Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	2Sfk/13/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8020200818
Dátum vydania rozhodnutia:	22. 05. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Marián Trenčan
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:8020200818.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (v kasačnom konaní sťažovateľ): Jozef Lopuch - Club Hotel OLYMPIA, miesto podnikania: Partizánska 684/80, Poprad, IČO: 14 285 410, právne zastúpeného: JUDr. Marek Radačovský, advokát, so sídlom Žriedlová 3, Košice, IČO: 35 553 961, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101591557/2020 zo dňa 16. októbra 2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-3S/24/2020 z 30. novembra 2023, ECLI:SK:SpSKE:2023:8020200818.3, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa zamieta.

II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy
1. Daňový úrad Poprad, pobočka Prešov (ďalej aj „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania rozhodnutím č. 100324124/2020 zo dňa 03.02.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový poriadok v účinnom znení (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2.597,69 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „daň“ alebo „daň z pridanej hodnoty“) za zdaňovacie obdobie marec 2015. Daňovej kontrole za rozhodné obdobie predchádzalo miestne zisťovanie Colného úradu Prešov (ďalej aj ako „colný úrad“) na prevádzke žalobcu vedúce k zisteniam o existencii dvoch druhov pokladničných dokladov pre platbu v hotovosti, a to dokladov zahrnutých do obratov evidovaných vo fiškálnej pokladni a (falošných) dokladov tlačených cez nefiškálnu tlačiareň a nezapočítaných do tržieb evidovaných vo fiškálnej tlačiarni.
2. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 101591557/2020 z 16.10.2020 (ďalej aj ako „preskúmavané rozhodnutie“ alebo „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Stotožnil sa so závermi správcu dane, v zmysle ktorých žalobca porušil § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“) tým, že nepriznal daň z pridanej hodnoty z dokladov evidovaných elektronickou registračnou pokladnicou (ďalej aj ako „ERP“), ktoré sa do prevádzkovej ani fiskálnej tlačiarne nezaznamenávali, boli tlačené na pripojenej nefiskálnej tlačiarni cez typ platby „Hotovosť*“. Tieto doklady neboli zahrnuté v kontrolných záznamoch a neboli z nich priznané tržby ani daň z pridanej hodnoty.
II. Konanie pred správnym súdom
3. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu správnu žalobu a navrhol zrušiť napadnuté rozhodnutie aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. Nosným dôvodom žalobnej argumentácie bola námietka rozporu skutkového stavu zisteného správcom dane s obsahom

administratívneho spisu. Žalobca namietal, okrem iného, aj nezákonnosť vykonaných výsluchov jeho (bývalých) zamestnancov realizovaných až vo vyrubovacom konaní, obsah výpovedí ktorých zohľadňovali finančné orgány pri formulovaní záverov o porušení ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty.
4. Správny súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) rozsudkom sp. zn. PO-3S/24/2020 z 30. novembra 2023 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol ako nedôvodnú. V súlade s ustanovením § 140 SSP poukázal na odôvodnenie skôr vydaného rozsudku Správneho súdu Košiciach sp. zn. PO-1S/100/2020 zo dňa 5. októbra 2023 vo veci toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, v ktorom išlo o vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2016 v sume 3.194,56 €.
5. Správny súd v rozsudku sp. zn. PO-1S/100/2020 zo dňa 5. októbra 2023 uviedol, že sa zaoberal žalobnou námietkou nezákonnosti dôkazov vykonaných vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia správcu dane, pričom z rozhodnutia správcu dane vyvodil, že dôkaznú relevanciu k skutkovému stavu daňovej veci mali predovšetkým dôkazné informácie získané výsluchom svedkov: Y. T., T. K. a X. Y.. Príslušní svedkovia potvrdili, že nimi dochádzalo pri vydávaní dokladov z registračnej pokladnice k používaniu oboch funkcií ako „Hotovosť“, tak aj „Hotovosť*“.
6. Správny súd v odôvodnení onoho rozsudku objasnil, že závery vyslovené v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžjk/10/2016 (na ktoré sa žalobca odvolával) nie sú aplikovateľné v tomto konaní, nakoľko označený rozsudok sa týka prípadu, v ktorom správca dane svojvoľne vykonal vyrubovacie konanie po právoplatnom rozhodnutí najvyššieho súdu, ktorý v tomto rozhodnutí konštatoval, že nebola dodržaná lehota na výkon daňovej kontroly a správca dane aj napriek tomu vstúpil do vyrubovacieho konania a zopakoval dôkazy vykonané v nezákonnej daňovej kontrole s úmyslom docieliť ich zákonnosť. Najvyšší súd v tam posudzovanom prípade prijal logický záver, že takéto konanie správcu dane je neprípustné, keďže jeho rozhodnutie vychádzalo z nezákonného protokolu z daňovej kontroly a navyše tieto dôkazy nenavrhol vykonať žalobca. Správny súd pripustil, že vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je možné v rozsahu, v akom ho navrhne dotknutý daňovník, keďže aj tu platí zásada prejednávacia, a nie vyhľadávacia. Zároveň však zdôraznil, že v posudzovanej veci správca dane vykonal dokazovanie výsluchom svedkov vo vyrubovacom konaní na základe záväzného právneho názoru žalovaného, hoci bez toho, aby tento dôkaz navrhol žalobca. Ako odôvodnený videl 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 (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). Z tohto dôvodu považoval správny súd takto vykonané dôkazy za dôkazy zákonné.
