

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/25/2024  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200819  
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 10. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8020200819.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Jozef Lopuch - Club Hotel OLYMPIA, IČO: 14 285 410, miesto podnikania: Partizánska 684/80, Poprad, právne zastúpený: JUDr. Marek Radačovský, advokát, so sídlom Žriedlová 3, Košice, IČO: 35 553 961, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101592045/2020 zo dňa 16.10.2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO- 3S/25/2020-170 zo dňa 12. marca 2024, takto

### rozhodol:

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

### odôvodnenie:

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

1. Správny súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. PO-3S/25/2020-170 zo dňa 12. marca 2024 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) zamietol správnu žalobu žalobcu, ktorou sa tento domáhal prieskumu zákonnosti rozhodnutia žalovaného - č. 101592045/2020 zo dňa 16.10.2020 (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného“ alebo „druhostupňové rozhodnutie“), ako aj rozhodnutia Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad - č. 100330126/2020 zo dňa 03.02.2020 (ďalej aj ako „rozhodnutie správca dane“ alebo „prvostupňové rozhodnutie“). O trovách konania rozhodol, že právo na ich náhradu účastníkom konania nepriznal

2. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) rozdiel dane za zdaňovacie obdobie august 2015 v sume 2.998,11 Eur. Na základe výsledkov vykonaného dokazovania správca dane uzavrel, že daňový subjekt v zdaňovacom období august 2015 porušil § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“) v znení neskorších predpisov tým, že nepriznal daň z pridanej hodnoty z dokladov evidovaných elektronickou registračnou pokladnicou (ďalej aj ako „ERP“), ktoré sa do prevádzkovej ani fiskálnej tlačiarne nezaznamenávali, boli tlačené na pripojenej nefiskálnej tlačiarne cez typ platby Hotovosť\*. Tieto doklady neboli zahrnuté v kontrolných záznamoch a neboli z nich priznané tržby ani daň z pridanej hodnoty.

3. Rozhodnutie správca dane podľa bodu 2. tohto odôvodnenia bolo v poradí druhým, keď jeho prvé rozhodnutie vo veci (č. 100319659/2019 zo dňa 28.01.2019) bolo žalovaným zrušené (rozhodnutie č. 101223055/2019 zo dňa 22.05.2019). Správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie vo vyrubovacom konaní v zmysle usmernenia žalovaného doplnil dokazovanie. Vypočul zamestnancov žalobcu,

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

4. Žalovaný svojím rozhodnutím tvoriacim predmet prieskumu v tomto konaní odvolanie žalobcu vo vzťahu k druhému rozhodnutiu správcu (bod 2. tohto rozsudku) zamietol a rozhodnutie správcu dane potvrdil. Mal za to, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav pre prijatie záveru, na základe ktorého vydal napadnuté rozhodnutie. Podľa žalovaného správca dane postupoval v konaní v zmysle platných právnych predpisov, v konaní posudzoval závažnosť jednotlivých dôkazov, vyhodnotil ich podľa svojej úvahy, všetky vo vzájomných súvislostiach, v logických nadväznostiach a svoje zistenia náležite odôvodnil.

5. Správny súd zamietajúci výrok svojho rozsudku odôvodnil uplatnením postupu podľa § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj ako „SSP“), keď v bode 50. napadnutého rozsudku odkázal na obdobnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, a to v konaní vedenom pod sp. zn. PO-3S/30/2020, v ktorom išlo o vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty v sume 2 678,11 Eur za zdaňovacie obdobie apríl 2015, pričom pri výkone daňovej kontroly u žalobcu tak za mesiac apríl 2015, ako aj za mesiac august 2015 sa vychádzalo z tých istých dôkazov získaných a vykonaných správcou dane, ktoré sú uvedené a ktorých závery sú zhrnuté v Protokole o vykonaní kontroly - pri zdaňovacom období za mesiac august 2015 ide o Protokol č.102117577/2018 zo dňa 24.10.2018 (v súhrne išlo o zdaňovacie obdobie január 2015 až december 2015).

6. Následne v bode 51. napadnutého rozsudku, správny súd odkázal na totožnú vec žalobcu prejednanú tiež Správnym súdom v Košiciach, a to v konaní vedenom pod sp. zn. PO- 1S/100/2020, v ktorom však išlo o vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty v sume 3 194,56 Eur za zdaňovacie obdobie december 2016, pričom pri výkone daňovej kontroly u žalobcu tak za mesiac august 2016, ako aj za mesiac december 2016 sa vychádzalo z tých istých dôkazov získaných a vykonaných správcou dane, ktoré sú uvedené a ktorých závery sú zhrnuté v Protokole o vykonaní kontroly č. 102125682/2018 (v súhrne išlo o zdaňovacie obdobie január 2016 až december 2016).

7. V rámci argumentácie vo veci samej sa správny súd nestotožnil s námietkou žalobcu ohľadom nulity rozhodnutí a nulity protokolu. Ten totiž namietal, že uvedené výstupy orgánov verejnej správy neobsahujú správne označenie žalobcu. Správny súd však dospel k záveru, že žalobca bol v napadnutých rozhodnutiach, ako aj v protokole označený v súlade s ustanovením § 63 ods. 3 a § 47 písm. c) Daňového poriadku ako fyzická osoba - podnikateľ správne uvedeným menom, priezviskom, adresou a tiež správne uvedenými údajmi o IČO, DIČ a IČ DPH, ktoré umožňovali jednoznačne, spoľahlivo a správne identifikovať žalobcu ako osobu, ktorej je rozhodnutie adresované a ktorej sa týka protokol.

8. Rovnako sa správny súd nestotožnil s tvrdením žalobcu ohľadom nezákonnosti viažucej sa k orgánu verejnej správy, ktorý vo veci konal a rozhodoval (správca dane). Správny súd bol toho názoru, že z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že správne konanie vo veci žalobcu bolo vedené pobočkou Daňového úradu Prešov, konkrétne pobočkou Poprad, ktorá v zmysle § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov - v znení účinnom do 30.06.2019, patrila do územnej pôsobnosti Daňového úradu Prešov a bola riadnou organizačnou zložkou tohto správcu dane. Uvedenie adresy sídla oprávnene konajúcej pobočky a zároveň neuvedenie adresy sídla správcu dane je možné vnímať ako postup síce nezodpovedajúci doslovnému zneniu § 47 písm. a) Daňového poriadku, avšak nemajúci v danom prípade žiaden negatívny dopad na subjektívne práva žalobcu. Absencia sídla správcu dane - Daňového úradu Prešov - na namietaných výstupoch nepredstavovala v súdnej veci taký nedostatok, ktorý by akýmkoľvek spôsobom poškodil žalobcu na jeho právach, či už v rovine hmotnoprávnej alebo procesnoprávnej, resp. ktorý by mu znemožnil jeho práva realizovať. Správny súd uzavrel, že žalobca navyše v správnej žalobe žiadnu takúto skutočnosť ani netvrdil.

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

10. Správny súd neakceptoval ako dôvodnú ani námietku žalobcu týkajúcu sa toho, že v konaní došlo k podstatnému procesnému pochybeniu spočívajúcemu v tom, že správca dane vo vyrubovacom konaní uskutočnil dokazovanie v rozpore so zákonom. Uviedol, že prejednávaciú zásadu nemožno vykladať kategoricky a izolovane tak, ako je to v rozsudku, na ktorý poukázal žalobca (sp. zn: 4Sžfk/10/2016). Nemožno totiž striktné a bezvýhradne tvrdiť, že vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je možné len v rozsahu, ktorý navrhne dotknutý daňovník. V predmetnej veci bolo podstatné to, že k doplneniu dokazovania došlo na základe námietok žalobcu, ktoré tento uviedol v odvolaní voči prvému rozhodnutiu správcu dane (bod 3. tohto rozsudku), ktoré sa dotýkali porušenia jeho práv pri vykonávaní dôkazov. V nadväznosti uvedené poukázal správny súd na ustanovenie § 74 ods. 3 (prvá veta) Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie. Doplnil, že príslušné ustanovenie ako predpoklad pre oprávnenie na vykonanie dokazovania odvolacím orgánom nevyžaduje podanie návrhu na vykonanie dôkazov daňovým subjektom (ani nelimituje takto vykonané dokazovanie koncentráciou vo vzťahu k dokazovaniu počas daňovej kontroly). Na základe uvedeného vidí správny súd ako odôvodnený záver, že prípadné vykonanie dôkazov vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia správcu dane žalovaným ako odvolacím orgánom, a to vykonané na jeho pokyn, nie je možné bez ďalšieho považovať za nezákonný procesný postup. V tomto kontexte potom správny súd odkázal na rozhodnutie Správneho súdu v Košiciach vo veci sp. zn. PO- 1S/100/2020 (bod 58. uvedeného rozsudku), pričom pre účely tohto rozsudku kasačný súd z citovanej časti poukazuje len na nasledovné: „V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk 10/2020 zo dňa 24.2.2022, v zmysle ktorého v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly. V prejednávanej veci bola skutková okolnosť týkajúca sa funkcie „Hotovosť“ umožňujúcej tlač dokladov vyvolávajúcej riziko zámeny s riadnym pokladničným dokladom formulovaná a podopretá zákonným dôkazom vo forme expertízy registračnej pokladnice už počas daňovej kontroly. Počas daňovej kontroly bola taktiež ustálená skutková okolnosť využitia tejto funkcie žalobcom na vydanie takéhoto dokladu pri realizovaní zdaniateľného obchodu (táto skutková okolnosť bola podopretá dôkazom vo forme vykonaného nákupu pri miestnom zisťovaní zamestnancom správcu dane). Dôkazy vykonané vo vyrubovacom konaní možno hodnotiť ako dôkazy, ktoré takto ustálené skutkové okolnosti daňovej veci podstatným spôsobom nemenia a ani nedopĺňajú. Správny súd zároveň nezistil na strane správcu dane a žalovaného také porušenie procesných práv, ktoré by zaťažovalo predmetné dokazovanie vadou nezákonnosti. Z tohto dôvodu správny súd považoval tieto dôkazy za dôkazy zákonné. V nadväznosti na posúdenie zákonnosti príslušných dôkazov sa správny súd zaoberal taktiež otázkou, či je možné dôkazné informácie získané z týchto dôkazov (t. j. dôkazov vykonaných počas vyrubovacieho konania bez návrhu žalobcu) pripísať na ťarchu dôkazného bremena žalobcu. K využitiu dôkazných informácií v neprospech daňového subjektu možno podľa názoru správneho súdu prikrčiť iba v tých procesných situáciách, kedy dôkazné bremeno ohľadom skutkovej okolnosti, na ktorú sa viaže dôkazná informácia, prejde na daňový subjekt. Na prechod dôkazného bremena na daňový subjekt pri správe daní sa vo všeobecnosti vyžaduje dodržanie postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Ohľadom tohto svojho právneho záveru poukazuje správny súd na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn. 1 Sžfk 10/2020 z 24. februára 2022 (Zbierka stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. 18/2022 ZNSS). V prejednávanej veci je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby (§ 134 ods. 1 SSP). Žalobca koncentroval svoju žalobnú argumentáciu vo vzťahu k daňovej kontrole na namietanie porušenia jeho procesných práv podľa § 45 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku (správna žaloba, str. 18). Žalobca vo svojej správnej žalobe ohľadom priebehu daňovej kontroly nenamietal porušenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Preto správny súd po nezistení iných procesných väd daňovej kontroly mal za to, že dôkazné bremeno pre účely vyrubovacieho konania a nadväzujúceho odvolacieho konania zaťažovalo žalobcu v celom rozsahu vytykaných skutkových zistení, tak ako tieto boli opísané v protokole o výsledku daňovej kontroly č. 102121215/2018. Z dôvodu, že dôkazné informácie zistené správcom dane z dôkazov vykonaných vo vyrubovacom konaní spadali do takto vymedzeného dôkazného rámca, nevidel správny súd dôvod na to, aby ich použiteľnosť pri hodnotení dôkazov v prejednávanej veci považoval za neprípustnú.“

11. 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 nemôže sám vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, pretože ide o odbornú otázku vyžadujúcu odborné posúdenie, ktoré zákonodarca zveril tak, ako je to zrejme z ustanovenia § 17a

ods. 2 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a ustanovenia § 10 písmeno c) zákona č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov, Colnému úradu Bratislava, oddeleniu certifikácie a forenznej analýzy, ktorý ako jediný štátny orgán je oprávnený vykonávať takéto posúdenie.

