Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	3Sfk/34/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8020200826
Dátum vydania rozhodnutia:	29. 05. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Katarína Benczová
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:8020200826.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudcov JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Jozef Lopuch - Club Hotel OLYMPIA s miestom podnikania Partizánska 684/80, Poprad, IČO: 14 285 410, právne zastúpeného JUDr. Marekom Radačovským, advokátska kancelária Košice, Žriedlová 3, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom, Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101590868/2020 zo dňa 16. októbra 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-3S/30/2020-174 zo dňa 28. novembra 2023, takto

r o z h o d o l :

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

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred správnym súdom
1. Správny súd v Košiciach (ďalej ako „správny súd“) rozsudkom č. k. PO-3S/30/2020-174 zo dňa 28. novembra 2023 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 10159088/2020 zo dňa 16. októbra 2020 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka zPoprad (ďalej ako „správca dane“) č. 100324373/2020 zo dňa 3. februára 2020 (ďalej ako „rozhodnutie správcu dane“), a ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 2.678,11 eur za zdaňovacie obdobie január 2015. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP v spojení s § 467 ods. 3 SSP tak, že účastníkom konania náhradu trov konania nepriznal. Rozhodnutie správcu dane predstavovalo v poradí druhé rozhodnutie, keďže prvé rozhodnutie bolo rozhodnutím žalovaného č. 101225239/2019 zo dňa 22. mája 2019 zrušené a vec bola vrátená na nové konanie a rozhodnutie.
2. Správny súd zamietajúci výrok svojho rozsudku odôvodnil uplatnením postupu podľa § 140 SSP, keď odkázal na obdobnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, a to v konaní vedenom pod sp. zn. PO-1S/100/2020, v ktorom išlo o vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2016 v sume 3.194,56 eur, pričom pri výkone daňovej kontroly u žalobcu tak za mesiac december 2016, ako aj za mesiac apríl 2015 sa vychádzalo z tých istých dôkazov získaných a vykonaných správcom dane, ktoré sú uvedené a ktorých závery sú zhrnuté v Protokole o vykonaní daňovej kontroly č. 102117577/2018 zo dňa 24.10.2018 (v prípade prejednávanej veci) a č. 102121215/2018 zo dňa 25.10.2018 (v prípade konania vedeného pod sp. zn. PO-1S/100/2020).

3. Správny súd sa na úvod svojej argumentácie v odkazovacom rozsudku sp. zn. PO- 1S/100/2020 zaoberal žalobnou námietkou nezákonnosti dôkazov vykonaných vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia správcu dane, pričom upriamil pozornosť na dôkaznú relevanciu dôkazov predovšetkým svedkov v prejednávanej veci. Správny súd poukázal na § 74 ods. 3 prvú vetu Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie. Vykonávanie dôkazov vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia správcu dane žalovaným ako odvolacím orgánom vykonaným na jeho pokyn nie je podľa úvah správneho súdu možné považovať za nezákonný procesný postup, keďže takýto postup predstavuje len odraz právomoci žalovaného ako odvolacieho orgánu vo vzťahu k dokazovaniu v odvolacom konaní, ktorej by sa inak mohol sám ujať ako odvolací orgán. V rozpore so zákonom získané dôkazy by podľa správneho súdu mohlo byť v prípade, ak by sa jednalo o procesný postup, ktorým by došlo k účelovému obchádzaniu zákonných časových limitov pre vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku alebo k obchádzaniu predpokladov pre začatie opätovnej daňovej kontroly podľa § 44 ods. 4 Daňového poriadku.
4. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej ako „Najvyšší správny súd“) sp. zn. 1Sžfk 10/2020 zo dňa 24.2.2022, v zmysle ktorého v rámci vyrubovacieho konania by malo dôjsť k objasneniu konkrétnych sporných skutočností vyvstávajúcich z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane bez vylúčenia doplňovania dôkazov v nie rozsiahlej miere, keďže riadne dokazovanie má byť realizované primárne v rámci daňovej kontroly. Skutková okolnosť tykajúca sa funkcie Hotovosť*, ktorá umožňovala tlač dokladov vyvolávajúcich riziko zámeny s riadnym pokladničným dokladom súbežne s využitím tejto funkcie žalobcom na vydanie takéhoto dokladu pri realizovaní zdaniteľného obchodu bola formulovaná a podopretá zákonným dôkazom vo forme expertíz registračnej pokladnice a vykonaním nákupu zamestnancom správcu dane ešte počas daňovej kontroly. Správny súd na záver uviedol, že dôkazy vykonané vo vyrubovacom konaní podstatným spôsobom skutkové okolnosti daňovej veci nemenili a ani nedopĺňali, pričom na strane správcu dane a žalovaného nedošlo k takému porušeniu procesných práv, ktoré by predmetné dokazovanie zaťažovalo vadou nezákonnosti, a preto správny súd považoval tieto dôkazy za zákonné.
5. Správny súd sa ďalej zaoberal možnosťou pripísania dôkazných informácií získaných z dôkazov vykonaných počas vyrubovacieho konania bez návrhu žalobcu na ťarchu dôkazného bremena žalobcu. Podľa názoru správneho súdu je využitie dôkazných informácií v neprospech daňového subjektu len v procesných situáciách, kedy dôkazné bremeno ohľadom skutkovej okolnosti, na ktorú sa viaže dôkazná informácia, prejde na daňový subjekt, pričom sa vyžaduje dodržanie postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Svoj právny názor správny súd oprel o vyššie citovaný rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk 10/2020 z 24.2.2022. Keďže žalobca nenamietal porušenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku a správny súd nezistil porušenie iných procesných vád daňovej kontroly, správny súd mal za to, že dôkazné bremeno pre účely vyrubovacieho konania a odvolacieho konania zaťažovalo žalobcu v celom rozsahu vytýkaných skutkových zistení tak, ako boli opísané v protokole o výsledku daňovej kontroly. Správny súd na záver konštatoval, že nevidel dôvod na to, aby použiteľnosť dôkazov vykonaných vo vyrubovacom konaní bola neprípustná.
6. K tvrdeniu žalobcu, že v celom dokazovaní vedenom správcom dane nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukázal, že akýkoľvek doklad, ktorý žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza, bol v zdaňovacom období vytlačený - k tomuto správny súd zdôraznil, že je potrebné vykonané dôkazy hodnotiť vo vzájomných súvislostiach ako ucelenú reťaz vzájomne sa doplňujúcich zistení. Ďalej uviedol, že z dôvodu zamestnaneckého vzťahu medzi žalobcom a svedkami nie je možné hodnotiť ich výpovede ako objektívne. Výsluchy boli navyše podľa správneho súdu vykonávané so značným časovým odstupom, ktorý mohol spôsobiť, že si svedkovia nemuseli tak detailne pamätať všetky okolnosti ohľadom vystavovania pokladničných dokladov. Správny súd ďalej odkázal na vykonanú expertízu, ktorá je zákonným dôkazom, a ktorá jednoznačne potvrdila tlač falošných pokladničných dokladov cez funkciu Hotovosť* cez nefiskálnu tlačiareň, ktorej existenciu žalobca popiera.
7. Súd ako nedôvodné vyhodnotil aj námietky žalobcu viažúce sa k technickej expertíze vykonanej v rámci veci Colným úradom Bratislava a potvrdil zákonnosť tohto dôkazu. Doplnil, že správca dane ani nie je oprávnený sám vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, keďže ide o odbornú otázku vyžadujúcu si odborné posúdenie Colným úradom Bratislava, ktorý je ako jediný štátny orgán oprávnený vykonávať technické expertízy ERP.
8. K námietke žalobcu ohľadom vykonania ústnych pojednávaní so zamestnancami žalovaného, voči ktorým bola dňa 07.10.2019 vznesená námietka zaujatosti, o ktorej ešte nebolo v tom čase rozhodnuté - správny súd uviedol, že vzhľadom na obsah žalobných námietok (ktoré boli len procesného charakteru z ústneho pojednávania konaného 26.09.2019), pričom žalobca v správnej žalobe správnosť uvedených záverov o nevylúčení zamestnancov žalovaného nerozporoval, by zrušenie rozhodnutia iba z dôvodu