7. Správny súd formuloval záver, že správca dane, ako aj žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach dostatočne obsiahlo, logicky a zrozumiteľne vysporiadali so všetkými relevantnými dôkazmi, z ktorých citovali podstatné skutočnosti a tieto hodnotili jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach. Zdôraznil, že v prejednávanej veci bola skutková okolnosť týkajúca sa funkcie „Hotovosť*“ umožňujúcej tlač dokladov vyvolávajúcich 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 zdaniteľného obchodu. Správny súd formuloval záver, že 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.
8. Správny súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu, že nebol produkovaný žiaden dôkaz, ktorý by jednoznačne potvrdil dve pre rozhodnutie podstatné skutočnosti: existenciu nefiškálnej tlačiarne, na ktorej žalobca tlačil tzv. falošné doklady pomocou funkcie Hotovosť* a prijatie akejkoľvek tržby na základe takýchto falošných dokladov. V tejto súvislosti zdôraznil, že vykonané dôkazy je potrebné hodnotiť vo vzájomných súvislostiach ako ucelenú reťaz vzájomne sa doplňujúcich zistení. Hoci svedkovia výslovne nepotvrdili, že prijímali tržbu na pokladničné doklady „s hviezdičkou“, táto skutočnosť vyplýva z ich tvrdenia, že funkciu Hotovosť* používali a na doklady aj riadne prijímali tržby, pričom obsah dokladov (prítomnosť rozlišujúceho označenia) neskúmali. To, že po použití funkcie Hotovosť* dochádzalo k tlači pokladničných dokladov mimo fiškálnej tlačiarne, vyplýva okrem zmienených výpovedí aj z výsledkov technickej expertízy ERP a výpovede svedka N.. U..
9. Pokiaľ teda svedkovia potvrdili používanie funkcie Hotovosť*, pri ktorej došlo aj k tlači pokladničného dokladu, pričom technická expertíza a svedok N.. U. potvrdili, že tieto doklady boli vytlačené (inak by sa v programe BLUEGASTRO neuložila kópia dokladu, keďže tento program neumožňoval generovať

doklad bez jeho tlače), je podľa správneho súdu logickým a právne udržateľným záver, že v prevádzke žalobcu existovala aj nefiškálna tlačiareň. Správny súd dodal, že túto skutočnosť napokon potvrdilo aj miestne zisťovanie, pri ktorom sa zaistili dve tlačiarne (fiškálna a nefiškálna), pričom obe boli funkčne spojené s ERP, čo bolo aj riadne zadokumentované.
10. Správny súd vo vzťahu k námietke týkajúcej sa neuvedenia adresy sídla správcu dane v protokole z daňovej kontroly uviedol, 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 cˇ. 479/2009 Z. z. v znení účinnom do 30. júna 2019, patrila do územnej pôsobnosti Daňového úradu Prešov a bola organizačnou zložkou tohto správcu dane zriadenou prezidentom finančnej správy. Nešlo však podľa jeho názoru o taký nedostatok, ktorý by akýmkoľvek spôsobom poškodil žalobcu na jeho právach, resp. ktorý by mu znemožnil jeho práva realizovať.
11. K námietke nevykonania expertízy ERP nezávislým znalcom správny súd uviedol, že zo správnej žaloby ani z obsahu administratívneho spisu nevyplýva žiadna skutočnosť, ktorá by mala spochybniť zákonnosť expertíz ERP vykonaných Colným úradom Bratislava, pričom zákonnosť postupu tohto v tom čase zákonom výslovne aprobovaného expertného orgánu nemôže byť spochybnená iba tým, že aj tento orgán je súčasťou Finančnej správy SR. Objasnil, že pokiaľ by už samotná táto skutočnosť mala mať za následok pochybnosť o hodnovernosti a zákonnosti expertízy vykonanej Colným úradom Bratislava, bol by vo svojej podstate úplne popretý účel právnej normy, ktorá zverila odborné posudzovanie a výkon technickej expertízy ERP práve tomuto orgánu.
