navyše, nie je možné opomenúť, že na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 takáto nefiskálna tlačiareň naozaj v prevádzke sťažovateľa fyzicky zistená bola.

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) nevyklučujú, 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 T., 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 súdnej veci bez väčšej relevancie. Ani samotná nefiskálna tlačiareň v prevádzke sťažovateľa (ak by aj jej existencia bola preukázaná), by nebola sama osebe dôkazom toho, že táto tlačiareň je/bola používaná na tlač falošných pokladničných dokladov. Pre účely daňového konania

je preto podstatné mať dostatočne preukázanú najmä samotnú (vlastnú) činnosť (t.j. tlač falošných pokladničných dokladov), nie nástroj, na ktorom sa tak dialo (nefiskálna tlačiareň), pričom toto je - aj podľa kasačného súdu - v podmienkach súdnej veci dostatočne preukázané. Uvedené, nepochybne platí v prípade, ak z vykonaných dôkazov vyplynulo, že doklady vytlačené cez nefiskálnu tlačiareň sa do zdaniteľných príjmov sťažovateľa v rámci fiskálnej pamäte ERP nezaznamenávali, čo je v súdnej veci preukázané nielen samotnou technickou expertízou, ale aj miestnym zisťovaním dňa 23.10.2017.

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 tlačiarňi, za oba falošné bloky bola zamestnancami sťažovateľa zinkasovaná tržba, ktorá sa však vo fiskálnej pamäti systému ERP nezobrazila. Akokoľvek sťažovateľ brojí proti tomu, že táto jedna situácia (z 23.10.2017) nie je dôkazom toho, že sa to dialo aj v rozhodnom zdaňovacom období (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, týmito 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 zdaňovacie obdobia (vrátane zdaňovacieho obdobia relevantného pre toto konanie). Toto by sa nepochybne priečilo účelu zákona a ochrane verejných záujmov, ktoré orgány verejnej správy aj v týchto konaniach sledujú. Takýto dôkazný štandard navyše od správneho orgánu nevyžaduje ani zákon. Súbor dôkazov a ich vzájomné hodnotenie (osobitne s prihliadnutím na zachytený modus operandi sťažovateľa preukázaný dňa 23.10.2017) - podľa názoru kasačného súdu - dostatočne odôvodňujú závery správnych orgánov o tom, že predmetné plnenia (na základe falošných pokladničných dokladov) sťažovateľ aj reálne prijal. V tomto zmysle potom podľa kasačného súdu orgány verejnej správy aj uniesli súvisiace dôkazné bremeno.

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 uspošobené zariadenie na vydávanie nefiskálnych pokladničných dokladov (Hotovosť*), ako aj to, že tieto reálne tlačil (čo vyplýva napr. aj technickej expertízy). Najmä z kontrolných nákupov colníkov (ale aj z ďalších dôkazov - k tomu pozri toto odôvodnenie ďalej) pritom vyplynulo, že predmetné doklady zároveň tvorili základ pre prijatie peňažného plnenia od zákazníka, a to bez toho, aby sa následne toto peňažné plnenie objavilo v priznaných tržbách sťažovateľa (fiskálna pamäť). Takto

dôkazmi podopreté pochybnosti správcu dane pritom sťažovateľ následne kvalifikovane nevyvrátil. V tejto súvislosti navyše kasačný súd podporne poukazuje na ustanovenie § 69 ods. 4 zákona o DPH, podľa ktorého „Každá osoba, ktorá, uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.“. Ak teda vo falošných pokladničných dokladoch (ako dokladoch o predaji) sťažovateľ DPH uviedol, čo preukázané je, potom mu vznikla povinnosť túto daň aj zaplatiť, a to priamo zo zákona. Priamo zo zákonného ustanovenia potom vyplýva prezumpcia poskytnutia služby (zdaniteľného plnenia), ak bol vystavený doklad a na ňom bol uvedený údaj o DPH, čo následne ex lege vedie aj k povinnosti túto daň zaplatiť.

135. V kontexte predmetnej námietky nie je tiež možné opomenúť, že všetci svedkovia za rôzne zdaňovacie obdobia (Y., R., S., Q., L., N., L., V., V., U. T., U., T. a V.) - a teda aj svedkovia, ktorí u sťažovateľa pracovali v roku v auguste 2015 (zdaňovacie obdobie relevantné v tomto konaní) - Y., L. a T. - bez výnimky potvrdili, že doklady z ERP vždy odovzdávali zákazníkom a inkasovali následne na základe nich súvisiace tržby, čo nepochybne znamená, že to bolo aj za doklady vystavené v režime Hotovosť*, ktorých vydávanie vyplýva nielen zo svedeckých výpovedí, ale najmä z technickej expertízy, keďže táto dokazuje, že každý falošný doklad, ktorý sa uložil do systému v celom vyobrazení, musel byť vytlačený. V tejto súvislosti kasačný súd podporne poukazuje na § 8 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (v rozhodnom čase), podnikateľ je povinný po zaevidovaní tržby v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici odovzdať kupujúcemu pokladničný doklad okrem kópie pokladničného dokladu ihneď po jeho vytlačení v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici [...]. Uvedené potom predpokladá, že doklad o platbe (pokladničný doklad) je zákazníkovi vydaný po prijatí peňažného plnenia alebo bezprostredne pri prijatí peňažného plnenia od neho, keď tento doklad je zároveň potvrdením o kúpe tovarov a služieb, t. j. zároveň je dôkazom o poskytnutí predmetného plnenia zo strany daňového subjektu.