nezákonnosti vykonaného ústneho pojednávania malo za následok iba zopakovanie tohto úkonu (opierajúc sa o uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. R103/2011).
9. V rámci argumentácie žalobcu ohľadom pochybenia správneho označenia žalobcu, ktorý namietal, že uvedené výstupy orgánov verejnej správy neobsahujú správne označenie žalobcu, správny súd uviedol, že žalobca bol v napadnutých rozhodnutiach, ako aj v protokole označený v súlade s ustanovením § 63 ods. 3 a § 47 písm. c) Daňového poriadku ako fyzická osoba - podnikateľ správne uvedeným menom, priezviskom, adresou a tiež správne uvedenými údajmi o IČO, DIČ a IČ DPH, ktoré umožňovali jednoznačne, spoľahlivo a správne identifikovať žalobcu ako osobu, ktorej je rozhodnutie adresované a ktorej sa týka protokol.
10. Rovnako sa správny súd nestotožnil s tvrdením žalobcu ohľadom nezákonnosti viažucej sa k orgánu verejnej správy, ktorý vo veci konal a rozhodoval (správca dane). Správny súd bol toho názoru, že z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že správne konanie vo veci žalobcu bolo vedené pobočkou Daňového úradu Prešov, konkrétne pobočkou Poprad, ktorá v zmysle § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov - v znení účinnom do 30.06.2019, patrila do územnej pôsobnosti Daňového úradu Prešov a bola riadnou organizačnou zložkou tohto správcu dane. Uvedenie adresy sídla oprávnene konajúcej pobočky a zároveň neuvedenie adresy sídla správcu dane je možné vnímať ako postup síce nezodpovedajúci doslovnému zneniu § 47 písm. a) Daňového poriadku, avšak nemajúci v danom prípade žiaden negatívny dopad na subjektívne práva žalobcu.
11. Ohľadne námietky žalobcu týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia vznesených námietok zaujatosti, správny súd dospel k záveru, že tieto boli tak správcom dane, ako aj žalovaným správne právne posúdené. Správny súd dospel k záveru, že s poukazom na ustanovenie § 13 ods. 3 Daňového poriadku, každé podanie posudzujú daňové orgány podľa jeho obsahu. Z obsahu námietok vznesených proti zamestnancom, ktorí sa zúčastnili ústneho pojednávania dňa 09.10.2019 vyplýva, že tieto sa týkali iba procesného postupu namietaných zamestnancov v rámci ústneho pojednávania konaného dňa 26.09.2019. O týchto námietkach - ako to vyplýva z administratívneho spisu, ako aj z vyjadrenia žalobcu - bolo rozhodnuté rozhodnutiami zo dňa 10.10.2019 č. 102342111/2019, zo dňa 09.10.2019 č. 102342148/2019 a zo dňa 09.10.2019 č. 102342198/2019. Správny súd v tomto kontexte poukázal na tú skutočnosť, že žalobca správnosť uvedených záverov o nevylúčení zamestnancov žalobcu v správnej žalobe nerozporoval a taktiež - na rozdiel od výsluchov jeho zamestnancov - nerozporoval zákonnosť týchto procesných úkonov, keďže vykonanie výsluchu zamestnancov Colného úradu Bratislava sám navrhol.
II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia
12. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a navrhol aby kasačný súd v zmysle § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal sťažovateľovi náhradu trov konania.
13. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že 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 namietol, že napadnutý rozsudok neobsahuje odpovede na zásadné otázky súvisiace s predmetom konania, resp. so základom žalobných dôvodov a žalobných námietok. Mal za to, že napadnutý rozsudok obsahuje množstvo všeobecných konštatácií a citácií bez toho, aby bolo premietnuté na konanie v tejto veci.
14. Z hľadiska nesprávneho právneho posúdenia veci sťažovateľ namietal, že správny súd nesprávne vyhodnotil jeho námietku týkajúcu sa nedostatočného zistenia skutkového stavu veci orgánmi verejnej správy. Podľa sťažovateľa, správny súd dospel k nesprávnemu záveru, že orgány verejnej správy vyhodnotili dôkazy zákonne, resp. správne. Správny súd podľa sťažovateľa zovšeobecnil obsah výsluchov svedkov, a to ničím nepreukázaným tvrdením a zistením o neobjektívnosti svedkov, a to bez komplexného posúdenia ich obsahu jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti. Naviac, mal len nekriticky prevziať závery orgánov verejnej správy, ale nevysporiadal sa s tým, že existujú dôkazy, ktoré potvrdzujú tvrdenia sťažovateľa a vyvracajú tvrdenia žalovaného.
15. Sťažovateľ poukázal na výpovede svedkýň, ktoré mali v rámci výsluchu u správcu dane vypovedať, aké funkcie používali pri evidencii tržieb v rámci elektronickej registračnej pokladnice, pričom ani jedna z nich neuviedla, že používala funkciu Hotovosť*, ale uvádzali iné funkcie. Podľa sťažovateľa teda tieto výpovede predstavujú priamy dôkaz o tom, že závery žalovaného v napadnutom rozhodnutí sú ničím nepodložené domnienky a tvrdenia.

16. V súvislosti s vykonanými dôkazmi poukázal sťažovateľ na to, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí odvolával na vyjadrenie Q. J. zo zápisnice z miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017, avšak ten istý žalovaný, v rozhodnutí, ktorým zrušil prvé rozhodnutie správcu dane vo veci, sám uviedol, že toto vyhlásenie nie je postačujúce pre záver v kontexte § 24 ods. 3 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku. Sťažovateľ potom žalovanému vytkol, že v rámci nového konania vo veci (predmet súdneho prieskumu) sa od svojho skoršieho názoru v uvedenom smere odklonil, t. j. z predmetného vyjadrenia predsa vychádzal i keď sám už skôr uviedol, že toto vyhlásenie nie je pre potreby daňového konania postačujúce.
17. Sťažovateľ ďalej namietal záver žalovaného, že ani jeden zo svedkov sa jednoznačne nevyjadril, že funkciu „Hotovosť*“ nepoužíval, čo malo stačiť pre záver, že sťažovateľ túto funkciu používal a že na základe takýchto dokladov došlo k zdaniteľnému plneniu. Namietal, že v predmetnej veci sa nekoná o nároku sťažovateľa na vrátenie odpočtu dane, kde by znášal dôkazné bremeno on, ale naopak je to žalovaný, kto v tomto konaní znáša dôkazné bremeno a on musí preukazovať skutočnosti relevantné pre jeho postup.
18. V tejto súvislosti uviedol, že aj výpovede svedkov S., F. a K. boli vyhodnotené selektívne a že orgány verejnej správy z nich prevzali len tvrdenia, ktoré sa im „hodili“. Títo svedkovia nepotvrdili, resp. vyvrátili existenciu tzv. nefiškálnej tlačiarne u sťažovateľa, nepotvrdili, že by tzv. „falošný“ doklad (Hotovosť*) bol z tlačiarne vytlačený, resp. popreli, že by takýto doklad bol zákazníkovi vydaný, príp. sa k tomu nevedeli vyjadriť. Naviac, sťažovateľ spochybňuje ich výpoveď aj vzhľadom na „časovú diskontinuitu“. Rozporoval tiež, že niektorí svedkovia boli zo strany správcu dane vypočúvaní sugestívnym spôsobom.
19. Sťažovateľ ďalej namietal, že správca dane bezdôvodne a svojvoľne neuviedol výpovede ďalších svedkov, keď tieto osoby mali údajne tvrdenia správcu dane vyvrátiť. Sťažovateľ mal za to, že sa jedná o pochybenie v podobe selektívneho hodnotenia dôkazov, opomenutia ich hodnotenia jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach, resp. o úplne nesprávnu interpretáciu svedeckých výpovedí a ich „vytrhnutie z kontextu“. Nesprávnosť právneho posúdenia veci potom v zmysle vyššie uvedeného má podľa sťažovateľa spočívať v tom, že správny súd akceptoval postup žalovaného, ktorý si selektívne vybral tie dôkazy zo všetkých vykonaných dôkazov, ktoré sa mu hodili pre potreby potvrdenia správcu dane, a to bez kritického vyhodnotenia ostatných vykonaných dôkazov vo vzájomnej súvislosti.
20. Ako nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom namietal sťažovateľ aj tú skutočnosť, že záver žalovaného vo veci existencie nefiškálnej tlačiarne u sťažovateľa v priebehu roka 2017 vyhodnotil správny súd ako správny, resp. relevantný aj v podmienkach súdenej veci. Správny súd pritom údajne vôbec nevzal do úvahy pri posudzovaní tejto otázky obsah administratívneho spisu vo veci. Sťažovateľ poukázal na 13 výpovedí, z ktorých má vyplývať, že nefiškálna tlačiareň v rozhodnom čase u sťažovateľa nebola. Navrhol správnemu súdu vykonať zápisnice z výsluchu týchto svedkov, pričom napadnutý rozsudok sa s týmto jeho návrhom žiadnym spôsobom nevysporiadal.
21. Podľa sťažovateľa potom platí, že ak predmetné výpovede fakticky vylučujú existenciu tzv. nefiškálnej tlačiarne, je vylúčené aj to, aby sa tlačili doklady „Hotovosť*“, keďže na to nebol k dispozícii spôsobilý nástroj. Namietal, že správny súd mu v uvedenom zmysle nedal odpoveď na najdôležitejšie žalobné body, čím malo dôjsť k podstatnému porušenia práva sťažovateľa na spravodlivý súdny proces. Zároveň doplnil, že existencia takejto tlačiarne bola zistená na miestnom zisťovaní v roku 2017, čo však nemá žiadnu relevanciu s poukazom na zdaňovacie obdobie, za ktoré bolo vydané napadnuté rozhodnutie žalovaného (poznámka kasačného súdu: apríl 2015).
22. Ďalej podľa sťažovateľa sa správny súd nevenoval tomu, že ani jeden zo svedkov nepotvrdil rozdiel medzi reálne prijatou tržbou a uzávierkou vytlačenou z elektronickej registračnej pokladnice. Namietal, že 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“. Rovnako neexistuje jediný dôkaz o tom, že by sťažovateľ v rozhodnom čase prijal akúkoľvek odplatu za akékoľvek poskytnuté zdaniteľné plnenie, ktorá by mala byť pretavená vo výške jeho tržieb. Mal za to, že správca dane, ako ani žalovaný nepreukázali, že by u sťažovateľa v spornom zdaňovacom období vznikol zdaniteľný príjem vo výške určenej napadnutými rozhodnutiami, keď zároveň nebolo preukázané, že došlo k dodaniu tovarov alebo služieb, za ktoré by tieto plnenia prijal. Ani tejto námietke sa však podľa sťažovateľa správny súd nevenoval.
23. Sťažovateľ tiež namietal, že správny súd nesprávne vyhodnotil rozloženie dôkazného bremena v podmienkach súdenej veci a zároveň odmieta, že by porušil ustanovenia zákona o DPH a zopakoval, že nebol produkovaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval, že by bol vytlačený jediný doklad, od akých odvíja svoje závery žalovaný, resp. správca dane. Mal za to, že ak správca dane chcel zvýšiť daňovému subjektu zdaniteľné príjmy v určitej výške, musí mať aj dôkazy o existencii týchto príjmov. Namietal,