12. Správny súd pristúpil aj k vyhodnoteniu námietky vykonania ústnych pojednávaní so zamestnancami Colného úradu Bratislava v rozpore s § 60 ods. 5 Daňového poriadku z dôvodu, že tieto boli vykonané zamestnancami správcu dane, voči ktorým bola žalobcom vznesená námietka zaujatosti, o ktorej v čase uskutočnenia ústnych pojednávaní nebolo ešte rozhodnuté, a tieto zároveň ani neboli nevyhnutnými úkonmi. Správny súd mal za to, že zo žalobných námietok nevyplýva žiadne tvrdenie žalobcu o tom, že by namietané procesné úkony boli realizované spôsobom, ktorý by mal za následok porušenie jeho subjektívnych práv. Žalobca sa ústnych pojednávaní zúčastnil prostredníctvom právneho zástupcu, ktorý bol o ich vykonaní v dostatočnom predstihu informovaný a v rámci uskutočňovaných úkonov mal možnosť klásť vypočúvaným osobám otázky a vyjadrovať sa k ich výpovediam.
13. Z obsahu rozhodnutí vedúcej oddelenia daňovej kontroly 6 Daňového úradu Prešov o vznesenej námietke zaujatosti navyše vyplýva, že namietaní zamestnanci neboli z konania vylúčení, keďže ani z podanej námietky ani z vyjadrenia zamestnancov správcu dane k tejto námietke nevzišli žiadne skutočnosti svedčiace o takom pomere k veci alebo k účastníkovi konania, pre ktorý by bolo možné mať pochybnosť o ich nezaujatosti. Správny súd podotkol, že námietka vznesená žalobcom sa týkala iba procesného postupu namietaných zamestnancov v rámci ústneho pojednávania konaného dňa 26.09.2019.
14. Vyhodnocujúc námietky popísané v bodoch 10. a 12. tohto odôvodnenia poukázal správny súd na účel správneho súdnictva (ochrana subjektívnych práv žalobcov), ako aj judikatúru Najvyššieho súdu SR, v zmysle ktorej rozhodnutie správneho orgánu sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka (R 122/2003).
15. Pokiaľ išlo o námietku žalobcu týkajúcu sa použiteľnosti vyjadrenia zamestnankyne žalobcu Kičákovej pri miestnom zisťovaní v rámci dokazovania, ktorá bola neskôr riadne vypočutá ako svedok, správny súd objasnil, že pokiaľ nebolo preukázané, že v procese miestneho zisťovania bol pri získavaní vyjadrenia zamestnankyne žalobcu porušený zákon (čo nevyplynulo ani zo žaloby ani z administratívneho spisu), je možné dôkaz z miestneho zisťovania - hoc aj neskôr doplnený o výsluch svedka umožňujúci aktívnu prítomnosť žalobcu - považovať za dôkaz zákonný a podrobiť ho riadnemu procesu hodnotenia dôkazov, a to aj vo vzťahu k prípadným rozporom medzi tvrdeniami uvedenými pri miestnom zisťovaní a v rámci svedeckej výpovede. Uzavrel, že je práve vecou hodnotenia dôkazov zo strany správcu dane vysporiadať sa hodnovernosťou tvrdení osoby v prípade rozporov, čo v danom prípade bolo zo strany konajúcich orgánov aj naplnené.
III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného
A/
16. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g), h), zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť správnemu súdu na ďalšie konanie.
17. Kasačný súd na tomto mieste v stručnosti rekapituluje sťažnostné námietky:

- sťažovateľ v úvode kasačnej sťažnosti namieta porušenie práva na spravodlivý proces, z dôvodu, že správny súd nedostatočne odôvodnil napadnutý rozsudok, nedal sťažovateľovi odpovede na otázky súvisiace so žalobnými dôvodmi a námietkami. Rovnako namieta, že správny súd nesprávne posúdil žalobnú námietku týkajúcu sa nedostatočného zistenia skutkového stavu orgánom verejnej správy, a to najmä nevysporiadaním sa s dôkazmi, ktoré vyvracajú tvrdenia žalovaného. Správny súd podľa sťažovateľa zovšeobecnil obsah vykonaných dôkazov v podobe zápisníc o výsluchoch svedkov ničím nepreukázaným tvrdením o neobjektívnosti svedkov;
- správny súd podľa sťažovateľa prevzal závery žalovaného bez vyhodnotenia svedeckých výpovedí, podľa ktorých svedkyne: W., U., I., W. a U. vyvrátili zistenia ohľadom používania funkcie „Hotovosť*“. Naproti tomu sťažovateľ namieta vyjadrenie svedkyne I. W., keď žalovaný vo svojom (pôvodnom) zrušujúcom rozhodnutí sám uviedol, že takéto vyjadrenie zamestnanca sťažovateľa nie je pre rozhodnutie a zistenie skutkového stavu postačujúce pre porušenie § 24 ods. 3 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku. Rovnako namieta, že v predmetnej veci sa nekoná o nároku sťažovateľa na vrátenie odpočtu dane, kde by znášal dôkazné bremeno sťažovateľ, ale naopak, v tomto konaní znáša dôkazné bremeno žalovaný;