12. Čo sa týka námietky žalobcu ohľadom nesprávneho právneho posúdenia vznesených námietok zaujatosti, správny súd dospel k záveru, že tieto boli tak správcom dane, ako aj žalovaným správne právne posúdené. Dospel k záveru, že s poukazom na ustanovenie § 13 ods. 3 Daňového poriadku, každé podanie posudzujú daňové orgány podľa jeho obsahu. Z obsahu námietok vznesených proti zamestnancom, ktorí sa zúčastnili ústneho pojednávania 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.

13. Vo vzťahu k námietke zistenia skutkového stavu, ktoré bolo podľa žalobcu nedostačujúce pre riadne posúdenie veci, ako aj vo vzťahu k námietke, že zistenie skutkového stavu veci bolo v rozpore s obsahom administratívneho spisu, správny súd uviedol, že sa s nimi v žiadnom smere nestotožnil. Odkázal pritom na body 59. až 70. odôvodnenia rozsudku Správneho súdu v Košiciach sp. zn.: PO-1S/100/2020, kde sa správny súd podrobne vysporiadal s týmito žalobnými námietkami, s ktorého odôvodnením uvedeným vo vyššie citovaných bodoch sa správny súd stotožnil. Taktiež poukázal aj na bod 58. odôvodnenia rozsudku Správneho súdu v Košiciach sp. zn.: PO-3S/30/2020, s ktorého odôvodnením tam uvedeným sa správny súd tiež stotožnil.

14. Za nezákonnosť v konaní nepovažoval správny súd ani to, že v rámci nového konania a rozhodovania vo veci (po zrušení skoršieho rozhodnutia správcu dane žalovaným - k tomu pozri bod 3. tohto rozsudku), správca dane opäť vychádzal aj z vyjadrenia U. G. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017. Pokiaľ žalobca poukazoval na to, že sa v napadnutom rozhodnutí žalovaný odvoláva na vyjadrenie U. G. v zápisnici o miestnom zisťovaní, pričom však v zrušujúcom rozhodnutí uviedol, že takéto vyjadrenie nie je pre rozhodnutie vo veci a pre zistenie skutkového stavu postačujúce, správny súd k tomuto uviedol, že práve preto, že správca dane pri vydaní prvého rozhodnutia vychádzal len z expertízy a z jej výpovede a nevykonával návrhy žalobcu na vykonanie dokazovania, žalovaný skonštatoval, že len toto jej tvrdenie (rozumej: U. G.) nemôže byť dostačujúcim dôkazom pre vyrubenie dane. Podľa správneho súdu to však neznamena, že týmto žalovaný vyslovil, že jej výpoveď nemožno vyhodnotiť v rámci dokazovania.

15. K námietke žalobcu o tom, že ani jeden zo svedkov sa jednoznačne nevyjadril, že nepoužíval funkciu Hotovosť\* a že ani jeden svedok nepotvrdil domnienky žalovaného o používaní funkcie Hotovosť\*, správny súd uviedol, že zo zápisníc o výsluchoch bývalých zamestnancov žalobcu je zrejmé, že títo na otázku, či používali funkciu Hotovosť\* odpovedali: nepamätám si. Jedine svedkyňa M. O. - bývalá zamestnankyňa žalobcu výslovne uviedla, že používala aj funkciu Hotovosť\* tak, ako aj bývalý zamestnanec žalobcu N. M., ktorý uviedol, že používal obe funkcie Hotovosť a Hotovosť\*. Používanie tejto funkcie potvrdila podľa správneho súdu aj U. G. do zápisnice o miestnom zisťovaní.

16. Správny súd navyše doplnil, že to, že zamestnanci žalovaného používali funkciu Hotovosť\* nie je domnienka žalovaného, ale je to skutočnosť, ktorú potvrdila technická expertíza zaistenej pokladnice z prevádzky žalovaného a pri vyhodnotení všetkých dôkazov - vrátane expertízy, ktorá to uvádza v prehľade používateľských kont podľa jednotlivých zamestnancov a súm vystavených pokladničných dokladov typom Hotovosť\* od 01.01.2009 do 23.10.2017 - vo vzájomnej súvislosti a každý jednotlivo podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, pri tvrdení bývalých zamestnancov žalobcu s výnimkou vyššie spomenutých (O., G. a M.), že si nepamätajú žeby používali funkciu Hotovosť\*, nebolo - podľa správneho súdu - možné dospieť k inému záveru ako k tomu, ku ktorému dospel správca dane a na základe ktorého svojim rozhodnutím vyrubil žalobcovi rozdiel dane (daň z pridanej hodnoty) za mesiac august 2015, ktorého rozhodnutie žalovaný potvrdil svojim rozhodnutím.

17. Ak žalobca v žalobe tvrdil, že v celom dokazovaní vedenom správcom dane nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukázal, že akýkoľvek doklad, ktorý žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza, bol v zdaňovacom období vytláčený - k tomuto správny súd odkázal na vykonanú expertízu, ktorá je zákonným dôkazom, a ktorá jednoznačne potvrdila tlač falošných pokladničných dokladov cez funkciu Hotovosť\*

cez nefiskálnu tlačiareň, ktorej existenciu žalobca popiera (hoc táto skutočnosť jednoznačne vyplýva z expertízy).

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

19. Vzhľadom na nedôvodnosť všetkých námietok žalobcu, správny súd formulovaním vlastných právnych názorov a odkazom na iné rozsudky správneho súdu v obdobných veciach (body 5. a 6. tohto rozsudku), správnu žalobu žalobcu zamietol.

## II. Kasačná sťažnosť žalobcu

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

[vady odôvodnenia napadnutého rozsudku]

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

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

22. Z hľadiska nesprávneho právneho posúdenia veci sťažovateľ namietol, že správny súd nesprávne vyhodnotil jeho námietku týkajúcu sa nedostatočného zistenia skutkového stavu veci orgánmi verejnej správy. Podľa sťažovateľa, správny súd dospel k nesprávnemu záveru, že orgány verejnej správy vyhodnotili dôkazy zákonne, resp. správne. Správny súd - podľa sťažovateľa - zovšeobecnil obsah výsluchov svedkov, a to ničím nepreukázaným tvrdením a zistením o neobjektívnosti svedkov, a to bez komplexného posúdenia ich obsahu jednotlivito a vo vzájomnej súvislosti. Žalovaný mal - podľa sťažovateľa - dôkazy hodnotiť selektívne, neuskutočnil ich hodnotenie jednotlivito a vo vzájomných súvislostiach. S predmetnou námietkou sťažovateľa sa pritom správny súd mal vysporiadať len v jednom bode napadnutého rozsudku (pozn.: bez uvedenia čísla odseku napadnutého rozsudku, v ktorom tak mal správny súd urobiť).

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

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

25. V súvislosti s vykonanými dôkazmi poukázal sťažovateľ na to, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí odvoláva na vyjadrenie U. G. zo zápisnice z miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017, avšak

ten istý žalovaný, v rozhodnutí, ktorým zrušil prvé rozhodnutie správcu dane vo veci (k tomu pozri bod 3. tohto rozsudku), sám uviedol, že toto vyhlásenie nie je postačujúce pre záver v kontexte § 24 ods. 3 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku. Sťažovateľ potom žalovanému vytkol, že v rámci nového konania vo veci (predmet súdneho prieskumu) sa od svojho skoršieho názoru v uvedenom smere odklonil, t. j. z predmetného vyjadrenia predsa vychádzal i keď sám už skôr uviedol, že toto vyhlásenie nie je pre potreby daňového konania postačujúce.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

34. 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 2015).

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

35. Správne súdu sťažovateľ vytyka aj to, že tento sa nevenoval ani tomu, že ani jeden zo svedkov nepotvrdil rozdiel medzi reálne prijatou tržbou a uzávierkou vytlačenou z elektronickej registračnej pokladnice. Namieta, že ak ani jeden zo zamestnancov nezaznamenal rozdiel medzi riadne prijatou

držbou a dennou uzávierkou z elektronickej registračnej pokladnice, je úplne vylúčené, aby existovala akákoľvek tržba, ktorú žalovaný a správca dane označujú ako nepriznaná.

36. Ďalšie nesprávne práve posúdenie veci zo strany správneho súdu má podľa sťažovateľa spočívať v tom, že neexistuje jediný dôkaz o tom, že v rozhodnom čase prijal akúkoľvek odplatu za akékoľvek poskytnuté zdaniteľné plnenie, ktorá by mala byť pretavená vo výške jeho tržieb. V tejto súvislosti poukázal na § 19 ods. 1 zákona o DPH. Má za to, že správca dane, ako ani žalovaný nepreukázali, že by u žalobcu v spornom zdaňovacom období vznikol zdaniteľný príjem vo výške určenej napadnutými rozhodnutiami, keď zároveň nebolo preukázané, že došlo k dodaniu tovarov alebo služieb, za ktoré by tieto plnenia prijal. Správny súd vytyka, že sa jedná o kľúčovú námietku, pričom tento sa jej nevenoval.

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

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

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

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

40. Správny súd v ďalšom sťažovateľ vytyka, že dospel k záveru o tom, že skutkové okolnosti veci boli dostatočne zistené, pričom však poukázal len na tri svedecké výpovede, ktoré boli navyše v rozpore so zvyšnými svedeckými výpoveďami (v celkovom počte sedem), a to nielen v otázke neexistencie nefiskálnej tlačiarne v prevádzke žalobcu v roku 2017, ale najmä v otázke existencie tržieb na strane žalobcu v dotknutom období. Namieta, že dôkazy, ktoré označil, negujú existenciu ucelenej reťaze dôkazov o údajnom prijatí nepriznaných tržieb. Samotná tabuľka o nefiskálnych dokladoch (súčasť rozhodnutia správcu dane) nepreukazuje, že sa jedná o nepriznanú tržbu. Podľa sťažovateľa potom neexistuje jediný dôkaz o týchto tržbách a predmetné domnienky správcu dane malo vyvrátiť niekoľko svedkov.

41. 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.

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

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

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

44. 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.

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

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

[kasačný návrh]

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

### III. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti žalobcu

46. Ku kasačnej sťažnosti žalobcu sa podaním zo dňa 24.07.2024 (č. 102095837/2024) vyjadril žalovaný, ktorý v ňom vyjadril súhlasný postoj so závermi správneho súdu. Argumentáciu sťažovateľa považuje za zavádzajúcu, neopodstatnenú a manipulatívnu.

47. 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 namietal, že správny súd neaplikoval požiadavku hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach. Svoju argumentáciu sťažovateľ opiera o výpovede svedkov - jeho zamestnancov, keď podľa neho práve tieto výpovede majú potenciál vyvrátiť technickou expertízou zistené skutočnosti napr. k existencii dvoch tlačiarň (fiskálnej a nefiskálnej), či k tlačeniu falošných dokladov (Hotovosť\*).