že takéto dôkazy orgány verejnej správy nemajú, keďže technická expertíza vypracovaná inou zložkou žalovaného nie je podľa sťažovateľa dostatočným dôkazom na preukázanie existencie ďalších tržieb, ktoré neboli uvedené v daňovom priznaní.
24. Správnemu súdu v ďalšom sťažovateľ vytýkal, že dospel k záveru o tom, že skutkové okolnosti veci boli dostatočne zistené, pričom však poukázal len na tri svedecké výpovede, ktoré boli naviac v rozpore so zvyšnými svedeckými výpoveďami (v celkovom počte sedem), a to nielen v otázke neexistencie nefiškálnej tlačiarne v prevádzke sťažovateľa v roku 2017, ale najmä v otázke existencie tržieb na strane sťažovateľa v dotknutom období. Namietal, že dôkazy, ktoré označil, negujú existenciu ucelenej reťaze dôkazov o údajnom prijatí nepriznaných tržieb. V tomto kontexte žalovaný uviedol, že reálne prijatie tržieb nie je možné preukázať, pričom správny súd tento záver žalovaného o nemožnosti preukázania reálnosti prijatia tržieb nevyhodnotil.
25. Sťažovateľ poukázal na to, že i z technickej expertízy vyplýva, že „v internej databáze BLUEGASTRO sa nachádzali nejaké doklady a ich vyobrazenie“, keď následne zdôraznil slovo „interné“ s tým, že sa v žiadnom prípade nejednalo o doklady používané v bežnom obchodnom styku, a preto podľa sťažovateľa za takéto doklady logicky nemohla byť prijatá tržba. Doplnil, že aj svedkovia zamestnanci žalovaného, ako aj X.. I. vylúčili, že technická expertíza je dôkazom o existencii prijatia tržby za dotknuté zdaňovacie obdobie. Uviedol tiež, že už v rámci daňovej kontroly namietal, aby interné doklady v systéme BLUEGASTRO obsahujúce znak „Hotovosť*“ automaticky znamenali existenciu zdaniteľných plnení.
26. Sťažovateľ sa tiež ohradil voči záverom správneho súdu, podľa ktorých v rámci konania orgánov verejnej správy boli identifikované len formálne pochybenia, ktoré neodôvodňovali zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí. Osobitne pritom poukázal na vady týkajúce sa protokolu, v ktorom nebolo uvedené sídlo správcu dane, čo nebolo podľa správneho súdu podstatné pochybenie zo strany orgánov verejnej správy. Doplnil, 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). Neprípustný postup správcu dane potvrdzuje aj to, že samotní zamestnanci Finančnej správy SR ako vypočúvané osoby museli v rámci zápisnice podať námietky proti jej obsahu.
27. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že zotrváva na svojich predchádzajúcich tvrdeniach a vyjadreniach, pričom sa stotožňuje s právnym posúdením správneho súdu v napadnutom rozsudku. Uviedol, že sťažovateľ mení svoju argumentáciu - kým v správnej žalobe namietal výsluch svedkov a tvrdil, že došlo k procesnému pochybeniu podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, v kasačnej sťažnosti už namietal, že správny súd neaplikoval požiadavku hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach.
28. Žalovaný poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší súd“) vo veci sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019 vo veci dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015. Odkázal pritom na body 35 a 32 uvedeného rozsudku poukazujúc na relevanciu technickej expertízy vykonanej certifikovaným orgánom.
29. Žalovaný uviedol, že nikdy nespochybnil hodnotu dôkazov z miestneho zisťovania dňa 23.10.2017, t. j. že boli vytlačené doklady označené ako „Hotovosť*“ a že následne na základe týchto dokladov zamestnanci sťažovateľa prijali tržby. Uviedol, že vyjadrenie Q. J. a výpoveď svedkyne I. dňa 22.8.2019, ktoré boli tiež prítomné na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 považuje za irelevantné, ba priam sporné, nakoľko obe svedkyne v deň miestneho zisťovania použili funkcionalitu „Hotovosť*“. Tvrdil, 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 Q. J. 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 X.. N. I.. Výsluchy svedkov, o ktoré sa sťažovateľ v rámci súdneho konania opiera (či už sú v jeho prospech alebo neprospech), majú podľa žalovaného iba nepatrnú či doplnkovú hodnotu a boli iba podporným dôkazom.
30. K námietkam sťažovateľa týkajúcich sa prijímania tržieb, tlače pokladničných dokladov v režime „Hotovosť*“, používania nefiškálnej tlačiarne, výpovede svedkov, resp. časového odstupu a irelevantnosti miestneho zisťovania z 23.10.2017 žalovaný uviedol, že tieto okolnosti je potrebné skúmať v kontexte technickej expertízy, keďže pre posúdenie tohto prípadu bola práve táto esenciálnou (spolu s výpoveďou X.. I.).
31. Žalovaný sa vyjadril voči pokusom sťažovateľa redukovať význam miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017 tak, že uviedol, že pri tomto miestnom zisťovaní obsluha žalobcu vydala zákazníkovi