- ďalej namieta vyhodnotenie výpovedí svedkov: Y., K. a T., ktoré boli podľa jeho názoru vyhodnotené selektívne a vzhľadom na časovú diskontinuitu nemajú vplyv na skutočnosti, ktoré sa udiali v danom zdaniteľnom období. Podľa sťažovateľa svedkovia vyvrátili tvrdenia správcu dane o existencií nefiškálnej tlačiarne. Nezaznamenali pritom, že by na niektorom z dokladov bolo uvedené „Hotovosť*“ a zároveň popreli, že by takéto doklady vyšli z tlačiarne;
- podotýka, že tvrdenia ohľadom funkcie „Hotovosť*“ mali svedkovia predniesť po ovplyvnení obrázkom, ktorý správca dane vytiahol z „kopy papierov A4“ nachádzajúcich sa na stole počas pojednávania. Zároveň správca dane neuviedol výpovede iných svedkov (W., U., P. L. a P.). Sťažovateľ v tejto súvislosti poukazuje na zápisnice správcu dane a 13 svedeckých výpovedí, z obsahu ktorých má byť vyvrátená existencia nefiškálnej tlačiarne, čo podľa neho vyvracia záver o tlačení dokladov s údajom „Hotovosť*“;
- správnemu súdu sťažovateľ vytýka aj to, že nevenoval pozornosť skutočnosti, že ani jeden zo svedkov nepotvrdil rozdiel medzi reálne prijatou tržbou a uzávierkou vytlačenou z ERP. Je preto podľa neho vylúčené, aby existovala akákoľvek tržba, ktorú žalovaný a správca dane označujú ako nepriznanú;
- správny súd podľa sťažovateľa dôkazy o existencii týchto príjmov nesprávne vyhodnotil, keďže samotná technická expertíza vypracovaná inou zložkou žalovaného nie je podľa právneho názoru samotného žalovaného dostatočným dôkazom na preukázanie existencie „ďalších“ tržieb, ktoré neboli uvedené v daňovom priznaní. Žalovaný na preukázanie tvrdení ohľadom údajného prijímania tržieb neuvádza jediný dôkaz;
- namieta, že správca dane len svojvoľne skonštatoval, že technická expertíza je pre neho dostatočným podkladom na určenie rozdielu dane bez toho, aby kriticky zhodnotil obsah expertízy, pričom samotní zamestnanci FR SR vylúčili, že technická expertíza je dôkazom o existencii prijatia tržby za dotknuté zdaňovacie obdobie. V priebehu daňovej kontroly ani vo vyrubovacom konaní pritom podľa sťažovateľa nebolo preukázané prijatie tržieb na základe dokladov, ktoré správca dane označuje ako „falošné doklady“;
- v závere vytýka správnemu súdu, že vedome prehliadol nedostatky procesných postupov správcu dane pri vykonávaní úkonov v rámci ústnych pojednávaní a tiež prehliadol formálne nedostatky protokolu z daňovej kontroly, a to napriek tomu, že ich sám identifikoval. Zdôraznil, že samotní zamestnanci FR SR ako vypočúvané osoby v závere zápisnice z ústneho pojednávania museli podať námietky proti jej obsahu.

B/
18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti argumentoval v súlade so svojou predchádzajúcou argumentáciou uvedenou vo vyjadrení k žalobe a rozhodnutí žalovaného. Zároveň sa stotožnil s právnym posúdením správneho súdu a navrhol, aby kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto

po predchádzajúcom zverejnení termínu verejne vyhlásil dňa 22. mája 2025 tento rozsudok, ktorým rozhodol spôsobom podľa § 461 SSP.
20. Kľúčovou právnou otázkou, ktorou sa kasačný súd zaoberal v prejednávanej veci bolo, či je dostatočne preukázateľne odôvodnený záver o porušení § 19 ods. 2 zákona o DPH zo strany sťažovateľa tým, že nepriznal DPH z tržieb evidovaných v ERP, ktoré sa do prevádzkovej ani inej fiskálnej pamäte nezaznamenávali, keďže boli tlačené pomocou nefiskálnej tlačiarne s použitím špeciálneho typu platby „Hotovosť*“.
21. Podstatná časť sťažovateľom vytýkaných vád sa týka práve nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku a nedostatočne zisteného skutkového stavu správnym orgánom, pričom úvodná argumentácia obsiahnutá v kasačnej sťažnosti je značne všeobecná. V tomto kontexte kasačný 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, prípadne ak ide o námietku, na ktorú už reagoval správny súd a jeho závery sťažovateľ kvalifikovane nenapáda. Úlohou kasačného súdu je primárne preskúmať zákonnosť postupu a rozsudku správneho súdu, nie v druhom stupni súdnictva preskúmavať postup a rozhodnutia správnych orgánov. Bolo preto úlohou sťažovateľa adresne a čo najpresnejšie pomenúvať nedostatky v konaní a v právnych úvahách správneho súdu.