136. Uvedené parciálne závery potom znamenajú, že ak je preukázaná tlač falošných dokladov - o. i. - technickou expertízou a samotné používanie funkcie Hotovosť* výslovne potvrdili viacerí svedkovia, príp. ich použitie nevytlúčili, keď zároveň svedkovia potvrdili, že doklady vždy odovzdávali zákazníkom a vždy na základe nich inkasovali tržby, potom tieto doklady nepochybne zahŕňali doklady v režime Hotovosť, ale aj v režime Hotovosť*.

137. Navyše, tak, ako na to poukázali aj orgány verejnej správy, kontrolné nákupy realizované dňa 23.10.2017 predstavujú určitý - orgánmi verejnej moci zachytený - spôsob realizácie tejto činnosti sťažovateľom a i keď samé osebe by tieto nákupy a závery z miestneho zisťovania nemohli byť priamym dôkazom o tejto činnosti aj spätne (vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu tvoriaceho predmet tohto konania), vo svetle vykonaných dôkazov má kasačný súd za to, že skutkové závery orgánov verejnej správy a potvrdené správny súdom, sú súladné so zákonnými požiadavkami a sú vecne správne.

138. Ak sťažovateľ v ďalšom namietal, že v rámci hodnotenia dôkazov bolo opomenuté, že zamestnanci neidentifikovali rozdiely v závierkach, resp. v tržbách (k tomu pozri bod 16. kasačnej sťažnosti), tu je potrebné poukázať na to, že tak, ako bol ERP systém uspořobený, umožňoval vytlačiť dve kategórie závierok (tzv. internú) - „Denný predaj, transakcie“, ktorá - ako to vyplýva z vykonaných dôkazov, zahŕňala aj tržby viažuce sa k tzv. falošným pokladničným dokladom (k tomu pozri zápisnicu z miestneho zisťovania, resp. technickú expertízu). Táto závierka však nie je totožná s riadnou fiskálnou (druhá kategória závierky), v ktorej sa tržby za falošné doklady nenachádzali. Z toho vyplýva, že medzi tzv. internou uzávierkou a hotovosťou odovzdávanou sťažovateľovi jeho zamestnancami nebol, resp. nemusel byť žiadny rozdiel, keď práve táto interná (nefiskálna) závierka zahŕňala prijaté platby v režime Hotovosť aj Hotovosť*. Bez ohľadu na uvedené je však v súvislosti s kasačnou námietkou sťažovateľa potrebné doplniť, že vypočítaní svedkovia, ktorí u sťažovateľa pracovali v auguste 2015, uviedli, že tržby odovzdávali nie podľa dennej uzávierky, ale podľa stavu svojho používateľského konta, na ktorom boli zaevidované tržby pri použití Hotovosť aj Hotovosť*. Za mesiac august 2015 napr. svedok T. uviedol, že si závierku tlačil sám, ale nevie, či bola priebežná, fiskálna alebo nefiskálna (pozn.: pričom - ako je uvedené vyššie - v prípade nefiskálnej by táto zahŕňala aj platby v režime Hotovosť*). Aj v ďalšej časti výsluchu potvrdil, že nevedel, akú závierku si zvykol vytlačiť. Svedkyňa Y. v súvislosti so závierkou uviedla, že si nepamätá, či jej tržba zvykla so závierkou sedieť a rovnako si nepamätala, či bola vytlačená jedna alebo dve závierky. Svedkyňa L. uviedla, že závierky nerobila. Ani tieto závery svedeckých výpovedí potom neindikujú to, čo z nich malo vyplývať podľa kasačnej sťažnosti (ako dôkazy v prospech sťažovateľa). Svedkovia si totiž nepamätali, aké závierky robili (keď jeden typ závierky - nefiskálna - dokonca zahŕňal okrem platieb Hotovosť, aj platby Hotovosť*), koľko ich bolo, dokonca uviedli, že peniaze neodovzdávali podľa dennej závierky, ale podľa stavu ich konta, na ktorom boli evidovaná aj kategória Hotovosť*).

príčom ak odkazujúc na uvedené následne sťažovateľ argumentuje, že rozdiel v závierkach a tržbách zistený nebol, potom fakticky potvrdzuje, že platby boli od zákazníkov prijímané aj za Hotovosť*.