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

49. Žalovaný úvodom odkázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) vo veci sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019, keď predmetné kasačné konanie sa týkalo rozsudku Krajského súdu v Košiciach (č. k. 6S/12/2018-76 zo dňa 25.10.2018) vo veci dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015. Odkázal pritom na body 35 a 32 uvedeného rozsudku poukazujúc na relevanciu technickej expertízy vykonanej certifikovaným orgánom (o. i. - „32. Ustanovenie § 24 ods. 4 daňového poriadku iba demonštratívne vymenúva dôkazy, ktoré je možné použiť pre dokazovanie, pričom nezakazuje použitie aj iných dôkazov získaných v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Aj kasačný súd považuje právoplatné rozhodnutia o prepadnutí ERP a predovšetkým výsledky technickej expertízy za dôkazy získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, o ktorých dôveryhodnosti nemal dôvod pochybovať. Je bežným postupom správcu dane postupovať v úzkej súčinnosti s inými štátnymi orgánmi a použiť nimi získané informácie ako dôkazy za účelom správneho vyčíslenia základu dane. Správca dane ani nie je oprávnený vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, nakoľko ide o odbornú otázku vyžadujúcu si odborné posúdenie Colným úradom Bratislava, OCaFA, ktorý je ako jediný štátny orgán oprávnený vykonávať technické expertízy ERP. Na základe výsledkov technickej expertízy ERP vykonali zamestnanci správcu dane ich porovnanie s predloženým účtovníctvom sťažovateľa za dané zdaňovacie obdobie roku 2015 za účelom zistenia rozdielu základu dane, rozdielu dane alebo daňovej straty. Pre spracovanie získaných databáz z ERP a ich porovnanie s predloženým účtovníctvom sťažovateľa postačoval správcovi dane jednoduchý editor (MS EXCEL).“).

50. V ďalšej časti vyjadrenia poukázal žalovaný na miestne zisťovanie uskutočnené dňa 23.10.2017, resp. na snahu sťažovateľa príslušné úkony bagatelizovať a navodiť dojem o nedostatočnosti technickej expertízy. Žalovaný nikdy nespochybnil hodnotu dôkazov z miestneho zisťovania dňa 23.10.2017, t. j. že boli vytlačené doklady označené ako „Hotovosť\*“ a že následne na základe týchto dokladov

zamestnanci žalobcu prijali tržby. Čo však nebolo podstatné, bolo vyjadrenie U. G. na tomto miestnom zisťovaní v pomere k jej svedeckej výpovedi zo dňa 21.08.2019, vo vzťahu k záveru, že žalobca obchádzal funkčnosť registračnej pokladnice a tým nepriznal daň v takej výške, ako mal. S týmto pritom podľa žalovaného súvisí aj výpoveď svedkyne Z. dňa 22.8.2019, ktorá bola tiež prítomná na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 (ako zamestnanec sťažovateľa).

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

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

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

54. Žalovaný sa osobitne ohradil voči pokusom sťažovateľa redukovat' význam miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017, a to z dôvodu jeho časového odstupu od preskúmaného zdaňovacieho obdobia (pozn.: august 2015). Uviedol, že pri tomto miestnom zisťovaní obsluha žalobcu vydala zákazníkovi (colníkovi) falošný doklad („Hotovosť“) vytlačený cez nefiskálnu tlačiareň a zároveň prijala od colníka na základe tohto dokladu platbu. Technickou expertízou pritom bolo zistené, že takto bolo vytlačených cca 147 tisíc dokladov - od 30.06.2008 do 23.10.2017. To, že tieto doklady boli vytlačené, vyplýva zo samotnej expertízy. Fiskálnou tlačiarňou vytlačené doklady sa zaznamenávali v prevádzkovej pamäti a v kontrolnom zázname. Doklady vytlačené na inej ako fiskálnej tlačiarňi nie sú zaevidované vo fiskálnej pamäti (odpoveď servisného technika na otázku č. 16 - výsluch dňa 17.10.2019).

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

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

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

58. V súvislosti s argumentáciou sťažovateľa, že mu nebolo preukázané prijímanie platieb v zdaňovacom období (pozn.: august 2015), keď miestne zisťovanie bolo uskutočnené 23.10.2017, žalovaný poukázal na to, že miestnym zisťovaním - spolu s ďalšími dôkazmi - bol identifikovaný tzv. modus operandi sťažovateľa. Doplnil, že tvrdenie žalovaného, že na základe tohto konkrétneho zistenia v tento konkrétny

deň (23.10.2017) nie je možné prijať vo všeobecnosti záver, že na doklady Hotovost\* boli prijímané tržby, je v pomere k zisteným dôkazom irelevantné až absurdné.

59. Žalovaný uviedol, že za zdaňovacie obdobie august 2015 bolo identifikovaných niekoľko pravých dokladov a nemalé množstvo falošných dokladov, ktoré mali simulovať fiskálne doklady, a ktoré boli vytlačené cez nefiskálne zariadenie. Odmietla argumentáciu sťažovateľa smerujúcu k nedostatočnému zisteniu skutkových okolností veci, keď doplnil, že pri takom množstve dokladov nie je možné, aby sa ku každému dokladu uskutočnilo tak detailné zisťovanie ako sa uskutočnilo dňa 23.10.2017.

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

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

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

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

#### IV. Konanie na kasačnom súde

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

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

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

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

#### V. Vybraná súvisiaca právna úprava

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

69. 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.

70. 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.

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

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

73. 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.

74. 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.

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

76. 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.

77. 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

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

79. 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.

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

81. 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.

82. 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.

83. 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

84. 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

85. 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 [...].

86. Podľa § 17a ods. 2 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a

o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, v znení účinnom do 31.12.2019, Colný úrad Bratislava za účelom preverenia podozrenia podľa ods. 1 vykoná technickú expertízu elektronickej registračnej pokladnice.

## VI. Posúdenie vecí kasačným súdom

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

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

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

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

90. Skôr ako najvyšší správny súd pristúpi k odôvodneniu jednotlivých kasačných námietok, z dôvodu, že podstatná časť sťažovateľom vytýkaných vád sa týka práve nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku, je potrebné uviesť, že ide o rozsudok, v ktorom správny súd odkázal (podľa § 140 SSP) na iný rozsudok toho istého správneho súdu v obdobnej veci, a to vo veci sp. zn. PO-3S/30/2020 (pozn.: ide o rozhodnutie súdu vo veci dane z pridanej hodnoty sťažovateľa za apríl 2015), ako aj rozhodnutie správneho súdu vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020 (pozn.: ide o rozhodnutie súdu vo veci dane z pridanej hodnoty sťažovateľa za december 2016) - k tomu pozri aj body 5. a 6. tohto rozsudku. Vlastnému postupu takéhoto odkazovania sťažovateľ vecne, ani formálne v kasačnej sťažnosti nič nevytkol. Z uvedených dôvodov potom v ďalšom najvyšší správny súd skúmal kvalitu odôvodnenia napadnutého rozsudku primárne v kontexte odkazovaného rozsudku, keďže reálne odôvodnenie v tejto veci obsahuje práve predmetný rozsudok.

91. Sťažovateľ pritom napadnutému rozsudku 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. V tomto zmysle považuje odôvodnenie napadnutého rozsudku za strohé, keď toto sa ma nachádzať len v jednom odseku napadnutého rozsudku (bez špecifikácie tohto odseku).

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

93. Hneď úvodom tejto časti odôvodnenia pritom najvyšší správny súd pripomína, že ak v bode 90. tohto rozsudku uviedol, že vo veci sú relevantné ďalšie dva rozsudky správneho súdu, a to vzhľadom na postup správneho súdu predpokladaný v ustanovení § 140 SSP, potom je zrejmé, že aj tieto rozsudky je potrebné považovať za súčasť odôvodnenia napadnutého rozsudku.

94. Skutkovým okolnostiam veci - a to aj s prihliadnutím na námietku sťažovateľa, že správne orgány mali dôkazy hodnotiť selektívne, resp. tendenčne - sa správny súd venoval v relevantnom rozsahu, a to priamo v bode 62. napadnutého rozsudku. Okrem toho je však hodnotenie skutkových okolností veci (vrátane svedeckých výpovedí) možné identifikovať aj v bodoch 59. až 70. odôvodnenia rozsudku Správneho súdu v Košiciach sp. zn.: PO- 1S/100/2020, na ktoré odkázal správny súd v bode 59. napadnutého rozsudku. Závery správneho súdu vyjadrené v uvedených častiach rozsudkov považuje kasačný súd za správne a právne udržateľné. Takéto „prvotné“ hodnotenie dôkazov vykonaných v správnom konaní 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.

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

96. 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“.

97. Podľa názoru najvyššieho správneho súdu je aj táto námietka sťažovateľa nedôvodná. Ako už bolo uvedené vyššie, súčasťou odôvodnenia napadnutého rozsudku je fakticky aj odôvodnenie dostatočnosti preukázania skutkových okolností veci iným senátom toho istého správneho súdu vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020 [bod 51. napadnutého rozsudku], v ktorom tento uviedol: „59. [...] Správny súd zdôrazňuje, že vykonané dôkazy je potrebné hodnotiť vo vzájomných súvislostiach ako ucelenú reťaz vzájomne sa dopĺňujúcich zistení. Výpovede svedkov nie je možné hodnotiť ako objektívne pre ich zamestnanecký vzťah k žalobcovi, čoho dôkazom sú podstatné odlišnosti vo výpovedi zamestnankyne žalobcu U. G. pri miestnom zisťovaní a pri výsluchu. Výsluchy boli navyše vykonávané so značným časovým odstupom, čo znamená, že si svedkovia v rámci výsluchov, v porovnaní so závermi z miestneho zisťovania, nemuseli detailne pamätať všetky okolnosti ohľadom vystavovania pokladničných dokladov. Skutočnosť, že žalobca používal funkciu Hotovosť\*, na základe ktorej tlačil pokladničné doklady cez nefiskálnu tlačiareň, vyplynula z miestneho zisťovania dňa 23.10.2017, pri ktorom zamestnankyne žalobcu vystavili pokladničný doklad s použitím funkcie Hotovosť\*, tento bol riadne vytlačený a odovzdaný pracovníkom colného úradu a taktiež bola na tieto doklady prijatá tržba za riadne poskytnutú službu. To, že po použití funkcie Hotovosť\* dochádzalo k tlaču pokladničných dokladov mimo fiskálnej tlačiarne vyplýva nepochybne z výsledkov technickej expertízy ERP, nakoľko v programe BLUEGASTRO sa uložili kópie dokladov, pričom tento program neumožňoval generovať doklad bez jeho tlače. Vzhľadom na uvedené je logickým a právne udržateľným záver, že v prevádzke žalobcu existovala aj nefiskálna tlačiareň, na ktorej sa takéto pokladničné doklady tlačili, keďže preukázateľne neboli tlačené na fiskálnej 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“.