22. Pokiaľ ide o rozsudok, v ktorom správny súd odkázal (podľa § 140 SSP) na iný rozsudok toho istého správneho súdu v obdobnej veci, a to vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020 zo dňa 5. októbra 2023, postupu takéhoto odkazovania sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nič nevytkol. Kasačný súd preto skúmal kvalitu odôvodnenia napadnutého rozsudku primárne v kontexte odkazovaného rozsudku, keďže právne odôvodnenie v tejto veci obsahuje práve predmetný rozsudok. Kasačný súd vzhľadom na vyššie uvedenú argumentáciu zameral svoj prieskum predovšetkým vo vzťahu ku konkrétne formulovaným námietkam sťažovateľa.
23. Sťažovateľ opakovane namietal nedostatočné zistenie skutkového stavu a jeho následné selektívne vyhodnotenie daňovými orgánmi. Otázke selektívneho prístupu sa venoval správny súd v bodoch 59. až 70. odôvodnenia rozsudku sp. zn. PO-1S/100/2020 zo dňa 5. októbra 2023 správneho súdu. Kasačný súd na tomto mieste pripomína, že úlohou správneho súdu vo vzťahu k dokazovaniu je predovšetkým skúmať a testovať zákonnosť dokazovania realizovaného správnymi orgánmi a ich hodnotenie v rozsahu riadne vznesených námietok a následne môže toto hodnotenie správneho súdu preskúmať kasačný súd. Z hodnotenia svedeckých výpovedí správcom dane a žalovaným je pritom zrejmé, že jednotlivé výpovede neprinášajú konzistentnú odpoveď pre zodpovedanie otázok, ktoré súvisia aj s námietkami obsiahnutými v kasačnej sťažnosti, pričom žalovaný jednotlivé dôkazy posudzoval vo vzájomnej súvislosti a rešpektujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov prijal záver, ktorý je dostatočne odôvodnený. Obdobným spôsobom možno pristúpiť aj k vyhodnoteniu námietky, že na niektoré závery svedeckých výpovedí správne orgány neprihliadali. Kasačný súd pritom žiadny excesívny, nelogický prvok v napadnutých rozhodnutiach neidentifikoval.
24. Sťažovateľ v tomto kontexte poukázal na obsah svedeckých výpovedí, osobitne na skutočnosť, že 13 svedkov malo existenciu nefiškálnej tlačiarne na jeho prevádzke vyvrátiť. Kasačný súd nerozporuje, že niektorí svedkovia uviedli, že sťažovateľ mal disponovať jednou tlačiarňou, resp. že v prevádzke sťažovateľa sa nachádzala jedna tlačiareň, avšak odpovede iných svedkov boli nejednoznačné.
25. Kasačný súd menovite na tomto mieste sumarizuje podstatný obsah výpovedí jednotlivých svedkov. Smerodajným v súdenej veci sú práve tri svedecké výpovede: V., W. a U., keďže jedine tieto použil správca dane ako dôkaz vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu marec 2015 - predmet konania (viď str. 70-74 prvostupňového rozhodnutia). Svedkovia V. a W. sa nevedeli vyjadriť k počtu tlačiarní, ktoré mali byť v prevádzke sťažovateľa, resp. uviedli, že si na to nepamätajú. Rovnako označení svedkovia uviedli, že si nepamätajú, či pri evidovaní tržieb využívali aj funkciu „Hotovosť*“. Svedkyňa U. uviedla, že si myslí, že na prevádzke bola jedna tlačiareň, ale správnosť svojej odpovede nevedela jednoznačne potvrdiť. K evidovaniu tržieb uviedla, že si myslí, že používala iba funkcie „Hotovosť“ a platbu kartou cez terminál, nie funkciu „Hotovosť*“.
26. Akokoľvek teda sťažovateľ v kasačnej sťažnosti brojil proti tomu, že zo svedeckých výpovedí - v celkovom počte 13 - malo jednoznačne vyplynúť, že v jeho prevádzke bola len jedna tlačiareň (čo mal podľa sťažovateľa správny súd pri svojom rozhodovaní údajne odignorovať), nie všetky výpovede boli v tejto veci použité vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu marec 2015 a podľa kasačného súdu je tento záver sťažovateľa naviac nesprávny, keď z ním označených svedeckých výpovedí (relevantných vo vzťahu k tomuto zdaňovaciemu obdobiu) takýto záver ani jednoznačne nevyplýva. Kasačný súd podotýka, že s uvedenou námietkou sa v dostatočnom rozsahu vysporiadal správny súd vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020 - bod 60. rozsudku.

27. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že výpovede svedkov Y., K. a T. sú irelevantné pre ich časovú diskontinuitu, je potrebné uviesť, že v rozhodnom zdaňovacom období títo (ako vyplýva zo str. 69 prvostupňového rozhodnutia) neboli zamestnancami sťažovateľa. Kasačnému súdu preto nie je zrejmá sťažovateľom naznačovaná nerelevantnosť týchto výpovedí.