(colníkovi) falošný doklad („Hotovosť*“) vytlačený cez nefiškálnu tlačiareň a zároveň prijala od colníka na základe tohto dokladu platbu. Technickou expertízou pritom bolo zistené, že takto bolo vytlačených cca 147-tisíc dokladov - od 30.06.2008 do 23.10.2017. To, že tieto doklady boli vytlačené, vyplýva zo samotnej expertízy. Technická expertíza pritom preukázala, že fiškálnu tlačiareň je možné použiť aj na tlač kópie nefiškálnych dokladov, resp. aj falošných pokladničných dokladov označených ako „Hotovosť*“.
32. Žalovaný ďalej odkázal na závery technického zisťovania spočívajúce v tom, že originály falošných dokladov („Hotovosť*“) nemohli byť vytlačené cez fiškálnu tlačiareň, keďže doklady s označením Hotovosť* sa neukladajú do prevádzkovej pamäte a kontrolného záznamu. Doplnil, že toto bolo preukázané aj v rámci miestneho zisťovania. Žalovaný zhrnul, že je nepochybné, že na prevádzke sťažovateľa musela byť aj nefiškálna tlačiareň, ktorá umožnila tlač takýchto dokladov, a tým aj obchádzanie fiškálnej pamäte registračnej pokladnice. Za jednotlivé zdaňovacie obdobia boli identifikované kópie dokladov Hotovosť*, čo znamená, že tieto museli byť vytlačené a ich tlač mohla byť realizovaná výlučne na nefiškálnom zariadení. Podľa žalovaného je v tejto súvislosti potrebné poukázať na to, že na tieto závery sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nereaguje.
33. Žalovaný uviedol, že za zdaňovacie obdobie apríl 2015 boli najdené pravé doklady, ako aj falošné doklady, ktoré mali simulovať fiškálne doklady, a ktoré boli vytlačené cez nefiškálne zariadenie. Odmieta argumentáciu sťažovateľa smerujúcu k nedostatočnému zisteniu skutkových okolností veci, keď doplnil, že pri takom množstve dokladov nie je možné, aby sa ku každému dokladu uskutočnilo tak detailné zisťovanie, ako sa uskutočnilo dňa 23.10.2017. Vzhľadom na množstvo dokladov a ich simuláciu tak, aby sa podobali na riadne fiškálne doklady, nebolo možné prijať argument, že malo ísť len o interné doklady.
34. Záverom žalovaný doplnil, že bez ohľadu na to, či si svedkovia pamätali podrobnosti práce s pokladnicou alebo nie, podstatným bolo to, že nefiškálne doklady simulujúce fiškálne doklady na prevádzke sťažovateľa preukázateľne tlačené boli, keď tieto sa nezaznamenávali do fiškálnej pamäte a ani sa neobjavili v kontrolných záznamoch. Išlo pritom o funkcionalitu, ktorá pôvodne v systéme nebola a ani nie je potrebná na riadne fungovanie elektronickej registračnej pokladnice. Z uvedených dôvodov navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol.
III. Konanie na kasačnom súde
35. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. ods. 2 písm. a) SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.
36. Kasačný súd zistil, že s rovnakou otázkou sa vo veciach sťažovateľa a žalovaného zaoberal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 4Sfk/43/2024 zo dňa 10. februára 2025.
37. Kasačný súd sa s právnymi názormi uvedenými v tomtmo rozhodnutí v plnom rozsahu stotožňuje a na tieto v zmysle § 464 ods. 1 SSP aj v plnom rozsahu odkazuje:
„67. K námietkam sťažovateľa ohľadne nedostatočného odôvodnenia rozsudku správneho súdu kasačný súd uvádza, že si je plne vedomý toho, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (napr. uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03 zo dňa 03.07.2003, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 60/04 zo dňa 19.05.2004). Súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004).
68. Z ustálenej rozhodovacej praxe vyplýva, že sťažovateľom namietaná nepreskúmateľnosť (nedostatočné odôvodnenie) rozsudku správneho súdu by musela vyplývať z absencie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu. Zákonným limitom doktríny nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho súdu sú také vady odôvodnenia rozhodnutia, na základe ktorých rozhodnutie neobsahuje žiadne odôvodnenie, alebo existencia takých zásadných procesných vád, pre ktoré je preskúmanie napadnutého rozhodnutia nevyhnutné (rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Abdullayev proti Rusku). Správny súd však v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva nemusí dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predostreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia

bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu (rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Ruiz Torija v. Španielsko).
69. V tomto kontexte preto podľa názoru kasačného súdu neobstojí tvrdenie sťažovateľa o nepreskúmateľnosti a nedostatočnej odôvodnenosti napadnutého rozsudku správneho súdu, keďže je z jeho obsahu zjavné, že ním bolo reflektované na všetky podstatné skutočnosti týkajúce sa posúdenia oprávnenosti sťažovateľom uplatneného nároku na odpočet DPH. Správny súd zrozumiteľne uviedol dôvody, pre ktoré zamietol správnu žalobu sťažovateľa a jeho rozhodnutie nemožno považovať za svojvoľné či neodôvodnené. Kasačný súd má v tejto súvislosti za to, že správny súd sa posudzovanou vecou zaoberal dôsledne, náležite sa vysporiadal s podstatnými žalobnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré odôvodnil náležite a presvedčivo, pričom dospel k správnym záverom o zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane.
70. Kasačný súd zároveň uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalovaného rozhodol kasačný súd rozsudkami tunajšieho súdu sp. zn. 4Sfk/25/2024 zo dňa 23. októbra 2024 (za zdaňovacie obdobie august 2015), sp. zn. 5Sfk/30/2024 zo dňa 30.01.2025 (za zdaňovacie obdobie február 2016), sp. zn. 5Sfk/33/2024 zo dňa 30.01.2025 (za zdaňovacie obdobie august 2017), sp. zn. 5Sfk/25/2024 zo dňa 30.01.2025 (za zdaňovacie obdobie máj 2017), sp. zn. 4Sfk/14/2024 zo dňa 11.12.2024 (za zdaňovacie obdobie december 2016), v ktorých kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa. S poukazom na skutkovú totožnosť prejednávanej veci, ako aj totožný obsah sťažnostných námietok, kasačný súd vzhliadol dôvod na postup podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP, pričom poukazuje na rozsudok sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024.
71. Z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024 kasačný súd podľa potreby vyberá nižšie citované body odôvodnenia, pričom argumentácia ohľadom zdaňovacieho obdobia august 2015 je právne relevantná aj pre v tejto veci posudzované zdaňovacie obdobie jún 2014:
„96. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ ďalej namietal, že správny súd len nekriticky prevzal závery orgánov verejnej správny ohľadom príslušných skutkových zistení. Osobitne namietal, že na niektoré závery svedeckých výpovedí správne orgány neprihliadali, resp. tieto hodnotili selektívne (k tomu pozri čl. II tohto rozsudku vyššie), pričom správny súd mal tento ich postup „nekriticky prevziať".
97. Podľa názoru najvyššieho správneho súdu je aj táto námietka sťažovateľa nedôvodná. Ako už bolo uvedené vyššie, súčasťou odôvodnenia napadnutého rozsudku je fakticky aj odôvodnenie dostatočnosti preukázania skutkových okolností veci iným senátom toho istého správneho súdu vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020 [bod 51. napadnutého rozsudku], v ktorom tento uviedol: „59. [...] Správny súd zdôrazňuje, že vykonané dôkazy je potrebné hodnotiť vo vzájomných súvislostiach ako ucelenú reťaz vzájomne sa doplňujúcich zistení. Výpovede svedkov nie je možné hodnotiť ako objektívne pre ich zamestnanecký vzťah k žalobcovi, čoho dôkazom sú podstatné odlišnosti vo výpovedi zamestnankyne žalobcu Q. J.J. 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 dnˇa 23.10.2017, pri ktorom zamestnankyne žalobcu vystavili pokladničný doklad s použitím funkcie Hotovosť*, tento bol riadne vytlačený a odovzdaný pracovníkom colného úradu a taktiež bola na tieto doklady prijatá tržba za riadne poskytnutú službu. To, že po použití funkcie Hotovosť* dochádzalo k tlači pokladničných dokladov mimo fiskálnej tlačiarne vyplýva nepochybne z výsledkov technickej expertízy ERP, nakoľko v programe BLUEGASTRO sa uložili kópie dokladov, pričom tento program neumožňoval generovať doklad bez jeho tlače. Vzhľadom na uvedené je logickým a právne udržateľným záver, že v prevádzke žalobcu existovala aj nefiskálna tlačiareň, na ktorej sa takéto pokladničné doklady tlačili, keďže preukázateľne neboli tlačené na fiskálnej tlačiarni (čo tiež vyplynulo z vykonanej technickej expertízy). Túto skutočnosť napokon potvrdilo aj miestne zisťovanie, pri ktorom boli zaistené dve tlačiarne (fiskálna a nefiskálna), pricˇom obe boli funkčne spojené s ERP, čo bolo aj riadne zdokumentované"....
...99. Naviac k uvedenému kasačný súd dopĺňa, že i z ďalšieho rozhodnutia správneho súdu v obdobnej veci tých istých účastníkov konania (pozn.: na ktorý správny súd v napadnutom rozsudku nepoukazoval, ale ktorý je kasačnému súdu známy - k tomu pozri bod 65. vyššie) - konkrétne rozsudok správneho súdu - sp. zn. PO-1S/85/2020 (body 40. až 42.), s ktorým sa kasačný súd stotožňuje a na ktorý týmto poukazuje, vyplýva podrobné odôvodnenie toho, prečo hodnotenie dôkazov orgánmi verejnej správy je potrebné a možné vyhodnotiť ako správne. Keďže dôkazná situácia bola v súdenej veci a vo veci, o ktorej rozhodol správny súd rozsudkom sp. zn. PO- S1/85/2020 (daň z príjmu sťažovateľa - rok 2015)