98. Aj v bode 61. rozsudku správneho súdu sp. zn. PO-3S/30/2020 sa nachádza hodnotenie vykonaných dôkazov správnym súdom, keď tieto správny súd zhrnul nasledovne:

„K námietke žalobcu o tom, že ani jeden zo svedkov sa jednoznačne nevyjadril, že nepoužíval funkciu Hotovosť\*, a že ani jeden svedok nepotvrdil domnienky žalovaného o používaní funkcie Hotovosť\* súd uvádza, že zo zápisníc o výsluchoch bývalých zamestnancov žalobcu je zrejmé, že tieto na otázku, či

používali funkciu Hotovosť \* odpovedali : nepamätám si , jedine svedkyňa [...] - bývalá zamestnankyňa žalobcu výslovne uviedla, že používala aj funkciu Hotovosť\* tak ako aj bývalý zamestnanec žalobcu [...], ktorý uviedol, že používal obe funkcie Hotovosť a Hotovosť\*. Používanie tejto funkcie potvrdila aj [...] do zápisnice o miestnom zisťovaní. To, že zamestnanci žalovaného používali funkciu Hotovosť\* nie je domnienka žalovaného, ale je to skutočnosť, ktorú potvrdila technická expertíza zaistenej pokladnice z prevádzky žalovaného a pri vyhodnotení všetkých dôkazov - vrátane expertízy, ktorá to uvádza v prehľade používateľských kont podľa jednotlivých zamestnancov a súm vystavených pokladničných dokladov typom Hotovosť \* od 01.01.2009 do 23.10.2017 - vo vzájomnej súvislosti a každý jednotlivo podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, pri tvrdení bývalých zamestnancov žalobcu s výnimkou vyššie spomenutých ( [...] a [...]) že si nepamätajú žeby používali funkciu Hotovosť\* nebolo možné dospieť k inému záveru ako k tomu, ku ktorému dospel správca dane, a na základe ktorého svojim rozhodnutím vyrubil žalobcovi rozdiel dane za mesiac apríl 2015, ktorého rozhodnutie žalovaný potvrdil svojim rozhodnutím.“.

99. Naviac k uvedenému kasačný súd dopĺňa, že i z ďalšieho rozhodnutia správneho súdu v obdobnej veci tých istých účastníkov konania (pozn.: na ktorý správny súd v napadnutom rozsudku nepoukazoval, ale ktorý je kasačnému súdu známy - k tomu pozri bod 65. vyššie) - konkrétne rozsudok správneho súdu - sp. zn. PO-1S/85/2020 (body 40. až 42.), s ktorým sa kasačný súd stotožňuje a na ktorý týmto poukazuje, vyplýva podrobné odôvodnenie toho, prečo hodnotenie dôkazov orgánmi verejnej správy je potrebné a možné vyhodnotiť ako správne. Keďže dôkazná situácia bola v 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 vzhľadom na nedôvodnými aj vzájomne prepojené námietky žalobcu z druhej skupiny jeho námietok týkajúcich sa hodnotenia vykonaných dôkazov správcu dane a žalovaným, ktoré hodnotenie malo byť podľa žalobcu jednostranné a tendenčné voči žalobcovi, keďže podľa neho mali byť zohľadnené iba tiež časti výpovedí svedkov, ktoré sa správcovi dane hodili, dôkazom o čom má byť aj to, že žalovaný napadnutým rozhodnutím rozhodol odlišne od svojho skoršieho rozhodnutia v tejto veci. Podľa žalobcu, žalovaný svojim skorším rozhodnutím zrušil prvé rozhodnutie správcu dane, ktoré bolo založené iba na záveroch technickej expertízy ERP, z dôvodu, že táto technická expertíza bola nedostatočným dôkazom, preto podľa žalobcu žalovaný nariadil správcovi dane doplniť dokazovanie výsluchom svedkov, avšak už pri druhom rozhodovaní napadnutým rozhodnutím, žalovaný podľa žalobcu technickú expertízu považuje paradoxne za postačujúci dôkaz, odhliadnuc od výpovedí svedkov, ktorých vykonanie vo vyrubovanom konaní žalobca považuje za nezákonné. Uvedené, podľa žalobcu, paradoxné opozitné stanoviská žalovaného, sú následkom výmeny personálneho obsadenia žalovaného a v snahe naplniť štátny rozpočet prostredníctvom žalobcu, keďže má majetok. V uvedenej súvislosti, správny súd v prvom rade podotýka, že uvedené námietky neboli a logicky ani nemohli byť odvolacími námietkami, s ktorým by sa mal možnosť žalovaný vysporiadať v žalobou napadnutom rozhodnutí, keďže v čase podávania odvolania žalobcom samozrejme nebolo možným predvídať aké bude rozhodnutie žalovaného a toto konfrontovať so skorším rozhodnutím žalovaného v tejto veci. Z uvedeného dôvodu správny súd ani nemôže preskúmať, či vysporiadanie sa s touto námietkou žalovaným by bolo alebo nebolo zákonným, a preto túto žalobnú námietku správny súd považuje iba za súčasť propagačnej argumentácie žalobcu, majúcej za cieľ posilniť jeho presvedčenie o nezákonnosti rozhodnutia žalovaného. Avšak v uvedenej súvislosti sa žiada správne 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 zrejímavé, že tvrdenie žalobcu sa vôbec nezakladá na pravde. Žalovaný totižto nezrušil v poradí prvé rozhodnutie správcu dane preto, žeby považoval technickú expertízu ERP za nedostatočný dôkaz (ako tvrdí žalobca), dokonca žalovaný vyhodnotil technickú expertízu za listinný dôkaz s vysokým stupňom dôveryhodnosti, ale žalovaný tak učinil práve v záujme ochrany procesných práv žalobcu, aby napravili procesné pochybenia a žalobca aby mohol kladením otázok svedkom obhajovať svoj záujem. Žalovaný totižto svoje prvé rozhodnutie zdôvodnil tým, že je potrebné opätovne vypočuť svedkyňu G., pretože pri jej vypočutí počas miestneho zisťovania žalobca nebol prítomný a nemohol jej klásť otázky; preto, že správca dane neprijateľne zovšeobecnil vyjadrenia svedkyne G. pri miestnom zisťovaní o používaní funkcie „Hotovosť\*“ na všetkých zamestnancov žalobcu bez ich vypočutia a vypočutia servisného technika, ktorý musel mať vedomosť o tejto funkcionalite ERP a napokon preto, že správca dane osobne nevypočul colníkov vykonávajúcich expertízu ERP, ktorý dôkaz navrhoval žalobca. Z uvedeného je nepochybným, že postoj žalovaného voči žalobcovi nebol tendenčným a žalobcu poškodzujúcim, práve naopak, žalovaný tým umožnil žalobcovi klásť svedkom otázky tak, aby sa prípadne vyvinil alebo aby aspoň vysvetlil na ťarchu mu kladené zistenia technickou expertízou. Okrem toho, vzhľadom na vyššie

uvedené závery, podľa ktorých vykonanie výsluchov svedkov správcom dane vo vyrubovacom konaní v okolnostiach veci nebolo nezákonným a teda technická expertíza, aj keď je dôkazom nosným, ale nie jediným. Vzhľadom na uvedené, podľa správneho súdu, postup a rozhodovanie žalovaného nevykazuje znaky nekonzistentnosti ani zaujatosti voči žalobcovi, ako sa žalobca domnieva.

41. Ohľadne žalobnej námietky, že nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval prítomnosť druhej (nefiskálnej) tlačiarne na prevádzke žalobcu, na ktorej by mali byť tlačené falošné pokladničné bloky s dodatkom žalobcu, že jeho zamestnanci svojimi výpoveďami mali jednoznačne vyvrátiť jej existenciu, čo však žalovaný, podľa žalobcu nezohľadnil, správny súd uvádza, že žalovaný sa tejto námietke venoval. Žalovaný uviedol, že prítomnosť druhej tlačiarne na prevádzke žalobcu bola preukázaná jednako pri miestnom zisťovaní 23.10.2017, kedy bola druhá tlačiareň zhabaná; jednako je táto tlačiareň zachytená vo fotodokumentácii, ktorá sa nachádza na CD nosiči v prílohe technickej expertízy; jednako tým, že pri technickej expertíze boli v pamäti ERP zistené mnohopočetné kópie kompletného vyobrazenia falošných blokov dokonca s napodobením ochranného znaku MF, ktoré kompletné vyobrazenia sa podľa vyjadrenia aj servisného technika uchovávali iba ak sa jednalo o doklad, ktorý bol aj reálne vytlačený (pri zadaní na tlač, ale nevytlačení sa neuchovávala kópia jeho kompletného vyobrazenia, iba sa doklad zaznamenal poradovým číslom v zozname zadaných dokladov), pričom podľa technickej expertízy falošné doklady boli tlačené na nefiskálnej 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.

42. Správny súd má za nedôvodnú aj námietku žalobcu o zjavnej kolízii, prípadne až rozpore medzi výpoveďami svedkov na jednej strane a závermi správcu dane a žalovaného na strane druhej, tak ohľadne otázky používania funkcie ERP „Hotovosť“\*, ako aj ohľadne žalobcom tvrdeného nepreukázania faktického prijímania tržby a vydávania zákazníkovi falošných pokladničných blokov v rozhodnom zdaňovacom období roku 2015, ktoré skutočnosti mali byť podľa žalobcu výpoveďami svedkov, t.j. jeho zamestnancov vyslovene popreté a teda odporujú záveru žalovaného o ich preukázaní. [...] Pokiaľ ide o používanie funkcionality ERP s označením „Hotovosť“\* aj k tejto otázke bolo vzhľadom na posudzované zdaňovacie obdobie správcom dane vzaté do úvahy vypočítanie celkovo šiestich zamestnancov žalobcu ([...]), pričom štyria z týchto svedkov (G., Z., Z. a A.) uviedli, že oni si nepamätajú alebo nepoužívali funkciu „Hotovosť“\*, nevedeli na čo slúžila a ani nevedeli alebo si nevšimli, žeby ju používal iný zamestnanec žalobcu; jedna svedkyňa [...] najprv pri miestnom zisťovaní uviedla, že funkciu „Hotovosť“\* používala a používali ju aj iní zamestnanci, no pri opakovanom jej vypočutí výpoveď zmenila s tým, že túto funkciu nepoužívala a počas miestneho zisťovania ju použila iba preto lebo bola v strese z množstva zákazníkov a jedna svedkyňa (O.) explicitne potvrdila, že tak ona, ako aj iní zamestnanci žalobcu používali na ERP funkciu „Hotovosť“\*. Z uvedeného je zrejмым, že sa opäť nezakladá na pravde tvrdenie žalobcu, žeby svedkovia jednoznačne vyvrátili používanie funkcie „Hotovosť“\* na ERP, keďže nadpolovičná väčšina z vypočutých svedkov sa vyjadrila, že si nepamätá alebo si nevšimli alebo nevedeli o jej používaní, čo v konečnom dôsledku určite neznamená ani jednoznačné potvrdenie, ale ani jednoznačné popretie tejto skutočnosti, ako to tvrdí žalobca. Následne sa k tomuto záveru pridáva jednoznačné vyjadrenie jednej svedkyne, ktorá explicitne potvrdila používanie tejto funkcie tak u seba ako aj u ostatných zamestnancov a napokon výpoveď svedkyne ktorá zmenila svoju výpoveď v tomto smere z explicitného potvrdenia používania funkcie „Hotovosť“\* až po jej neisté a diskutabilné popretie, so zohľadnením okolností tejto poslednej výpovede (moment prekvapenia a nedostatok času na prešpekulovanie odpovede; výpoveď s časovým odstupom po zvážení všetkých okolností a možných dôsledkov a pod. ). Pre konečné vyhodnotenie svedeckých výpovedí však, aj podľa žalovaného bolo dôležitým to, že ani jeden zo svedkov nepoprel existenciu funkcie „Hotovosť“\* na ERP, ktorá sa tak na ERP musela nachádzať, keďže aj tí svedkovia, ktorí uvádzali, že si nepamätajú alebo si nevšimli jej používanie uviedli, že nevedia na čo táto funkcia slúžila alebo mala slúžiť, teda minimálne o jej existencii mali vedomosť, no nevedeli na čo slúži alebo by mala slúžiť. Vzhľadom k uvedenému a