28. Hoci jedna svedkyňa vyhlásila, že na prevádzke sťažovateľa sa mala nachádzať jedna tlačiareň, 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 posudzovanom zdaňovacom období, čo môže dopadať aj na kredibilitu obsahu príslušných výpovedí, ktorá skutočnosť následne ešte viac opodstatňuje potrebu hodnotenia dôkazov v ich vzájomných súvislostiach. Z odôvodnenia vydaných rozhodnutí je však dostatočne zrejmé, prečo 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. Kasačný súd sa preto nestotožnil s námietkou sťažovateľa ohľadom selektívneho hodnotenia dôkazov.
29. V tomto smere je potrebné uviesť, že kasačný súd nevníma ako sugestívny prístup vedenia výsluchu to, že správca dane poskytol svedkom k nahliadnutiu vo vytlačenej podobe vyobrazenie ERP sťažovateľa. Naopak, tento krok sa javí ako dôvodný nielen vzhľadom na časový úsek odstupu od okolností, o ktorých mali svedkovia vypovedať, ale kasačný súd ho považoval za relevantný napr. aj z dôvodu, že samotný rozdiel medzi položkou „Hotovosť“ a „Hotovosť*“ je v jednom symbole (*), keď svedkom po príslušnom časovom odstupe takýto minimálny rozdiel v rámci ERP ani nemusel byť pri bežnej pamäťovej stope jednotlivca zrejmý. Pritom vecná správnosť vizualizácie ERP, ktorá bola svedkom poskytnutá, nebola zo strany sťažovateľa spochybnená. Svedkom bola 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 potvrdili.
30. V súlade s vyššie naznačenou argumentáciou kasačný súd odkazuje v zmysle § 464 ods. 1 SSP na svoj skôr vydaný rozsudok sp. zn. 4Sfk/25/2024 zo dňa 23. októbra 2024 vo veci rovnakých účastníkov konania s obdobnými skutkovými okolnosťami, identickou právnou otázkou vyhodnocovanou kasačným súdom, ako aj totožným obsahom sťažnostných bodov. Hoci v označenej veci išlo o preskúmavanie rozhodnutia žalovaného o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie august 2015, pri formulovaní záverov o dorubení DPH správca dane vychádzal z rovnakého dokazovania (výsluchov zamestnancov sťažovateľa), ako aj zistení z identického miestneho zisťovania. Senát 2S kasačného súdu stotožňujúc sa so závermi vyslovenými v odôvodnení rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 cituje z neho vybrané (relevantné) časti aplikovateľné i na tu posudzovanú vec, cit.:
„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 [...], 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 N.. U. (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.“
31. Kasačný súd je preto názoru, že ak z technickej expertízy vyplýva, že falošný doklad musel byť vytlačený, keďže sa v systéme uložil celý, a nielen údaje o ňom, potom svedecké výpovede s odstupom niekoľkých rokov nevyvracajú záver prijatý žalovaným, že falošné pokladničné doklady boli vytlačené na nefiškálnom zariadení. Dotknuté výpovede totiž nie sú jednoznačným dôkazom toho, že v prevádzke

sťažovateľa bola len jedna (fiškálna) tlačiareň. Podstatným dôkazom toho, že sa falošné pokladničné doklady prostredníctvom ERP systému sťažovateľa tlačili, pritom nie je samotná nefiškálna tlačiareň, ale ERP systém podrobený technickej expertíze, z ktorej jednoznačne vyplýva, že dotknuté doklady museli byť vytlačené. Pre účely daňového konania je preto podstatné mať dostatočne preukázanú najmä samotnú činnosť (tlač falošných pokladničných dokladov), nie nástroj, na ktorom sa tak dialo (nefiškálna tlačiareň), pričom toto je v podmienkach súdenej veci dostatočne preukázané. Za všetkých vyššie uvedených okolností potom aj uvedenú námietku vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.
32. Ďalej sťažovateľ namietal záver správnych orgánov a správneho súdu, že z jeho strany došlo k poskytnutiu zdaniteľných plnení, za ktoré mal získať tržby ustálené orgánmi verejnej správy ako tržby na základe falošných pokladničných dokladov. Tu senát 2S kasačného súdu opätovne poukazuje na vybrané závery kasačného súdu prijaté v rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 zo dňa 23. októbra 2024 aplikovateľné i na tu posudzovanú vec, cit.:
„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.
135. V kontexte predmetnej námietky nie je tiež možné opomenúť, že všetci svedkovia za rôzne zdaňovacie obdobia [...] 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 [...], 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[...], uviedli, že tržby odovzdávali nie podľa dennej uzávierky, ale podľa stavu svojho používateľského konta, na ktorom boli zaevidované tržby pri použití Hotovosť aj Hotovosť*. [...]Svedkyňa T. 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 U. 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*.“
33. Kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s vyššie uvedenou argumentáciou. Správca dane a žalovaný na základe zisteného skutkového stavu veci dostatočne odôvodnili prijatý záver, že falošné pokladničné doklady nachádzajúce sa v internej pamäti systému boli reálne vytlačené a že na základe nich prijímal sťažovateľ peňažné plnenia.