podobná [pozn.: nie identická], kasačný súd preberá uvedené body do odôvodnenia tohto rozsudku a poukazuje na ich primeranú relevanciu aj vo vzťahu k námietkam sťažovateľa v tomto kasačnom konaní: „40. Správny súd vzhliadol nedôvodnými aj vzájomne prepojené námietky žalobcu z druhej skupiny jeho námietok týkajúcich sa hodnotenia vykonaných dôkazov správcom dane a žalovaným, ktoré hodnotenie malo byť podľa žalobcu jednostranné a tendenčné voči žalobcovi, keďže podľa neho mali byť zohľadnené iba tiež časti výpovedí svedkov, ktoré sa správcovi dane hodili, dôkazom o čom má byť aj to, že žalovaný napadnutým rozhodnutím rozhodol odlišne od svojho skoršieho rozhodnutia v tejto veci. Podľa žalobcu, žalovaný svojim skorším rozhodnutím zrušil prvé rozhodnutie správcu dane, ktoré bolo založené iba na záveroch technickej expertízy ERP, z dôvodu, že táto technická expertíza bola nedostatočným dôkazom, preto podľa žalobcu žalovaný nariadil správcovi dane doplniť dokazovanie výsluchom svedkov, avšak už pri druhom rozhodovaní napadnutým rozhodnutím, žalovaný podľa žalobcu technickú expertízu považuje paradoxne za postačujúci dôkaz, odhliadnuc od výpovedí svedkov, ktorých vykonanie vo vyrubovacom konaní žalobca považuje za nezákonné. Uvedené, podľa žalobcu, paradoxné opozitné stanoviská žalovaného, sú následkom výmeny personálneho obsadenia žalovaného a v snahe naplniť štátny rozpočet prostredníctvom žalobcu, keďže má majetok. V uvedenej súvislosti, správny súd v prvom rade podotýka, že uvedené námietky neboli a logicky ani nemohli byť odvolacími námietkami, s ktorým by sa mal možnosť žalovaný vysporiadať v žalobou napadnutom rozhodnutí, keďže v čase podávania odvolania žalobcom samozrejme nebolo možným predvídať aké bude rozhodnutie žalovaného a toto konfrontovať so skorším rozhodnutím žalovaného v tejto veci. Z uvedeného dôvodu správny súd ani nemôže preskúmať, či vysporiadanie sa s touto námietkou žalovaným by bolo alebo nebolo zákonným, a preto túto žalobnú námietku správny súd považuje iba za súčasť propagačnej argumentácie žalobcu, majúcej za cieľ posilniť jeho presvedčenie o nezákonnosti rozhodnutia žalovaného. Avšak v uvedenej súvislosti sa žiada správnemu súdu uviesť, že preskúmaním dôvodov v poradí prvého rozhodnutia žalovaného v tejto veci, ktorým žalovaný vrátil vec správcovi dane na opätovné konanie a rozhodnutie je zrejmým, že tvrdenie žalobcu sa vôbec nezakladá na pravde. Žalovaný totižto nezrušil v poradí prvé rozhodnutie správcu dane preto, žeby považoval technickú expertízu ERP za nedostatočný dôkaz (ako tvrdí žalobca), dokonca žalovaný vyhodnotil technickú expertízu za listinný dôkaz s vysokým stupňom dôveryhodnosti, ale žalovaný tak učinil práve v záujme ochrany procesných práv žalobcu, aby napravili procesné pochybenia a žalobca aby mohol kladením otázok svedkom obhajovať svoj záujem. Žalovaný totižto svoje prvé rozhodnutie zdôvodnil tým, že je potrebné opätovne vypočuť svedkyňu J., pretože pri jej vypočutí počas miestneho zisťovania žalobca nebol prítomný a nemohol jej klásť otázky; preto, že správca dane neprijateľne zovšeobecnil vyjadrenia svedkyne J. pri miestnom zisťovaní o používaní funkcie „Hotovosť*“ na všetkých zamestnancov žalobcu bez ich vypočutia a vypočutia servisného technika, ktorý musel mať vedomosť o tejto funkcionalite ERP a napokon preto, že správca dane osobne nevypočul colníkov vykonávajúcich expertízu ERP, ktorý dôkaz navrhoval žalobca. Z uvedeného je nepochybným, že postoj žalovaného voči žalobcovi nebol tendenčným a žalobcu poškodzujúcim, práve naopak, žalovaný tým umožnil žalobcovi klásť svedkom otázky tak, aby sa prípadne vyvinil alebo aby aspoň vysvetlil na ťarchu mu kladené zistenia technickou expertízou. Okrem toho, vzhľadom na vyššie uvedené závery, podľa ktorých vykonanie výsluchov svedkov správcom dane vo vyrubovacom konaní v okolnostiach veci nebolo nezákonným a teda technická expertíza, aj keď je dôkazom nosným, ale nie jediným. Vzhľadom na uvedené, podľa správneho súdu, postup a rozhodovanie žalovaného nevykazuje znaky nekonzistentnosti ani zaujatosti voči žalobcovi, ako sa žalobca domnieva.

41. Ohľadne žalobnej námietky, že nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval prítomnosť druhej (nefiskálnej) tlačiarne na prevádzke žalobcu, na ktorej by mali byť tlačené falošné pokladničné bloky s dodatkom žalobcu, že jeho zamestnanci svojimi výpoveďami mali jednoznačne vyvrátiť jej existenciu, čo však žalovaný, podľa žalobcu nezohľadnil, správny súd uvádza, že žalovaný sa tejto námietke venoval. Žalovaný uviedol, že prítomnosť druhej tlačiarne na prevádzke žalobcu bola preukázaná jednako pri miestnom zisťovaní 23.10.2017, kedy bola druhá tlačiareň zhabaná; jednako je táto tlačiareň zachytená vo fotodokumentácii, ktorá sa nachádza na CD nosiči v prílohe technickej expertízy; jednako tým, že pri technickej expertíze boli v pamäti ERP zistené mnohopočetné kópie kompletného vyobrazenia falošných blokov dokonca s napodobením ochranného znaku MF, ktoré kompletné vyobrazenia sa podľa vyjadrenia aj servisného technika uchovávali iba ak sa jednalo o doklad, ktorý bol aj reálne vytlačený (pri zadaní na tlač, ale nevytlačení sa neuchovávala kópia jeho kompletného vyobrazenia, iba sa doklad zaznamenal poradovým číslom v zozname zadaných dokladov), pričom podľa technickej expertízy falošné doklady boli tlačené na nefiskálnej tlačiarni, ktorá teda musela existovať a napokon žiadny zo zamestnancov žalobcu síce nepotvrdil, ale ani vyslovene nevyvrátil existenciu druhej tlačiarne na prevádzke žalobcu. [...] Na tomto mieste správny súd opakovane dáva žalobcovi do pozornosti, že pri hodnotení dôkazov správny orgán tieto nehodnotí iba izolovane, ale aj v ich vzájomných logických

súvislostiach prihliadajúc pri tom aj na okolnosti ich vykonania, vo svetle ktorých správny orgán vyhodnocuje napríklad dôveryhodnosť dôkazu, jeho váhu, či jeho súzvuk s inými vykonanými dôkazmi. V danom prípade, ako už aj bol správny súd uviedol, výpovede zamestnancov žalobcu mohli byť skreslené či neúplné nie len v dôsledku časového odstupu medzi uskutočnením činností o ktorých vypovedali a samotným ich výsluchom, ale treba mať na pamäti, že v danom prípade je tu prítomná aj obava z možnej trestnoprávnej zodpovednosti za nezákonné konanie alebo za napomáhanie k nemu, vzhľadom na okolnosti ktoré obstojí názor žalovaného, že výpovede zamestnancov žalobcu mohli byť poznačené aj ich strachom či obavou z dôsledkov, v dôsledku ktorom je tak potrebné vnímať aj ich dôveryhodnosť v kontexte s inými explicitnými dôkazmi.“

72. K námietkam sťažovateľa ohľadne použiteľnosti vysvetlenia Q. J. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 kasačný súd uvádza, že s uvedenou námietkou sa správny súd riadne vysporiadal v bode 61 odkazujúceho rozsudku sp. zn. PO-1S/100/2020. Ak samotná výpoveď Q. J. z miestneho zisťovania bola pre riadne zistenie skutkového stavu nepostačujúca, neznamená to, že jej výpoveď spolu s ďalšími (doplnenými) dôkazmi nie je relevantná, a že sa na ňu nemohlo prihliadať v rámci ďalšieho konania vo veci.