v kontexte s výpoveďou servisného technika, ktorý potvrdil, že on nenainštaloval do ERP funkciu „Hotovosť“ avšak, že by ju vedel nainštalovať aj iný subjekt, ktorý mal k ERP prístup, ako aj v kontexte so zisteniami technickej expertízy, že z kópií vyobrazených falošných blokov je zrejmé, že boli generované cez zmienenu funkciu, čo bolo napokon verifikované aj pri miestnom zisťovaní, kedy použitím funkcie „Hotovosť“ bol 2x vytlačený falošný blok, ktorý nebol zaznamenaný vo fiskálnej pamäti systému, čím sa len potvrdil účel a zmysel používania tejto funkcie v ERP, možno zhodne so žalovaným uzavrieť, že funkcia „Hotovosť“ sa na ERP nepochybne nachádzala, čo nepoprel ani žalobca, keďže vo svojej argumentácii ani nepopiera jej existenciu iba sa snaží preukázať, že sa nepoužívala, avšak jednako na základe explicitnej výpovede dvoch svedkov v spojení so zisteniami technickej expertízy, žalovaný objektívne uveriteľne uzavrel, že táto funkcia sa aj používala a to s účelom obchádzať priznanie tržieb. Vzhľadom k uvedenému má správny súd za to, že v napadnutom rozhodnutí žalovaným konštatovaný záver, je v súlade s vykonaným a komplexne vyhodnoteným dokazovaním a nie je založený iba na nepodložených dojmach či domnienkach žalovaného, ako sa to snaží prezentovať žalobca. Na margo námietky žalobcu, že v konaní nebol vykonaný jediný dôkaz o tom, že na základe pri technickej expertíze nájdených blokov, žalobca v rozhodnom období aj fakticky prijímal tržbu, ktorá by mala byť základom pre odvod dane, žalovaný aj s poukazom na vyjadrenie servisného technika, že pri expertíze nájdené kópie úplného vyobrazenia falošných blokov museli byť aj vytlačené, ako aj na základe výpovede svedkov, že za vytlačený blok vždy prijímali od zákazníkov tržbu, čo bolo opätovne potvrdené aj pri miestnom zisťovaní, žalovaný teda uzavrel, že logicky žalobca tržbu prijímal. V súvislosti s uvedeným správny súd dodáva, že by bolo nelogické a v rozpore so zdravým rozumom domnievať sa, že zamestnanci žalobcu pri poskytovaní reštauračných služieb vyhotovovali napodobeniny pokladničných dokladov iba tak, bez toho, aby nimi zákazníkom účtovali úhrady za im poskytnutý tovar alebo službu a bez toho, aby za nich aj prijímali tržbu, čo svedkovia svojimi výpoveďami aj potvrdili. Od pravých blokov, ale ich tlačili preto, aby ich vydali zákazníkovi a za to aby zinkasovali tržbu, čo zamestnanci žalobcu aj potvrdili, keď uviedli, že zákazníkov vždy vydali pokladničný blok. Napokon správny súd neprisvedčil ani dôvodnosti žalobnej námietky, že správcom dane nebolo preukázané, žeby zamestnanci žalobcu vydávali zákazníkovi falošné (nefiskálne) bloky, pretože túto skutočnosť je možné opätovne vyvodiť jednako zo záveru technickej expertízy, podľa ktorej nájdené kópie úplného vyobrazenia falošných pokladničných blokov svedčia o tom, že museli byť aj reálne vytlačené a jednako použitím formálnej logiky, že zamestnanci žalobcu asi netlačili tieto bloky iba pre nič za nič a dokonca aj s napodobnením ochranného označenia MF, aby boli na nerozoznanie. Napokon, ak by tomu tak nebolo a zamestnanci žalobcu by zákazníkovi nevydávali pokladničný doklad, žalobca by bol zodpovedný aj za porušenie cit. § 8 ods. 1 zákona o ERP, resp. je zodpovedný za jeho porušenie aj v prípade, ak boli zákazníkovi vydávané falošné pokladničné doklady. Záverom k tomuto bodu, správny súd na margo tvrdenia žalobcu, že nebolo preukázané, žeby on zasiahol do ERP, uvádza, že účelom daňovej kontroly v predmetnej veci nebolo skúmať, či došlo alebo nedošlo k pozmeňovaniu údajov v ERP alebo kontrolnom zázname, ale účelom bolo preveriť skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie a vyrubenie dane z príjmu za zdaňovacie obdobie roku 2015.“ [pozn. kasačného súdu: prevzatý text krátený]

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

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

101. Najvyšší správny súd k nej v prvom rade uvádza, že výpovede svedkýň G., Z., U. a G. pre účely rozhodovania správneho orgánu vo veci dane z pridanej hodnoty sťažovateľa za mesiac august 2015, t.j. pre účely tohto konania, ani neboli použité (k tomu pozri k str. 66 až 78 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 august 2015, bezpredmetná. V kasačnej sťažnosti uvedených svedeckých výpovedí je potom pre účely tohto kasačného konania (v rozsahu podanej kasačnej námietky) dôvodné skúmať len výpoveď svedkyne Z..

102. Táto síce počas svojho výsluchu dňa 22.08.2019 najskôr uviedla, že funkciu Hotovosť\* nepoužívala, avšak v rámci ďalšej časti výsluchu pri konfrontácii s dokladom, ktorý bol vystavený v rámci kontrolného nákupu na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 pod menom „R.“ a v režime „Hotovosť“\* uviedla, že

v ten deň doklady vydávala pod menom „R.“, čím fakticky negovala, že by predmetnú funkcionálnu nepoužívala. Doplnila síce, že niekto mohol doklad vystaviť pod jej menom, avšak nevedela špecifikovať, kto to mohol byť. Uvedené teda podľa názoru kasačného súdu určite nie je možné vnímať ako priamy dôkaz toho, že táto svedkyňa výslovne vyvrátila používanie funkcie Hotovosť\* v prevádzke sťažovateľa.

103. 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 2015 ani nebola použitá. Svedecká výpoveď svedkyne Z. pritom podľa kasačného súdu nedokazuje - ako sa nesprávne domnieval sťažovateľ - že by funkcia Hotovosť\* zamestnancami sťažovateľa (v rozhodnom čase) používaná nebola. Podľa názoru kasačného súdu teda predmetná svedecká výpoveď jednoznačne nedokazuje - ako sa nesprávne domnieval sťažovateľ - že by funkcia Hotovosť\* zamestnancami sťažovateľa nebola používaná.

104. V súvislosti s týmto najvyšší správny súd upriamuje pozornosť na výsluchy svedkov M., T. a O., na ktoré poukázal sám sťažovateľ v kasačnej sťažnosti (i keď v inom kontexte - k tomu pozri napr. aj bod 28. tohto rozsudku). Z týchto svedeckých výpovedí je vo vzťahu k mesiacu august 2015 relevantná jedine výpoveď svedkyne O., keď z jej výpovede správca dane aj vychádzal ako z podkladu pre vydanie prvostupňového rozhodnutia následne potvrdeného rozhodnutím žalovaného (k tomu pozri str. 66 až 104 rozhodnutia správcu dane). Svedkyňa O. pritom počas svojho výsluchu dňa 26.09.2019 uviedla, že pri účtovaní používala položku „Hotovosť“ aj „Hotovosť\*\*“, resp. že tak robili aj jej kolegovia.

105. V súhrne preto kasačný súd uvádza, že svedkovia, ktorých sťažovateľ špecifikoval vo svojej kasačnej sťažnosti a z ktorých výsluchu mali - podľa sťažovateľa - vyplývať priame dôkazy o tom, že funkcia Hotovosť\* u sťažovateľa používaná nebola, nebola dôvodná. Kasačný súd potom - v zhode so správnym súdom - nesúhlasí so sťažovateľom, že by hodnotenie dôkazov zo strany orgánov verejnej bolo tendenčné, selektívne a pod.

106. Ako už kasačný súd naznačil vyššie, sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal aj to, že výpovede svedkov M., T. a O. sú irelevantné pre ich „časovú diskontinuitu“, resp. že boli selektívne hodnotené. Z prvostupňového rozhodnutia (str. 66 až str. 104) vyplýva, že vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu august 2015 správca dane - v rámci vyrubovacieho konania po odvolacom konaní, t. j. po tom, čo bolo jeho skoršie rozhodnutie žalovaným zrušené (bod 3. tohto rozsudku) - vypočul svedkov Z., O., A., L., Z. (za dodávateľa ERP) a colníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu. Svedkovia M. a T. preto vo vzťahu k rozhodnutiu správcu dane v tomto zdaňovacom období (august 2015) neboli použité, a preto je tento kasačný bod vo vzťahu k uvedeným dvom svedeckým výpovediam bez ďalšieho bezpredmetný. Paradoxne, správca dane práve rešpektoval to, čo sťažovateľ označuje v kasačnej sťažnosti ako „časovú diskontinuitu“, keď vo vzťahu k mesiacu august 2015 svedkov M. a T. ani nevypočúval, resp. tieto výpovede nepoužil ako podklad pre rozhodnutie v predmete tohto konania.

107. V súvislosti s výpoveďou svedkyne O. (26.09.2019), keďže ona ako jediná bola v rozhodnom čase (august 2015) zamestnaná u sťažovateľa a bola správcou dane vypočutá, kasačný súd verifikoval jej výpoveď a zistil z nej, že doklady so špecifikáciou Hotovosť\* v prevádzke sťažovateľa tlačené boli, ako aj to, že tieto doklady boli zákazníkom odovzdávané. Svedkyňa potvrdila samotné používanie funkcionality Hotovosť\*, pričom používanie tejto funkcie potvrdila nielen vo vzťahu k sebe, ale aj vo vzťahu k svojim kolegom. Len pre doplnenie je v tejto súvislosti potrebné dodať, že kasačný súd - v podmienkach 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 (august 2015, 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 O.) bola pritom skôr, ako sa vyjadrili k samotnej vecnej otázke, daná možnosť vyjadriť sa k tomu, či predložená vizualizácia zodpovedá elektronickej registračnej pokladnici sťažovateľa, na ktorej pracovali a túto skutočnosť svedkyňa O. aj potvrdila.

108. Bez ohľadu na závery kasačného súdu uvedené vyššie, aj keby správca dane za určitých okolností vychádzal aj zo svedeckých výpovedí osôb, ktoré v konkrétnom zdaňovacom období neboli

zamestnancami sťažovateľovi, ani toto by nemuselo per se znamenať rozpor so zákonom. Z technickej expertízy totiž vyplýva, že na ERP zariadení sťažovateľa sa funkcia Hotovosť\* používala už od 30.06.2008 do 23.10.2017, keď tak svedok M., ako aj svedok T., boli zamestnancami sťažovateľa v rámci tohto časového úseku. Títo svedkovia by zrejme nemohli priamo potvrdiť alebo vylúčiť používanie funkcie Hotovosť\* na prevádzke sťažovateľa v auguste 2015 (keďže vtedy pre sťažovateľa nepracovali), avšak ich svedecká výpoveď v spojení s inými dôkazmi by mohla potvrdiť napr. to, že ERP sťažovateľa bola naozaj vybavená funkciou Hotovosť\*, resp. že táto funkcionálna sa používala systematicky v rámci vyššie uvedeného časového úseku, ktorý vykazuje rovnaké technické atribúty a zistenia, ktoré platia aj vo vzťahu k augustu 2015 a pod. Relevantným by teda bolo to, k akým skutočnostiam by títo svedkovia vypovedali (vo vzťahu k mesiacu august 2015), resp. či a čo z ich výpovede by bolo následne použité ako podstatné skutkové zistenie, či by išlo o výlučné dôkazy a pod. Keďže však ich výpoveď (M., T.) vo vzťahu k mesiacu august 2015 (ako zdaňovacieho obdobia pre účely DPH) orgánmi verejnej správy použitá nebola, námietka sťažovateľa o ich irelevancii pre „časovú diskontinuitu“ je tiež bez ďalšieho nedôvodná.