34. Vo vzťahu k použiteľnosti vysvetlenia I. W. na miestnom zisťovaní zo dňa 23. októbra 2017, kasačný súd uvádza, že na túto námietku správny súd reagoval v rozsudku vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020 v bode 61. Ak totiž žalovaný v skoršom odvolacom konaní vo veci vyslovil názor, že samotná výpoveď I. W. z miestneho zisťovania je pre riadne zistenie skutkového stavu nepostačujúca, neznamená to, že táto jej výpoveď, spolu s ďalšími (doplnenými) dôkazmi nie je relevantná a že sa na ňu nemohlo prihliadať v rámci ďalšieho konania vo veci. 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.).Toto bolo reparované práve tým, že sa tento podklad doplnil o ďalší, a to o svedeckú výpoveď I. W., keď na jej výsluchu ako svedkyne jej sťažovateľ mohol klásť otázky. Závery z miestneho zisťovania zo dňa 23. októbra 2017 sú však naďalej relevantné. Z predmetného vyjadrenia je navyše zrejmé, že svedkyňa potvrdila aj používanie funkcie „Hotovosť*“. Kasačný súd preto dospel k záveru, že orgány verejnej správy nepochybili, ak z vyjadrenia I. W. vychádzali.
35. Pokiaľ sťažovateľ namietal procesné pochybenie správcu dane spočívajúce v tom, že protokol o daňovej kontrole neobsahuje sídlo správcu dane, avšak správny súd vyhodnotil, že nejde o taký nedostatok, ktorý by poškodil sťažovateľa na jeho právach, kasačný súd hodnotí vysporiadanie sa s uvedenou námietkou ako plne dostačujúce a primerane v tejto súvislosti odkazuje na body 72-73 rozsudku vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020. Sťažovateľ pritom ani v kasačnej sťažnosti túto argumentáciu správneho súdu relevantne nenapadol a nepreukázal, prečo by malo neuvedenie sídla správcu dane

v protokole dopad na subjektívne práva sťažovateľa. Túto námietku preto rovnako vyhodnotil ako nedôvodnú.
36. Vo vzťahu k argumentácii sťažovateľa, že aj samotní zamestnanci colného úradu (ako osoby, ktoré vypracovali technickú expertízu) museli namietať svoj výsluch, kasačný súd uvádza, 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. Táto námietka colníkov pritom nie je námietkou, ktorá by dopadala na subjektívne práva sťažovateľa, keďže odpovede na dotknuté otázky v rámci rozhodovania správnych orgánov použité neboli. Napokon je potrebné dodať, že následne bol výsluch colníkov realizovaný osobitne.
37. 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 aj na skutočnosť, že zo zápisnice č. 102328013/2019 zo dňa 09.10.2019 (výsluch: X.. L.. Y. U.) a zápisnice č. 102328092/2019 zo dňa 09.10.2019 (výsluch: N.. B.. T. P.) 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 mohol byť vnímaný ako postup porušujúci subjektívne práva sťažovateľa. Zamestnanci správcu dane len zapisovali otázky položené zástupcom sťažovateľa a nadväzujúce odpovede vypočúvaných colníkov.
38. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku. Zároveň záverom pre väčšiu prehľadnosť záverov prijatých v tu posudzovanej veci odkazuje na (na danú vec aplikovateľné) zhrnutie kasačného súdu formulované v bode 148. rozhodnutia vo veci sp. zn. 4Sfk/25/2024, cit.:
„148. Kasačný súd záverom konštatuje, že skutkové zistenia orgánov verejnej správy považuje za správne. V hodnotení vykonaných dôkazov zo strany správcu dane, resp. žalovaného neidentifikoval najvyšší správny súd žiadne také pochybenie, nelogickosť, účelovosť alebo opomenutia, ktoré by dopadali na ich vecnú správnosť, resp. zákonnosť. Následne potom nekonal nezákonne ani správny súd, ak tieto hodnotenia a závery orgánov verejnej správy akceptoval. Technická expertíza nepochybne potvrdila, že sťažovateľ systém ERP používal aj na tvorbu falošných pokladničných dokladov v režime Hotovosť*. Skutočnosť, že funkcionalitu Hotovosť* sťažovateľ vo svojom systéme mal, potvrdzuje technická expertíza a aj svedecké výpovede potvrdzujúce vizuál displeja systému používaného sťažovateľom. Tieto výpovede tiež potvrdili alebo aspoň nevylúčili používanie funkcie Hotovosť*. Dôkazom toho, že funkcionalita Hotovosť* používaná bola je to, že v systéme boli zistené kompletné vyobrazenia týchto falošných pokladničných dokladov, čo podľa súvisiaceho odborného záveru znamená, že tieto doklady museli byť vytlačené. I keď priamymi dôkazmi nebolo preukázané, že by sa v prevádzke sťažovateľa v auguste 2015 [v tu posudzovanej veci v marci 2015], fyzicky nachádzala nefiskálna tlačiareň, dôkazom toho, že predmetné doklady museli byť vytlačené je už samotný záver odborníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu a N.. U. (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 [v tu posudzovanej veci marec 2015], ktorý je relevantným zdaňovacím obdobím pre účely tohto súdneho konania. Predmetné doklady bolo pritom možné jednoznačne identifikovať kvôli príznaku (*) a takto určiť aj rozdiel v tržbách, ktoré neboli zo strany sťažovateľa (pre účely jeho daňových povinností) priznané. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ nevytýkal, že by táto suma bola orgánmi verejnej správy nesprávne kvantifikovaná (skôr vznesená námietka celej tabuľky spočívala na iných právnych skutočnostiach - jej exporte zo systému - nie na nesprávnej kvantifikácii sumy, resp. konkrétnych položiek). To, že doklady vytlačené cez funkcionalitu Hotovosť* neboli zaznamenávané do fiskálnej pamäte (a teda neboli predmetom zdaňovania) opäť preukázala samotná technická expertíza, a to aj v spojení s kontrolnými nákupmi realizovanými colníkmi dňa 23.10.2017 a nadväzujúcimi závermi miestneho zisťovania z tohto dňa. Ak podľa sťažovateľa nebolo preukázané, že za takto vystavené doklady reálne utŕžil peňažné prostriedky (t. j. mal tržbu), ktorú nepriznal, ani s týmto záverom kasačný súd nesúhlasí. Svedkovia v rámci svojich výpovedí potvrdili, že každý doklad, ktorý vytlačili, odovzdávali zákazníkom a následne od nich prijímali súvisiace peňažné plnenia. Ak teda bolo v konaní preukázané, že takéto doklady (Hotovosť*) vytlačené boli (keďže sa našli v pamäti systému ako vyobrazenia kompletného dokladu, nielen údaje o nich a ich používanie funkcie Hotovosť* nevyvrátili ani samotní svedkovia), potom vyhlásenie zamestnancov, že každý doklad zákazníkovi odovzdávali a že za každý doklad prijímali platbu, nepochybne zahŕňa aj

doklady vystavené v režime Hotovosť* (falošné pokladničné doklady). Nedá sa v tejto súvislosti neuviesť, že falošné pokladničné doklady boli z grafického hľadiska takmer identické s reálnymi (zákonnými) pokladničnými dokladmi, bol na nich použitý mierne modifikovaný font, obsahovali ochranný znak MF SR a pod. Kontrolné nákupy zo dňa 23.10.2017 preukázali, akým spôsobom bola táto aktivita sťažovateľom realizovaná a i keď tieto kontrolné nákupy nie sú priamym dôkazom vo vzťahu k augustu 2015 [v tu posudzovanej veci vo vzťahu k mesiacu mesiac 2015], ich výsledky sú relevantné napr. v tom zmysle, že priamym zisťovaním v prevádzke sťažovateľa bolo identifikované, akým spôsobom fungovala funkcionalita Hotovosť* v ERP sťažovateľa, keď vzhľadom na rovnaké technické atribúty a zistenia vzťahujúce sa k tomuto systému, tieto sú relevantné aj vo vzťahu k augustu 2015 (relevantný časový úsek en bloc 30.06.2008 - 23.10.2017 - k tomu pozri tento rozsudok vyššie) a pod. (...) Podľa kasačného súdu, dôkazy, ktoré správne orgány vo veci vykonali, ich závery dostatočne preukazujú. Naopak, sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní neprodukoval žiadne také dôkazy, ktoré by podozrenia/pochybnosti správcu dane o tom, že tržby získané na základe dokladov Hotovosť* (...) naozaj nemal, resp. že tieto plnenia prijal tak, že ich nezdanil, keďže obišli fiskálny systém ERP. Tu je potrebné doplniť, že vyrubovacie konanie nie je trestným konaním, správca dane nepreukazuje sťažovateľovi vinu, neukladá mu sankciu a pod., a preto je legitímne a v súlade so zákonom, aby v prípade, keď správca dane dostatočne spochybnil pravdivosť, úplnosť, resp. správnosť dokladov daňového subjektu (sťažovateľa) použitých pre účely správneho určenia daňovej povinnosti, resp. nadväzujúcej daňovej kontroly, aby tieto pochybnosti daňový subjekt kvalifikovane vyvrátil, čo sa však v súdenej veci nestalo (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.“

39. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd sťažovateľovi (žalobcovi) náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevzhliadol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

40. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.