73. Kasačný súd k uvedenej námietke ďalej v rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024 uviedol (pričom uvedené závery sa opätovne vzťahujú aj na preskúmavané zdaňovacie obdobie jún 2014, nakoľko Q. J. sa zamestnankyňou sťažovateľa stala až k 01.09.2015):

„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 Q. J. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 nepovažuje za dostatočné; že „Vyjadrenie pracovníčky Q. J., 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 Q. J.Č. 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 Q. J. z miestneho zisťovania uskutočneného dňa 23.10.2017 je právne irelevantné, ak pôvodné prvostupňové rozhodnutie bolo zrušené z dôvodu, že Q. J. sťažovateľ na miestnom zisťovaní nemohol klásť otázky. Toto bolo reparované práve tým, že tento podklad sa doplnil o ďalší, a to o svedeckú výpoveď Q. J., 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: A. B., W. Q., U. I., S. K. O. C. N.. Vypočul tiež X.. I. (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 Q. J. 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 Q. J.) 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 Q. J. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 nemalo byť v novom konaní vôbec akceptované (a správca dane by tak napriek tomu urobil), tento jeho postup by nepostačoval pre zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí, keďže jej vlastné vyjadrenie nebolo vo veci jediným, ako ani rozhodujúcim podkladom pre rozhodnutie vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu, ktoré je predmetom tohto konania. Jej vysvetlenie zo dňa 23.10.2017 sa z hľadiska rozsahu aj kvality fakticky v podstatnej časti viaže na samotné miestne zisťovanie, vysvetlenie okolností, ku ktorým došlo počas kontrolných

nákupov, resp. miestneho zisťovania a pod. Nejednalo sa teda o komplexný výsluch všeobecnej povahy, ale o ozrejmenie okolností bezprostredne súvisiacich so samotným kontrolným nákupom/miestnym zisťovaním, a preto ani materiálne nie je dôvodné tento podklad vylúčiť ako podklad rozhodnutia správnych orgánov vo veci.
118. Kasačný súd preto dospel k záveru, že orgány verejnej správy nepochybili, ak z vyjadrenia Q. J. (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."
74. K ďalším námietkam sťažovateľa, v ktorých poukazoval na svedecké výpovede (svedkyňa J., svedkyňa I., svedkyňa Q., svedkyňa J. a svedkyňa I.Š.), ktoré mali „výslovne vyvrátiť údajné zistenia a tvrdenia žalovaného o používaní funkcie Hotovosť*", a ktoré podľa sťažovateľa sú priamym dôkazom toho, že závery správnych orgánov sú len ich domnienkami kasačný súd uvádza, že s touto námietkou sťažovateľa sa nemožno stotožniť.
75. Najvyšší správny súd k nej v prvom rade uvádza, že výpovede svedkýň J. a I. pre účely rozhodovania správneho orgánu vo veci dane z pridanej hodnoty sťažovateľa za mesiac jún 2014, t. j. pre účely tohto konania, ani neboli použité. 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 jún 2014, bezpredmetná. V kasačnej sťažnosti uvedených svedeckých výpovedí je potom pre účely tohto kasačného konania dôvodné skúmať len výpoveď svedkyne J., I.J. O. Q..
76. Z uvedených výpovedí daných svedkýň pritom vyplýva, že tieto vo svojich výpovediach zistenia a závery orgánov verejnej správy kvalifikovaným a relevantným spôsobom nevyvrátili, a to najmä v kontexte iných vykonaných dôkazov. Svedkyňa J., rovnako ako svedkyňa Q.Á., si nepamätali, či na prevádzke bola 1 alebo 2 tlačiarne a rovnako ani či používali funkcie Hotovosť a aj Hotovosť*. Svedkyňa I. rovnako uviedla, že si nepamätá používanie funkcie Hotovosť* a rovnako sa nevedela vyjadriť ani k prítomnosti 2 tlačiarní na prevádzke. V súhrne preto kasačný súd uvádza, zhodne aj s názorom uvedeným v rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024, že: „svedkovia, ktorých sťažovateľ špecifikoval vo svojej kasačnej sťažnosti a z ktorých výsluchu mali - podľa sťažovateľa vyplynúť 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.".
77. K preskúmavanému zdaňovaciemu obdobiu okrem vyššie uvedených svedkýň správca dane vypočul aj svedkov H. a W. Q., pričom svedok H. rovnako vypovedal, že si nepamätá používanie funkcie Hotovosť* a svedok W. Q. ako príbuzný sťažovateľa odmietol vypovedať. Opakovane preto námietky sťažovateľa v kontexte namietanej časovej diskontinuity a selektívneho výberu a hodnotenia výpovedí nie sú dôvodné. Paradoxne, správca dane práve rešpektoval to, čo sťažovateľ označuje v kasačnej sťažnosti ako „časovú diskontinuitu", keď vo vzťahu k preskúmavanému zdaňovaciemu obdobiu správca dane ako podklad pre rozhodnutie v predmete tohto konania nepoužil svedecké výpovede, ktoré boli pre prejednávanú vec irelevantné.
78. Kasačný súd konkrétne aj k námietkam ohľadne počtu tlačiarní na prevádzke sťažovateľa uvádza, že z príslušných svedeckých výpovedí sa 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 viac ako 4 roky po rozhodnom čase (jún 2014), čo môže dopadať aj na kredibilitu obsahu príslušných výpovedí, ktorá skutočnosť následne ešte viac opodstatňuje potrebu hodnotenia dôkazov v ich vzájomných súvislostiach.
79. Najvyšší správny súd v rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024 k daným skutočnostiam uviedol nasledovné (pričom uvedené závery týkajúce sa zdaňovacieho obdobia august 2015 možno opätovne aplikovať aj v prejednávanej veci za zdaňovacie obdobie jún 2014):
„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 tlačiarní v prevádzke sťažovateľa, keď tento tvrdí, že ich výpovede výslovne vyvracajú domnienky sťažovateľa, že v jeho prevádzke mali byť dve tlačiarne, uvádza, že svedecké výpovede v naznačenom smere nie sú jednoznačné (ako to deklaruje sťažovateľ). K tomuto