109. Kasačný súd napokon v tomto kontexte poukazuje aj na právny názor vyslovený správnym súdom vo veci sp. zn. PO-3S/25/2020, podľa ktorého „[...] v zmysle ustanovenia § 24 ods. 6 Daňového poriadku: „Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim „ a zároveň v zmysle ustanovenia § 24 ods. 6 Daňového poriadku: „Na účely dokazovania môže správca dane úkony, ktorými sú najmä ústne pojednávanie, výsluch svedkov, výsluch znalcov a oboznamovanie sa s dôkazmi, vykonávať aj spoločne.“ [...].

110. Tu kasačný súd dopĺňa, že ak sťažovateľ namieta, že výpovede svedkov M., T. a O. sú v súdnej veci irelevantné, keďže v ich prípade existuje „časová diskontinuita“ vo vzťahu k rozhodnému zdaňovaciemu obdobiu (august 2015), a to z dôvodu, že tomto čase nemali pracovať pre sťažovateľa, čo však minimálne vo vzťahu k svedkyňi O. ani neplatí (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie), kasačný súd sa z vlastnej iniciatívy oboznámil s výpoveďami svedkov, ktorí v auguste 2015 pre sťažovateľa pracovali (Z. a A.), a ktorých správca dane riadne vypočul. Zistil pritom, že títo vo svojich výpovediach zistenia a závery orgánov verejnej správy kvalifikovaným a relevantným spôsobom nevyvrátili závery správcu dane, a to najmä v kontexte iných vykonaných dôkazov. Svedkyňa Z. síce uviedla, že funkciu Hotovosť\* nepoužívala, zároveň však uviedla, že účty vystavovala pod menom „R.“ a „R.“. K menám „R.“ a „R.“ sa pritom podľa technickej expertízy viažu platby v režime Hotovosť\* v súhrne v sume viac ako 370.000 Eur. Nevedela potvrdiť, či bol z tlačiarne na prevádzke sťažovateľa vytlačený doklad Hotovosť\*, a nevšimla si, či by na niektorom doklade odovzdanom zákazníkovi bol údaj Hotovosť\*. Svedok A. vo svojej výpovedi nevedel jednoznačne uviesť, či používal funkciu Hotovosť\* aj Hotovosť\*, vedel potvrdiť len to, že vždy blokoval „na hotovosť“. Uvedené nepochybne nie je dôkazom toho, že sa predmetné úkony diať nemohli, keď dôkazy vo veci bolo potrebné hodnotiť vo vzájomných súvislostiach (k tomu pozri toto odôvodnenie).

111. V nadväznosti na obstarané svedecké výpovede je však zároveň potrebné doplniť, že správny súd v napadnutom rozsudku odkazom na rozsudok vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020 (o. i. body 57., 59. a 60.) odôvodnil, prečo sú v konkrétnostiach 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.

112. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov sa potom kasačný súd nestotožnil s námietkou sťažovateľa, že správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď mal akceptovať postup žalovaného, ktorý mal - podľa sťažovateľa - dôkazy hodnotiť selektívne, resp. že tieto závery správny súd len nekriticky prevzal bez ich hodnotenia vo vzájomných súvislostiach. Ak sťažovateľ namieta, že vo veci mali svedkovia M., T. a O. svedčiť v jeho prospech, z týchto svedkov vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu, ktoré je predmetom tohto konania, bola ako svedecká výpoveď použitá len výpoveď svedkyne O.. Toto znamená, že predmetná námietka sťažovateľa je v vo vzťahu k tvrdeniam týkajúcim sa svedkov M. a T. bez ďalšieho irelevantná. Kasačný súd posúdil ako nedôvodné aj námietky sťažovateľa týkajúce sa toho, že by správny orgán dôkazy hodnotil selektívne, resp. že by opomenul prihliadať na jednoznačné dôkazy, ktoré by jeho domnienky vyvracali, a ktoré mali byť v prospech sťažovateľa. Za nedôvodnú vyhodnotil najvyšší správny súd aj námietku sťažovateľa, že by sa s touto jeho žalobnou argumentáciou správny súd dostatočne nevysporiadal. Závery správneho súdu - podľa kasačného súdu - nepochybne zodpovedajú bežným štandardom hodnotenia vykonaných dôkazov, keď súd sťažovateľovi aj dostatočne odôvodnil, prečo akceptoval skutkové závery správnych orgánov, tak, ako ich ustálili.

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

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

114. Na túto námietku správny súd všeobecne reagoval napr. v bode 61. napadnutého rozsudku. Týmto záverom správneho súdu nemôže kasačný súd nič vytknúť. Aj v skoršom rozsudku (sp. zn. PO-1S/100/2020 - bod 61.), ktorý je potrebné považovať za súčasť odôvodnenia napadnutého rozsudku, správny súd ozrejmil, čo bolo dôvodom pre zrušenie prvého rozhodnutia vo veci. Ak totiž žalovaný v skoršom odvolacom konaní vo veci vyslovil názor, že samotná výpoveď U. G. z miestneho zisťovania je pre riadne zistenie skutkového stavu nepostačujúca, neznamená to, že táto jej výpoveď - spolu s ďalšími (doplnenými) dôkazmi - nie je relevantná a že sa na ňu nemohlo prihladať 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 U. G. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 nepovažuje za dostatočné; že „Vyjadrenie pracovníčky U. G., 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 U. G. 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 U. G. z miestneho zisťovania uskutočneného dňa 23.10.2017 je právne irelevantné, ak pôvodné prvostupňové rozhodnutie bolo zrušené z dôvodu, že U. G. sťažovateľ na miestnom zisťovaní nemohol klásť otázky. Toto bolo reparované práve tým, že tento podklad sa doplnil o ďalší, a to o svedeckú výpoveď U. G., keď na jej výsluchu ako svedkyne jej sťažovateľ mohol klásť otázky. Z prvostupňového rozhodnutia správcu dane naviac vyplýva, že tento - v rámci vyrubovacieho konania po zrušení jeho skoršieho rozhodnutia - realizoval (popri iných úkonoch) úkony smerujúce k objasneniu veci (svedkovia) vo vzťahu k týmto osobám: W. X., F. U., R. Z., M. O. a S. A.. Vypočul tiež L. Z. (zástupcu spoločnosti, ktorá ERP sťažovateľovi dodala) a uskutočnil výsluch colníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu. [k tomu pozri str. 66 až 104 prvostupňového rozhodnutia] Správca dane teda pre účely tohto zdaňovacieho obdobia z výsluchu U. G. 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 U. G.) 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 U. G. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 nemalo byť v novom konaní vôbec akceptované (a správca dane by tak napriek tomu urobil), tento jeho postup by nepostačoval pre zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí, keďže jej vlastné vyjadrenie nebolo vo veci jediným, ako ani rozhodujúcim podkladom pre rozhodnutie vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu, ktoré je predmetom tohto konania. Jej vysvetlenie zo dňa 23.10.2017 sa z hľadiska rozsahu aj kvality fakticky v podstatnej časti viaže na samotné miestne zisťovanie, vysvetlenie okolností, ku ktorým došlo počas kontrolných nákupov, resp. miestneho zisťovania a pod. Nejednalo sa teda o komplexný výsluch všeobecnej povahy, ale o ozrejmienie

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 U. G. (na miestnom zisťovaní zo dňa 23.10.2017) vychádzali, keď relevancia tohto podkladu skorším zrušujúcim rozhodnutím žalovaného, nebola negovaná. Naopak, toto vyjadrenie bolo podľa žalovaného samo osebe nepostačujúce, a preto boli v novom konaní dôkazy doplnené - tak, ako to vyžadoval od správcu dane žalovaný vo vyššie uvedenom zrušujúcom rozhodnutí.

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

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

121. Najvyšší správny súd nerozporuje, že niektorí svedkovia uviedli, že sťažovateľ mal disponovať jednou tlačiarňou (svedkovia Z., U., Z., M., O.), resp. že v prevádzke sťažovateľa sa nachádzala jedna tlačiareň, avšak odpovede iných svedkov boli nejednoznačné. Svedok T. sa pri položenej otázke k počtu tlačiarňí nevyjadril - uviedol, že v prevádzke bola jedna pokladňa (resp. počítač). Svedkyňa G. uviedla, že si myslí, že bola jedna tlačiareň, ale správnosť svojej odpovede nevedela jednoznačne potvrdiť, keďže v rozhodnom čase pracovala vo viacerých zamestnaniach. Svedkovia A. a G. uviedli, že to bola zrejme jedna tlačiareň, ak si dobre pamätajú, t. j. ich odpoveď nebola jednoznačná. Svedok S. si na počet tlačiarňí nevedel spomenúť, aj svedkyňa S. A. v rámci svojej výpovede uviedla, že nevie povedať, či tam bola jedna tlačiareň alebo dve. Bez konštatovania počtu tlačiarňí, ktoré mali byť v prevádzke sťažovateľa, resp. s uvedením, že si na to nepamätajú, odpovedali na položenú otázku aj svedkovia C. a G.. Podstatným v súdnej veci sú pritom práve tri svedecké výpovede: Z., O. a A., keďže jedine tieto svedecké výpovede použil správca dane ako dôkaz vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu august 2015 (daň z pridanej hodnoty) - predmet konania. Svedkovia Z. a O. v rámci svojich výpovedí uviedli, že na prevádzke sa mala nachádzať jedna tlačiareň, kým svedok A. uviedol, že to zrejme bola jedna tlačiareň, ak si dobre pamätá. Akokoľvek teda sťažovateľ v kasačnej sťažnosti (bod 13.) brojil proti tomu, že zo svedeckých výpovedí - v celkovom počte 13 - malo jednoznačne vyplynúť, že v jeho prevádzke bola len jedna tlačiareň (čo mal podľa sťažovateľa správny súd pri svojom rozhodovaní údajne odignorovať), nie všetky výpovede boli v tejto veci použité vo vzťahu k 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 možnej participácie na nezákonnej aktivite, zmena pracoviska svedkov a pod. a nadväzujúca neurčitosť ich výpovedí a pod. (k tomu pozri aj tento rozsudok vrátane odkazovaných častí v rozsudkoch správneho súdu). K tomuto kasačný súd osobitne poukazuje na bod 60. rozsudku správneho súdu vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020, podľa ktorého „[...] To, že po použití funkcie Hotovost\* dochádzalo k tlači pokladničných dokladov mimo fiskálnej tlačiarne vyplýva nepochybne z výsledkov technickej expertízy ERP, nakoľko v programe BLUEGASTRO sa uložili kópie dokladov, pričom tento program neumožňoval generovať doklad bez jeho tlače. Vzhľadom

na uvedené je logickým a právne udržateľným záver, že v prevádzke žalobcu existovala aj nefiskálna tlačiareň, na ktorej sa takéto pokladničné doklady tlačili, keďže preukázateľne neboli tlačené na fiskálnej tlačiarňi (čo tiež 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.“

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 Hotovosť\* boli cez ERP generované minimálne od r. 2008 (30.06.2008) do 23.10.2017 (miestne zisťovanie u sťažovateľa). Identifikovaný spôsob činnosti sťažovateľa bol vymedzený tak, že pri tlači dokladov cez BLUEGASTRO bol pravý pokladničný doklad vytlačený z fiskálnej tlačiarne a bol započítaný do 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 vyplynulo, 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 ochrannéj známky MF SR s cieľom, aby obsahoval všetky znaky pokladničného dokladu podľa § 8 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z.