139. Podľa kasačného súdu - zo všetkých vyššie uvedených dôvodov - správny súd riadne overil skutkové zistenia správnych orgánov, týmto nič nevytkol a príslušné závery aprobuje týmto rozsudkom aj kasačný súd. Orgány verejnej správy dostatočne odôvodnili, prečo mali za preukázané, že falošné pokladničné doklady nachádzajúce sa v internej pamäti systému boli reálne vytlačené a že na základe nich prijímal sťažovateľ peňažné plnenia. Hodnoteniu vykonaných dôkazov správnymi orgánmi ani kasačný súd nevytýka žiadny taký exces, ktorý by dopadal na celkovú správnosť skutkových záverov správnych orgánov. Je pravdou, že prijatie každého jedného peňažného plnenia na základe takto vygenerovaných falošných pokladničných dokladov priamo preukázané nebolo. V súhrne však aj podľa kasačného súdu vykonané dokazovanie orgánmi verejnej správy ich skutkové závery dostatočne podporuje, a preto aj túto námietku sťažovateľa vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.“

K iným namietaným vadám konania

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

77. 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.

78. 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 66. - 73. rozsudku sp. zn. PO-1S/100/2020.

79. 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 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.

80. Kasačný súd tiež poukazuje na názor vyslovený v obdobnej veci - rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 zo dňa 23. októbra 2024 (DPH za zdaňovacie obdobie august 2015):

„144. Ak sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukazyval na to, že aj samotní zamestnanci colného úradu (ako osoby, ktoré vypracovali technickú expertízu) museli namietat 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 správcovi 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: F..

T. R. L.) a zápisnice č. 102328092/2019 zo dňa 09.10.2019 (K.. W.. Y. U.) 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 prihládajúc na to, že uvedené vyhodnotili ako neodkladný úkon - v rámci výsluchu uvedených expertov potom vystupovali skôr ako „evidenčný orgán“, keďže fakticky len zapisovali otázky položené zástupcom sťažovateľa a nadväzujúce odpovede vypočúvaných colníkov. Ak by teda aj zo strany správcu dane došlo v súvislosti s uvedenými výsluchmi colníkov k pochybeniu (a to či už v rámci spojeného vypočúvania alebo separátneho výsluchu), nešlo by - ani podľa názoru kasačného súdu - o takú vadu, ktorá by si v okolnostiach súdnej veci vyžadovala zrušenie žalobou napadnutého rozhodnutia, príp. rozhodnutia správcu dane (k tomu pozri aj bod 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 väd protokolu a prvostupňového rozhodnutia, resp. inými obdobnými námietkami sťažovateľa sa už správne súdy vysporiadali a na tieto ich závery odkazuje kasačný súd vyššie v tomto rozsudku - stotožniac sa s nimi.

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

[...] 148. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal aj na to, že v podanej správnej žalobe požiadal o vykonanie niektorých listinných dôkazov (str. 9 kasačnej sťažnosti), pričom napadnutý rozsudok žiadnym spôsobom na tento jeho návrh nereaguje. Tu kasačný súd poukazuje na to, že v bode VI. správnej žaloby sťažovateľ navrhol, aby si správny súd pripojil administratívny spis/y vzťahujúci(e) sa k veci a navrhoval „vykonať dokazovanie najmä listinnými dôkazmi, ktoré sú uvedené v texte žaloby“. Ak si správny súd k veci požadovaný administratívny spis pripojil, resp. to, že sa tak nestalo, sťažovateľ v kasačnej sťažnosti netvrdil, nebolo dôvodné osobitne vykonávať listiny, ktoré tento spis tvoria. I keď sa správny súd s príslušným návrhom nepochybné v odôvodnení napadnutého rozsudku vysporiadať mohol a mal, kasačný súd poukazuje na § 190 SSP, podľa ktorého „Správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak. Správny súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia alebo na rozhodnutie vo veci.“. Keďže listiny, ktoré sťažovateľ v kasačnej sťažnosti označil ako listiny, ktoré navrhol vykonať v konaní pred správnym súdom, je zrejmé, že ide o listiny tvoriace súčasť administratívneho spisu, a preto z vecného hľadiska ani nebolo dôvodné tieto listiny ako dôkaz pred správnym súdom vykonávať. Osobitne to platí vzhľadom na to, že v súdnej veci ide o prieskum 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. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

81. Vychádzajúc zo skutočnosti, že kasačný súd - súc viazaný textom kasačnej sťažnosti a koncentráciou konania (§ 453 ods. 1 SSP) - sa stotožnil so závermi správneho súdu vyplývajúcimi z napadnutého rozsudku, resp. z ďalších súvisiacich rozsudkov (k tomu pozri tento rozsudok vyššie), keď naviac poukazuje aj na ďalšie úvahy uvedené v tomto rozsudku, ako aj prihládajúc na súvisiacu právnu úpravu

uvedenú v čl. IV tohto rozsudku, Najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol (§ 461 SSP).

82. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

83. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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