kroku - overeniu svedeckých výpovedí k namietanej otázke - kasačný súd pristupuje s cieľom dosiahnutia čo najvyššej miery presvedčivosti tohto rozsudku vo vzťahu k sťažovateľovi, a to bez ohľadu na to, že nie všetky svedecké výpovede, na ktoré sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal, boli v skutočnosti aj reálne podkladom pre rozhodnutie vo veci tvoriacej predmet tohto konania (zdaňovacie obdobie august 2015)....
....122. Tu potom kasačný súd odkazuje na závery správnych súdov uvedené v súvisiacich rozsudkoch, v ktorých tieto skúmali technické aspekty veci, význam a relevanciu súvisiacich svedeckých výpovedí vrátane ich možných determinantov - plynutie času, strach z možnej participácie na nezákonnej aktivite, zmena pracoviska svedkov a pod. a nadväzujúca neurčitosť ich výpovedí a pod. (k tomu pozri aj tento rozsudok vrátane odkazovaných častí v rozsudkoch správneho súdu). K tomuto kasačný súd osobitne poukazuje na bod 60. rozsudku správneho súdu vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020, podľa ktorého „[...] To, že po použití funkcie Hotovosť* dochádzalo k tlači pokladničných dokladov mimo fiskálnej tlačiarne vyplýva nepochybne z výsledkov technickej expertízy ERP, nakoľko v programe BLUEGASTRO sa uložili kópie dokladov, pričom tento program neumožňoval generovať doklad bez jeho tlače. Vzhľadom na uvedené je logickým a právne udržateľným záver, že v prevádzke žalobcu existovala aj nefiskálna tlačiareň, na ktorej sa takéto pokladničné doklady tlačili, keďže preukázateľne neboli tlačené na fiskálnej tlačiarni (čo tiež vyplynulo z vykonanej technickej expertízy). Túto skutočnosť napokon potvrdilo aj miestne zisťovanie, pri ktorom boli zaistené dve tlačiarne (fiskálna a nefiskálna), pricˇom obe boli funkčne spojené s ERP, čo bolo aj riadne zdokumentované.“.
123. Kasačný súd následne aj z technickej expertízy č. 3449/2018 - spis č. 25909/2018 zo dňa 03.01.2018 zistil, že z fiskálneho zariadenia (t. j. z fiskálnej tlačiarne) „vychádzali všetky pravé pokladničné doklady (príloha H) vrátane ich kópií. Z fiskálnej tlačiarne boli tlačené aj kópie falošných pokladničných dokladov, pričom originálny boli tlačené cez predmet č. 2“ (časť 2.3.1. uvedenej expertízy). V tej istej expertíze sa zároveň uvádza, že „Predmet č. 2 (nefiskálna tlačiareň) slúžila na tlač falošných pokladničných dokladov (príloha I). [...] Počas expertízy bolo potvrdené, že všetky falošné pokladničné doklady boli vytlačené týmto zariadením.“ (časť 2.3.2 citovanej expertízy).
124. Technickou expertízou bolo zistené, že doklady v režime Hotovosť* boli cez ERP generované minimálne od r. 2008 (30.06.2008) do 23.10.2017 (miestne zisťovanie u sťažovateľa). Identifikovaný spôsob činnosti sťažovateľa bol vymedzený tak, že pri tlači dokladov cez BLUEGASTRO bol pravý pokladničný doklad vytlačený z fiskálnej tlačiarne a bol započítaný do obratov evidovaných vo fiskálnej tlačiarni. Pri tlači falošného pokladničného dokladu bol tento vytlačený cez nefiskálnu tlačiareň a nebol započítaný do obratov evidovaných vo fiskálnej tlačiarni. Z technickej expertízy tiež vyplynulo, že všetky falošné pokladničné doklady sa tlačili práce cez nefiskálnu tlačiareň (predmet č. 2). Systém BLUEGASTRO vytvára a tlačí interné uzávierky (cez fiskálnu tlačiareň), pričom na týchto uzávierkach sú presne definované typy platby - vrátane tých, ktoré označujú falošné doklady. Systém BLUEGASTRO ďalej presne zaznamenáva, aké doklady sa vytlačili, pričom pri týchto dokladoch ukladá príznak, či ide o pravý alebo falošný pokladničný doklad, keď pri tlači falošných pokladničných dokladov zasiela do nefiskálnej tlačiarne celý obsah dokladu - vrátane príkazu na tlač falošnej ochrannej známky MF SR s cieľom, aby obsahoval všetky znaky pokladničného dokladu podľa § 8 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z.
125. Z technickej expertízy tiež vyplýva, že systém BLUEGASTRO využíva relačnú databázu ORACLE, ktorá obsahuje archív vykonaných transakcií. Údaje databázy boli pre účely daňovej kontroly sťažovateľa vyexportované a na ich základe bola následne určená výška krátenej tržby aj za august 2015, keď v uvedenom vyexportovanom súbore sú takto uvádzané údaje za časový úsek od 30.6.2008 do 23.10.2017. Dôležitým v tejto súvislosti je záver formulovaný X.. I. (dodávateľom systému ERP pre sťažovateľa) v rámci jeho výsluchu, podľa ktorého, ak falošný doklad nie je vytlačený, do databázy sa uloží len údaj o ňom, kým - na strane druhej - ak je falošný doklad vytlačený, do databázy sa uloží celé vyobrazenie dokladu. V databáze pritom boli identifikované tisíce kompletných vyobrazení falošných pokladničných dokladov, čo - berúc do úvahy výsledky technickej expertízy - znamená, že tieto museli byť vytlačené.
126. V tomto zmysle je potom bez väčšej relevancie záver sťažovateľa, že nájdenie nefiskálnej tlačiarne v jeho prevádzke počas miestneho zisťovania dňa 23.10.2017 neznamená, že tam tá, príp. taká tlačiareň bola aj v spornom zdaňovacom období (august 2015), keďže iné dôkazy nepochybne preukazujú, že tlač takýchto falošných dokladov aj v rozhodnom čase realizovaná bola, čo sa odvodzuje od existencie ich celkového vyobrazenia v príslušnej databáze (pamäti). Predmetným záverom správnych orgánov o tom, že nefiskálna tlačiareň na prevádzke sťažovateľa musela byť aj v auguste 2015 (ktoré závery napokon nerozporoval ani správny súd), preto nie je možné vytknúť nelogickosť, príp. inú vadu, keď je zrejmé, že v rámci dokazovania (aj vzhľadom na odstup času), bol - z hľadiska dôkaznej sily - v konkrétnych okolnostiach súdenej veci uprednostnený technický - expertný dôkaz pred výpoveďami svedkov, ktorí si

spravidla ani nepamätali presný počet tlačiarní, ich výpovede v uvedenom zmysle boli neurčité (k tomu pozri aj bod 121. vyššie) a pod. Správny súd sa pritom k pomerovaniu dôkazov a k ich vzájomnému hodnoteniu vyjadril (k tomu pozri napr. body 59. a 60. rozsudku správneho súdu sp. zn. PO-1S/100/2020 a body 61. a 63. rozsudku správneho súdu sp. zn. PO-3S/30/2020), pričom tieto úvahy správneho súdu kasačný sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nenapáda.
127. Zjednodušene povedané, ak z technickej expertízy vyplýva, že falošný doklad musel byť vytlačený, keďže sa v systéme uložil celý, nielen údaje o ňom, pričom tento odborný záver v rámci daňovej kontroly, resp. vo vyrubovacom konaní kvalifikovane vyvrátený nebol, potom svedecké výpovede s odstupom niekoľkých rokov od rozhodného času - a to aj s ohľadom na možné determinanty skresľujúce tieto výpovede svedkov - napr. z dôvodu strachu z dopadov účasti na takomto konaní, príp. už len z dôvodu uplynutia dlhšieho času medzi výpoveďami a samotnou činnosťou, o ktorej vypovedali, keď tieto výpovede naviac ani nie sú jednoznačným dôkazom toho, že v prevádzke sťažovateľa bola len jedna (a to fiskálna) tlačiareň, potom pri hodnotení dôkazov v ich vzájomných súvislostiach tieto nevyvracajú záver orgánov verejnej správy o tom, že falošné pokladničné doklady boli vytlačené a muselo sa tak stať na nefiskálnom zariadení. V opačnom prípade by predmetné tržby boli zaznamenané vo fiskálnej pamäti ERP, čo sa však v rozsahu falošných pokladničných dokladov nestalo. Naviac, nie je možné opomenúť, že na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 takáto nefiskálna tlačiareň naozaj v prevádzke sťažovateľa fyzicky zistená bola.
128. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov potom kasačný súd prisvedčil názoru správneho súdu, ktorý potvrdil zistenia orgánov verejnej správy v tom zmysle, že nefiskálna tlačiareň, resp. tlač nefiskálnych dokladov bola v prevádzke sťažovateľa realizovaná aj v auguste 2015 (a to napriek tomu, že nefiskálna tlačiareň bola fyzicky identifikovaná až v októbri 2017). Tomuto záveru teda svedčí nielen skutočnosť, že v rámci kontrolných nákupov dňa 23.10.2017 boli nájdené dve tlačiarne (jedna fiskálna a jedna nefiskálna), ale najmä technická expertíza, z ktorej vyplýva, že ak sa v databáze dokladov uložilo vyobrazenie celého falošného pokladničného dokladu, tento musel byť reálne vytlačený, keďže v opačnom prípade by sa v systéme uložili len údaje o doklade, nie doklad samotný. Okrem toho - ako je uvedené vyššie - v rozpore s tým, čo tvrdil sťažovateľ, svedecké výpovede v rámci ich súhrnného hodnotenia ako celku (aj s inými dôkazmi) nevylučujú, že sa v prevádzke sťažovateľa mohla nachádzať aj iná ako fiskálna tlačiareň, t. j. že tam mohli byť dve tlačiarne (aj nefiskálna), a to napr. aj v nadväznosti na výpoveď svedka N., ktorý si nepamätal, či bola na prevádzke jedna tlačiareň (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). Podstatným dôkazom toho, že sa falošné pokladničné doklady prostredníctvom ERP systému sťažovateľa tlačili potom nie je samotná nefiskálna tlačiareň, ale ERP systém, ktorý bol podrobený technickej expertíze, z ktorej vyplýva, že tieto falošné doklady museli byť vytlačené. Samotný technický nástroj, na ktorom sa tak dialo a preukázanie jeho fyzickej existencie je potom v podmienkach súdenej veci bez väčšej relevancie. Ani samotná nefiskálna tlačiareň v prevádzke sťažovateľa (ak by aj jej existencia bola preukázaná), by nebola sama osebe dôkazom toho, že táto tlačiareň je/bola používaná na tlač falošných pokladničných dokladov. Pre účely daňového konania je preto podstatné mať dostatočne preukázanú najmä samotnú (vlastnú) činnosť (t.j. tlač falošných pokladničných dokladov), nie nástroj, na ktorom sa tak dialo (nefiskálna tlačiareň), pričom toto je - aj podľa kasačného súdu - v podmienkach súdenej veci dostatočne preukázané. Uvedené, nepochybne platí v prípade, ak z vykonaných dôkazov vyplynulo, že doklady vytlačené cez nefiskálnu tlačiareň sa do zdaniteľných príjmov sťažovateľa v rámci fiskálnej pamäte ERP nezaznamenávali, čo je v súdenej veci preukázané nielen samotnou technickou expertízou, ale aj miestnym zisťovaním dňa 23.10.2017.
129. Nie je totiž možné v tejto súvislosti opomenúť, že počas kontrolných nákupov dňa 23.10.2017 boli vystavené colníkom dva falošné pokladničné doklady, tieto boli vytlačené na nefiskálnej tlačiarni, za oba falošné bloky bola zamestnancami sťažovateľa zinkasovaná tržba, ktorá sa však vo fiskálnej pamäti systému ERP nezobrazila. Akokoľvek sťažovateľ brojí proti tomu, že táto jedna situácia (z 23.10.2017) nie je dôkazom toho, že sa to dialo aj v rozhodnom zdaňovacom období (august 2015), nie je možné abstrahovať od toho, že vykonané dôkazy (najmä technická expertíza) realizáciu tejto činnosti aj spätne dostatočne indikujú, resp. preukazujú, a to aj v prípade, ak fiskálna tlačiareň v auguste 2015 v prevádzke sťažovateľa preukázaná nebola.
130. Za všetkých vyššie uvedených okolností potom aj námietku sťažovateľa o nesprávnom závere orgánov verejnej správy o existencii nefiskálnej tlačiarne v jeho prevádzke, resp. o realizácii tlače falošných pokladničných dokladov mimo fiskálneho režimu, vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.“
80. Rovnako aj k námietke sťažovateľa, ohľadne nepreukázania realizácie zdaniteľných obchodov na základe falošných dokladov kasačný súd opätovne poukazuje na právne posúdenie v rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024, ktorý námietkam sťažovateľa v tomto smere uviedol:

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

virtuálnej registračnej pokladnici [...]. Uvedené potom predpokladá, že doklad o platbe (pokladničný doklad) je zákazníkovi vydaný po prijatí peňažného plnenia alebo bezprostredne pri prijatí peňažného plnenia od neho, keď tento doklad je zároveň potvrdením o kúpe tovarov a služieb, t. j. zároveň je dôkazom o poskytnutí predmetného plnenia zo strany daňového subjektu.
136. Uvedené parciálne závery potom znamenajú, že ak je preukázaná tlač falošných dokladov - o. i. - technickou expertízou a samotné používanie funkcie Hotovosť* výslovne potvrdili viacerí svedkovia, príp. ich použitie nevylúčili, keď zároveň svedkovia potvrdili, že doklady vždy odovzdávali zákazníkom a vždy na základe nich inkasovali tržby, potom tieto doklady nepochybne zahŕňali doklady v režime Hotovosť, ale aj v režime Hotovosť*.
137. Naviac, tak, ako na to poukázali aj orgány verejnej správy, kontrolné nákupy realizované dňa 23.10.2017 predstavujú určitý - orgánmi verejnej moci zachytený - spôsob realizácie tejto činnosti sťažovateľom a i keď samé osebe by tieto nákupy a závery z miestneho zisťovania nemohli byť priamym dôkazom o tejto činnosti aj spätne (vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu tvoriaceho predmet tohto konania), vo svetle vykonaných dôkazov má kasačný súd za to, že skutkové závery orgánov verejnej správy a potvrdené správny súdom, sú súladné so zákonnými požiadavkami a sú vecne správne.
138. Ak sťažovateľ v ďalšom namietal, že v rámci hodnotenia dôkazov bolo opomenuté, že zamestnanci neidentifikovali rozdiely v závierkach, resp. v tržbách (k tomu pozri bod 16. kasačnej sťažnosti), tu je potrebné poukázať na to, že tak, ako bol ERP systém uspôsobený, umožňoval vytlačiť dve kategórie závierok (tzv. internú) - „Denný predaj, transakcie“, ktorá - ako to vyplýva z vykonaných dôkazov, zahŕňala aj tržby viažuce sa k tzv. falošným pokladničným dokladom (k tomu pozri zápisnicu z miestneho zisťovania, resp. technickú expertízu). Táto závierka však nie je totožná s riadnou fiskálnou (druhá kategória závierky), v ktorej sa tržby za falošné doklady nenachádzali. Z toho vyplýva, že medzi tzv. internou uzávierkou a hotovosťou odovzdávanou sťažovateľovi jeho zamestnancami nebol, resp. nemusel byť žiadny rozdiel, keď práve táto interná (nefiskálna) závierka zahŕňala prijaté platby v režime Hotovosť aj Hotovosť*. Bez ohľadu na uvedené je však v súvislosti s kasačnou námietkou sťažovateľa potrebné doplniť, že vypočutí svedkovia, ktorí u sťažovateľa pracovali v auguste 2015, uviedli, že tržby odovzdávali nie podľa dennej uzávierky, ale podľa stavu svojho používateľského konta, na ktorom boli zaevidované tržby pri použití Hotovosť aj Hotovosť*. Za mesiac august 2015 napr. svedok N. 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 K. 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 I. uviedla, že závierky nerobila. Ani tieto závery svedeckých výpovedí potom neindikujú to, čo z nich malo vyplývať podľa kasačnej sťažnosti (ako dôkazy v prospech sťažovateľa). Svedkovia si totiž nepamätali, aké závierky robili (keď jeden typ závierky - nefiskálna - dokonca zahŕňal okrem platieb Hotovosť, aj platby Hotovosť*), koľko ich bolo, dokonca uviedli, že peniaze neodovzdávali podľa dennej závierky, ale podľa stavu ich konta, na ktorom boli evidovaná aj kategória Hotovosť*), pričom ak odkazujúc na uvedené následne sťažovateľ argumentuje, že rozdiel v závierkach a tržbách zistený nebol, potom fakticky potvrdzuje, že platby boli od zákazníkov prijímané aj za Hotovosť*.
139. Podľa kasačného súdu - zo všetkých vyššie uvedených dôvodov - správny súd riadne overil skutkové zistenia správnych orgánov, týmto nič nevytkol a príslušné závery aprobuje týmto rozsudkom aj kasačný súd. Orgány verejnej správy dostatočne odôvodnili, prečo mali za preukázané, že falošné pokladničné doklady nachádzajúce sa v internej pamäti systému boli reálne vytlačené a že na základe nich prijímal sťažovateľ peňažné plnenia. Hodnoteniu vykonaných dôkazov správnymi orgánmi ani kasačný súd nevytýka žiadny taký exces, ktorý by dopadal na celkovú správnosť skutkových záverov správnych orgánov. Je pravdou, že prijatie každého jedného peňažného plnenia na základe takto vygenerovaných falošných pokladničných dokladov priamo preukázané nebolo. V súhrne však aj podľa kasačného súdu vykonané dokazovanie orgánmi verejnej správy ich skutkové závery dostatočne podporuje, a preto aj túto námietku sťažovateľa vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.“
81. K námietkam sťažovateľa ohľadne procesných pochybení orgánov verejnej správy v rámci daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania kasačný súd uvádza, že tieto považuje za rovnako nedôvodné. Kasačný súd uvádza, že s uvedenými námietkami sťažovateľa sa riadne vysporiadal správny súd v bodoch 66. až 73. odkazovacieho rozsudku sp. zn. PO-1S/100/2020, na poukázal aj kasačný súd v rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024. Ďalej sa k uvedeným námietkam vyjadril kasačný súd v rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024, nasledovne:
„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: D.. N.. S. I.) a zápisnice č. 102328092/2019 zo dňa 09.10.2019 (X.. R.. K. Š.) vyplýva, že týmto otázky kládol výlučne zástupca sťažovateľa, nie zamestnanci správcu dane, ktorí teda do ich vypočúvania aktívne nevstupovali, čo opäť vylučuje, aby ich výsluch bol - z hľadiska intenzity namietanej nezákonnosti - vnímaný ako postup porušujúci subjektívne práva sťažovateľa (a to bez ohľadu na to, že v danom čase ešte nebolo rozhodnuté o námietkach zaujatosti, ktoré sťažovateľ vzniesol voči zamestnancom správcu dane - k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). Zamestnanci správcu dane - aj prihliadajúc na to, že uvedené vyhodnotili ako neodkladný úkon - v rámci výsluchu uvedených expertov potom vystupovali skôr ako „evidenčný orgán“, keďže fakticky len zapisovali otázky položené zástupcom sťažovateľa a nadväzujúce odpovede vypočúvaných colníkov. Ak by teda aj zo strany správcu dane došlo v súvislosti s uvedenými výsluchmi colníkov k pochybeniu (a to či už v rámci spojeného vypočúvania alebo separátneho výsluchu), nešlo by - ani podľa názoru kasačného súdu - o takú vadu, ktorá by si v okolnostiach súdenej veci vyžadovala zrušenie žalobou napadnutého rozhodnutia, príp. rozhodnutia správcu dane (k tomu pozri aj bod 142. tohto rozsudku - osobitne bod 69. citovaného rozsudku, resp. str. 21 - 22 rozhodnutia žalovaného).

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

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

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

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

IV. Záver

38. V dôsledku uvedeného kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

40. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.