125. Z technickej expertízy tiež vyplýva, že systém BLUEGASTRO využíva relačnú databázu ORACLE, ktorá obsahuje archív vykonaných transakcií. Údaje databázy boli pre účely daňovej kontroly sťažovateľa vyexportované a na ich základe bola následne určená výška krátenej tržby aj za august 2015, keď v uvedenom vyexportovanom súbore sú takto uvádzané údaje za časový úsek od 30.6.2008 do 23.10.2017. Dôležitým v tejto súvislosti je záver formulovaný L.. Z. (dodávateľom systému ERP pre sťažovateľa) v rámci jeho výsluchu, podľa ktorého, ak falošný doklad nie je vytlačený, do databázy sa uloží len údaj o ňom, kým - na strane druhej - ak je falošný doklad vytlačený, do databázy sa uloží celé vyobrazenie dokladu. V databáze pritom boli identifikované tisíce kompletných vyobrazení falošných pokladničných dokladov, čo - berúc do úvahy výsledky technickej expertízy - znamená, že tieto museli byť vytlačené.

126. V tomto zmysle je potom bez väčšej relevancie záver sťažovateľa, že nájdenie nefiskálnej tlačiarne v jeho prevádzke počas miestneho zisťovania dňa 23.10.2017 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 tlačiarňí, 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. Navyiac, nie je možné opomenúť, že na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 takáto nefiskálna tlačiareň naozaj v prevádzke sťažovateľa fyzicky zistená bola.

128. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov potom kasačný súd prisvedčil názoru správneho súdu, ktorý potvrdil zistenia orgánov verejnej správy v tom zmysle, že nefiskálna tlačiareň, resp. tlač nefiskálnych dokladov bola v prevádzke sťažovateľa realizovaná aj v auguste 2015 (a to napriek tomu, že nefiskálna tlačiareň bola fyzicky identifikovaná až v októbri 2017). Tomuto záveru teda svedčí nielen skutočnosť, že v rámci kontrolných nákupov dňa 23.10.2017 boli nájdené dve tlačiarne (jedna fiskálna a jedna nefiskálna), ale najmä technická expertíza, z ktorej vyplýva, že ak sa v databáze dokladov uložilo vyobrazenie celého falošného pokladničného dokladu, tento musel byť reálne vytlačený, keďže v opačnom prípade by sa v systéme uložili len údaje o doklade, nie doklad samotný. Okrem toho - ako je uvedené vyššie - v rozpore s tým, čo tvrdil sťažovateľ, svedecké výpovede v rámci ich súhrnného hodnotenia ako celku (aj s inými dôkazmi) nevylučujú, že sa v prevádzke sťažovateľa mohla nachádzať aj iná ako fiskálna tlačiareň, t. j. že tam mohli byť dve tlačiarne (aj nefiskálna), a to napr. aj v nadväznosti na výpoveď svedka A., ktorý si nepamätal, či bola na prevádzke jedna tlačiareň (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). Podstatným dôkazom toho, že sa falošné pokladničné doklady prostredníctvom ERP systému sťažovateľa tlačili potom nie je samotná nefiskálna tlačiareň, ale ERP systém, ktorý bol podrobený technickej expertíze, z ktorej vyplýva, že tieto falošné doklady museli byť vytlačené. Samotný technický nástroj, na ktorom sa tak dialo a preukázanie jeho fyzickej existencie je potom v podmienkach 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 zdanielných 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 zdanielné 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 zdanielných 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 zdanielné 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 (Hotovost\*\*), 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 (O., M., T., C., Z., U., Z., G., G., S. A., S., A. a G.) - a teda aj svedkovia, ktorí u sťažovateľa pracovali v roku v auguste 2015 (zdaňovacie obdobie relevantné v tomto konaní) - O., Z. a A. - bez výnimky potvrdili, že doklady z ERP vždy odovzdávali zákazníkovi a inkasovali následne na základe nich súvisiace tržby, čo nepochybne znamená, že to bolo aj za doklady vystavené v režime Hotovosť\*, ktorých vydávanie vyplýva nielen zo svedeckých výpovedí, ale najmä z technickej expertízy, keďže táto dokazuje, že každý falošný doklad, ktorý sa uložil do systému v celom vyobrazení, musel byť vytlačený. V tejto súvislosti kasačný súd podporne poukazuje na § 8 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v 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 zákazníkovi 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 A. 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 O. 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 Z. uviedla, že závierky nerobila. Ani tieto závery svedeckých výpovedí potom neindikujú to, čo z nich malo vyplývať podľa kasačnej sťažnosti (ako dôkazy v prospech sťažovateľa). Svedkovia si totiž nepamätali, aké závierky robili (keď jeden typ závierky - nefiskálna - dokonca zahŕňal okrem platieb Hotovosť, aj platby Hotovosť\*), koľko ich bolo, dokonca uviedli, že peniaze neodovzdávali podľa dennej závierky, ale podľa stavu ich konta, na ktorom boli evidovaná aj kategória Hotovosť\*), pričom ak odkazujúc na uvedené následne sťažovateľ argumentuje, že rozdiel v závierkach a tržbách zistený nebol, potom fakticky potvrdzuje, že platby boli od zákazníkov prijímané aj za Hotovosť\*.

139. Podľa kasačného súdu - zo všetkých vyššie uvedených dôvodov - správny súd riadne overil skutkové zistenia správnych orgánov, týmto nič nevytkol a príslušné závery aprobuje týmto rozsudkom aj kasačný súd. Orgány verejnej správy dostatočne odôvodnili, prečo mali za preukázané, že falošné pokladničné doklady nachádzajúce sa v internej pamäti systému boli reálne vytlačené a že na základe nich prijímal sťažovateľ peňažné plnenia. Hodnoteniu vykonaných dôkazov správny 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]

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

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

142. Kasačný súd má za to, že sťažovateľom namietané procesné nedostatky, resp. nezákonnosti správny súd konajúci vo veci vyhodnotil správne a v tomto rozsahu kasačný súd odkazuje sťažovateľa najmä na body 53., 58., 60. a 65. napadnutého rozsudku:

53. Taktiež nebola v konaní dôvodná námietka žalobcu týkajúca sa nevedenia adresy sídla správcu dane. Správny súd je toho názoru, že z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva skutočnosť, že správne konanie vo veci žalobcu bolo vedené pobočkou Daňového úradu Prešov, konkrétne pobočkou Poprad, ktorá v zmysle § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. v znení účinnom do 30.06.2019, patrila do územnej pôsobnosti Daňového úradu Prešov a bola organizačnou zložkou tohto správcu dane prezidentom finančnej správy. Uvedenie adresy sídla oprávnené konajúcej pobočky

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

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

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

„výpovede svedkov vykonané v ďalšom konaní nemožno považovať za nezákonne získaný dôkaz, ako to namieta daňový subjekt. Správca dane nepochybil a konal v súlade s § 74 ods.4 Daňového poriadku. 65. Nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu o tom, že pokiaľ ide o výsluchy zamestnancov Colného úradu, ktorý vykonal technickú expertízu , išlo o nezákonné výsluchy ak boli vykonávané spolu a vyslúchané osoby boli prítomné v jednej miestnosti pri výsluchu, čo je neprípustný spôsob vedenia výsluchu. Súd poukazuje na to, že svedok je osoba, ktorá vypovedá o tom, čo vnímala vlastnými zmyslami. V prípade zamestnancov Colného úradu Bratislava, ktorí vykonali technickú expertízu t.j. L... S. a N.. Z. nemožno povedať že išlo o svedkov, nakoľko títo nevypovedali o tom, čo vnímali vlastnými zmyslami, ale vypovedali o tom, akým spôsobom získali príručky k elektronickej registračnej pokladnici a taktiež k tomu, aby objasnili skutočnosti obsiahnuté v expertíze, a teda možno uvažovať o tom, že podali do zápisnice odborné vyjadrenie ako osoby v postavení znalca. Súd konštatuje, že nemožno prisvedčiť tvrdeniu žalobcu o tom, že pri ich výsluchu postupoval nezákonným spôsobom, keď im dal možnosť vyjadriť sa k technickej expertíze za ich vzájomnej prítomnosti, a námietka žalobcu vznesená pri ich výsluchu bola len účelová s cieľom zvrátiť výsledok, ktorý bol premietnutý do rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa.“

143. Odkazujúc na bod 51. napadnutého rozsudku, kasačný súd poukazuje vo vzťahu k sťažovateľovi aj na body 66. až 73. rozsudku sp. zn. PO-1S/100/2020:

66. Žalobca namietal tiež vykonanie ústnych pojednávaní so zamestnancami Finančného riaditeľstva SR, Colného úradu Bratislava dňa 09.10.2019 v rozpore s ustanovením § 60 ods. 5 Daňového poriadku z dôvodu, že tieto boli vykonané zamestnancami správcu dane, voči ktorým bola dňa 07.10.2019 žalobcom vznesená námietka zaujatosti, o ktorej v čase uskutočnenia ústnych pojednávaní nebolo ešte rozhodnuté, pričom nešlo o nevyhnutný úkon, ako to tvrdí žalovaný a správca dane.

67. S ohľadom na špecifické okolnosti týkajúce sa organizácie predmetných ústnych pojednávaní (úkony vykonávané na návrh žalobcu, vo vopred dohodnutom termíne vyhovujúcom žalobcovi, mimo sídla správcu dane a tiež mimo sídla žalobcu, nutná súčinnosť Colného úradu Bratislava pri zabezpečení priestorov pre ústne pojednávanie, krátky dvojdňový časový úsek medzi vznesením námietky zaujatosti a termínom konania namietaných úkonov) súd rozumie snahe správcu dane zabrániť v rámci zásady hospodárnosti a procesnej ekonómie zmareniu uskutočnenia týchto úkonov. Objektívne žiadna z uvedených skutočností nepredstavuje sama osebe zásadnú prekážku, pre ktorú by nebolo možné

sporné úkony realizovať aj v inom čase a po rozhodnutí o vznesenej námietke zaujatosti. Vo vzťahu k posúdeniu zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia však s ohľadom na obsah žalobných námietok, ktorými je správny súd viazaný, nepovažoval správny súd otázku nevyhnutnosti takto vykonaných úkonov za kardinálnu, keďže ani prípadné konštatovanie nesprávneho vyhodnotenia nevyhnutnosti vykonaného úkonu zo strany správcu dane s následkom vykonania predmetných ústnych pojednávaní dn'a 09.10.2019 v rozpore s § 60 ods. 5 Daňového poriadku by v danom prípade nevedlo správny súd k záveru o potrebe zrušiť z tohto dôvodu napadnuté rozhodnutia ako nezákonné.

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

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

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

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

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

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

144. Ak sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukazoval na to, že aj samotní zamestnanci colného úradu (ako osoby, ktoré vypracovali technickú expertízu) museli namietať svoj výsluch (po tom, čo sťažovateľ namietol - o. i. - to, že mali byť vypočúvaní osobitne, čomu bolo zo strany správcu dane následne aj vyhovené), keď toto podľa sťažovateľa preukazuje nezákonnosť konania správcu dane a porušenie subjektívnych práv sťažovateľa, potom je potrebné uviesť, že vypočúvaní colníci nenamietali svoj výsluch, ale v rámci vznesených námietok špecifikovali, ktorý z nich odpovedal na ktorú z dvoch (dovtedy) položených otázok, ktoré im boli správcom dane položené pred tým, ako sa následne ich výsluch uskutočnil oddelene. Táto námietka colníkov potom nie je námietkou, ktorá by dopadala na subjektívne práva sťažovateľa, čo platí aj z dôvodu, že odpovede na tieto otázky v rámci rozhodovania správnych orgánov použité neboli, resp. ide o informácie, ktoré z hľadiska skutkového nie sú pre rozhodnutie vo veci podstatné. Napokon je potrebné dodať, že následne bol výsluch colníkov naozaj realizovaný osobitne. Nie je teda dôvodné tvrdenie sťažovateľa, že pochybenie správcu dane bolo - v tomto kontexte - pri realizácii tohto procesného inštitútu zásadné. V nadväznosti na to, že o námietke zaujatosti sťažovateľa proti zamestnancom správcu dane nebolo v čase, keď už títo realizovali výsluch colníkov - technických expertov, rozhodnuté, kasačný súd poukazuje - okrem skutočností uvedených v bodoch 141. a 142. vyššie - aj na to, že zo zápisnice č. 102328013/2019 zo dňa 09.10.2019 (výsluch: N.. A.. M. Z.) a zápisnice č. 102328092/2019 zo dňa 09.10.2019 (L.. D.. O. S.) vyplýva, že týmito otázkami kládol výlučne zástupca sťažovateľa, nie zamestnanci správcu dane, ktorí teda do ich vypočúvania aktívne nevstupovali, čo opäť vylučuje, aby ich výsluch bol - z hľadiska intenzity namietanej nezákonnosti - vnímaný ako postup porušujúci subjektívne práva sťažovateľa (a to bez ohľadu na to, že v danom čase ešte nebolo rozhodnuté o námietkach zaujatosti, ktoré sťažovateľ vzniesol voči zamestnancom správcu dane - k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). Zamestnanci správcu dane - aj prihladajúc na to, že uvedené vyhodnotili ako neodkladný úkon - v rámci výsluchu uvedených expertov potom vystupovali skôr ako „evidenčný orgán“, keďže fakticky len zapisovali otázky položené zástupcom sťažovateľa a nadväzujúce odpovede vypočúvaných colníkov. Ak by teda aj zo strany správcu dane došlo v súvislosti s uvedenými výsluchmi colníkov k pochybeniu (a to či už v rámci spojeného vypočúvania alebo separátneho výsluchu), nešlo by - ani podľa názoru kasačného súdu - o takú vadu, ktorá by si v okolnostiach súdnej veci vyžadovala zrušenie žalobou napadnutého rozhodnutia, príp. rozhodnutia správcu dane (k tomu pozri aj bod 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.

[zhrnutie]

147. Kasačný súd záverom konštatuje, že skutkové zistenia orgánov verejnej správy považuje za správne. V hodnotení vykonaných dôkazov zo strany správcu dane, resp. žalovaného neidentifikoval najvyšší správny súd žiadne také pochybenie, nelogickosť, účelovosť alebo opomenutia, ktoré by dopadali na ich vecnú správnosť, resp. zákonnosť. Následne potom nekonal nezákonne ani správny súd, ak tieto hodnotenia a závery orgánov verejnej správy akceptoval. Technická expertíza nepochybne potvrdila, že sťažovateľ systém ERP používal aj na tvorbu falošných pokladničných dokladov v režime Hotovosť\*. Skutočnosť, že funkčnosť Hotovosť\* sťažovateľ vo svojom systéme mal, potvrdzuje technická expertíza a aj svedecké výpovede potvrdzujúce vizuál displeja systému používaného sťažovateľom. Tieto výpovede tiež potvrdili alebo aspoň nevylúčili používanie funkcie Hotovosť\*. Dôkazom toho, že funkčnosť Hotovosť\* používaná bola je to, že v systéme boli zistené kompletne vyobrazenia týchto falošných pokladničných dokladov, čo podľa súvisiaceho odborného záveru znamená, že tieto doklady museli byť vytlačené. I keď priamymi dôkazmi nebolo preukázané, že by sa v prevádzke sťažovateľa v auguste 2015 fyzicky nachádzala nefiskálna tlačiareň, dôkazom toho, že predmetné doklady museli byť vytlačené je už samotný záver odborníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu a L.. Z. (za spoločnosť dodávateľa systému ERP) v tom zmysle, že ak by predmetné doklady vytlačené neboli, v systéme by sa neukladali ich celé kópie, ale len údaje o nich. Vzhľadom na uvedené je potom bez väčšej relevancie, či svedkovia (zamestnanci sťažovateľa) výslovne potvrdili používanie

funkcie Hotovosť\* alebo nie, príp. tlač týchto dokladov na nefiskálnom zariadení. Technickou expertízou bolo preukázané, že v čase 30.06.2008 do 23.10.2017 takéto doklady tlačené boli, keď tento časový úsek zahŕňa aj august 2015, ktorý je relevantným zdaňovacím obdobím pre účely tohto súdneho konania. Predmetné doklady bolo pritom možné jednoznačne identifikovať kvôli príznaku (\*) a takto určiť aj rozdiel v tržbách, ktoré neboli zo strany sťažovateľa (pre účely jeho daňových povinností) priznané. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ nevytýkal, že by táto suma bola orgánmi verejnej správy nesprávne kvantifikovaná (skôr vznesená námietka celej tabuľky spočívala na iných právnych skutočnostiach - jej exparte zo systému - nie na nesprávnej kvantifikácii sumy, resp. konkrétnych položiek). To, že doklady vytlačené cez funkčnosť Hotovosť\* neboli zaznamenávané do fiskálnej pamäte (a teda neboli predmetom zdaňovania) opäť preukázala samotná technická expertíza, a to aj v spojení s kontrolnými nákupmi realizovanými colníkmi dňa 23.10.2017 a nadväzujúcimi závermi miestneho zisťovania z tohto dňa. Ak podľa sťažovateľa nebolo preukázané, že za takéto vystavené doklady reálne utŕžil peňažné prostriedky (t. j. mal tržbu), ktorú nepriznal, ani s týmto záverom kasačný súd nesúhlasí. Svedkovia v rámci svojich výpovedí potvrdili, že každý doklad, ktorý vytlačili, odovzdávali zákazníkovi a následne od nich prijímali súvisiace peňažné plnenia. Ak teda bolo v konaní preukázané, že takéto doklady (Hotovosť\*) vytlačené boli (keďže sa našli v pamäti systému ako vyobrazenia kompletného dokladu, nielen údaje o nich a ich používanie funkcie Hotovosť\* nevyvrátili ani samotní svedkovia), potom vyhlásenie zamestnancov, že každý doklad zákazníkovi odovzdávali a že za každý doklad prijímali platbu, nepochybne zahŕňa aj doklady vystavené v režime Hotovosť\* (falošné pokladničné doklady). Nedá sa v tejto súvislosti neuviesť, že falošné pokladničné doklady boli z grafického hľadiska takmer identické s reálnymi (zákonnými) pokladničnými dokladmi, bol na nich použitý mierne modifikovaný font, obsahovali ochranný znak MF SR a pod. Kontrolné nákupy zo dňa 23.10.2017 preukázali, akým spôsobom bola táto aktivita sťažovateľom realizovaná a i keď tieto kontrolné nákupy nie sú priamym dôkazom vo vzťahu k augustu 2015, ich výsledky sú relevantné napr. v tom zmysle, že priamym zisťovaním v prevádzke sťažovateľa bolo identifikované, akým spôsobom fungovala funkčnosť Hotovosť\* v ERP sťažovateľa, keď vzhľadom na rovnaké technické atribúty a zistenia vzťahujúce sa k tomuto systému, tieto sú relevantné aj vo vzťahu k augustu 2015 (relevantný časový úsek en bloc 30.06.2008 - 23.10.2017 - k tomu pozri tento rozsudok vyššie) a pod. Tu potom kasačný súd poukazuje aj na to, že samotná povinnosť zaplatiť daň vzniká daňovému subjektu/platiteľovi dane už len tým, že na doklade o nákupe uvedie údaj o dani, čo v súdnej veci splnené bolo (§ 69 ods. 4 zákona o DPH - „Každá osoba, ktorá, uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.“). Podľa kasačného súdu, dôkazy, ktoré správne orgány vo veci vykonali, ich závery dostatočne preukazujú. Naopak, sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní neprodukoval žiadne také dôkazy, ktoré by podozrenia/pochybnosti správcu dane o tom, že tržby získané na základe dokladov Hotovosť\* (august 2015) naozaj nemal, resp. že tieto plnenia prijal tak, že ich nezdanil, keďže obišli fiskálny systém ERP. Tu je potrebné doplniť, že vyrubovacie konanie nie je trestným konaním, správca dane nepreukazuje sťažovateľovi vinu, neukladá mu sankciu a pod., a preto je legitímne a v súlade so zákonom, aby v prípade, keď správca dane dostatočne spochybnil pravdivosť, úplnosť, resp. správnosť dokladov daňového subjektu (sťažovateľa) použitých pre účely správneho určenia daňovej povinnosti, resp. nadväzujúcej daňovej kontroly, aby tieto pochybnosti daňový subjekt kvalifikovane vyvrátil, čo sa však v súdnej veci nestalo (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). Prípadné formálne nedostatky vo vyhotovení protokolu z daňovej kontroly, rozhodnutí správcu dane, resp. sťažovateľom namietané procesné vady, s ktorými sa správne orgány, ako aj správny súd dostatočne vysporiadali, a ktoré závery kasačný sťažovateľ v texte kasačnej sťažnosti napadol viac-menej iba vo všeobecnej rovine (nesúhlasom), nie podrobnejšou právnou argumentáciou, boli podľa kasačného súdu posúdené správne a nedosahovali takú intenzitu, aby odôvodňovali zrušenie právoplatného rozhodnutia žalovaného.

148. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal aj na to, že v podanej správnej žalobe požiadal o vykonanie niektorých listinných dôkazov (str. 9 kasačnej sťažnosti), pričom napadnutý rozsudok žiadnym spôsobom na tento jeho návrh nereaguje. Tu kasačný súd poukazuje na to, že v bode VI. správnej žaloby sťažovateľ navrhol, aby si správny súd pripojil administratívny spis/y vzťahujúci(e) sa k veci a navrhoval „vykonať dokazovanie najmä listinnými dôkazmi, ktoré sú uvedené v texte žaloby“. Ak si správny súd k veci požadovaný administratívny spis pripojil, resp. to, že sa tak nestalo, sťažovateľ v kasačnej sťažnosti netvrdil, nebolo dôvodné osobitne vykonávať listiny, ktoré tento spis tvoria. I keď sa správny súd s príslušným návrhom nepochybne v odôvodnení napadnutého rozsudku vysporiadať mohol a mal, kasačný súd poukazuje na § 190 SSP, podľa ktorého „Správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak. Správny súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia alebo na rozhodnutie vo veci.“. Keďže listiny, ktoré sťažovateľ v kasačnej sťažnosti označil ako listiny,

ktoré navrhol vykonať v konaní pred správny súdom, je zrejmé, že ide o listiny tvoriace súčasť administratívneho spisu, a preto z vecného hľadiska ani nebolo dôvodné tieto listiny ako dôkaz pred správny 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 správny súd nemôže nahradiť dokazovanie v rámci daňovej kontroly, príp. vyrubovacieho konania.

149. Vychádzajúc zo skutočností, 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 navyššie poukazuje aj na ďalšie úvahy uvedené v tomto rozsudku, ako aj prihliadajúc na súvisiacu právnu úpravu uvedenú v čl. V tohto rozsudku, najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol (§ 461 SSP).

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

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.