

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sfk/62/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200778
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 09. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:8020200778.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobcu (sťažovateľa): Jozef Lopuch - Club Hotel OLYMPIA, IČO: 14 285 410, s miestom podnikania Partizánska 684/80, 058 01 Poprad, právne zastúpeného: JUDr. Marek Radačovský, advokát, so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101555131/2020 z 8. októbra 2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-1S/93/2020-297 z 25. júla 2024, takto

rozhodol:

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

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 100341879/2020 zo 4. februára 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 3.327,79 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2016. Uvedené prvostupňové rozhodnutie bolo v poradí druhým rozhodnutím správcu dane, keď jeho predchádzajúce rozhodnutie č. 100334363/2019 z 30. januára 2019 bolo rozhodnutím žalovaného č. 101253487/2019 z 24. mája 2019 zrušené z dôvodu identifikovanej potreby doplnenia dokazovania.

2. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí skonštatoval, že daňovou kontrolou a na základe technickej expertízy elektronickej registračnej pokladnice č. 3449/2018 z 3. januára 2018 zistil porušenie § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) tým, že žalobca nepriznal daň z pridanej hodnoty z tržieb evidovaných v elektronickej registračnej pokladnici, ktoré sa do prevádzkovej ani do fiškálnej pamäte neukladali/nezaznamenávali, nakoľko boli tlačené prostredníctvom pripojenej nefiškálnej tlačiarne s použitím špeciálneho typu platby „Hotovost**“.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 101555131/2020 z 8. októbra 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

4. Podľa žalovaného správcu dane po vrátení veci na ďalšie konanie vo vyrubovacom konaní dokazovanie doplnil v súlade s pokynmi nadriadeného orgánu. Vypočul zamestnancov žalobcu, ktorí používali na evidenciu tržieb elektronickejšiu registračnú pokladnicu v kontrolovanom zdaňovacom období, zástupcu dodávateľa systému Asseco BLUEGASTRO a vykonal ústne pojednávanie so zamestnancami Colného úradu Bratislava. Na všetkých ústnych pojednávaniach sa za žalobcu zúčastnil jeho splnomocnený zástupca, ktorý voči vykonanému vypočúvaniu svedkov podal námietku zákonnosti

výsluchu s odôvodnením, že daňový subjekt tieto dôkazy nenavrhol vykonať. Svoju námietku podporil poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“ alebo „NS SR“) sp. zn. 4Sžf/10/2016 z 3. októbra 2017, ako aj na rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3S/46/2016 z 19. decembra 2017, podľa ktorých vo vyrubovacom konaní nie je možné vykonávať nové dokazovanie, ak ho správca dane mohol vykonať v rámci daňovej kontroly. K uvedenému žalovaný skonštatoval, že citované rozhodnutia nemožno v tomto prípade použiť, pretože sa týkajú skutkovo rozdielnych prípadov. Záverom žalovaný sumarizoval, že správca dane postupoval správne, keď sa v súlade so zásadami daňového konania a v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku riadil právnym názorom odvolacieho orgánu.

II. Konanie na správnom súde a jeho rozhodnutie

5. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, ktorú Správny súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. PO-1S/93/2020-297 z 25. júla 2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zamietol.

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

7. V úvode argumentácie odkazovaného rozsudku, s ktorým sa v celom rozsahu správny súd stotožnil, sa správny súd zaoberal žalobnou námietkou nezákonnosti dôkazov vykonaných vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia správcu dane, pričom upriamil pozornosť predovšetkým na dôkaznú relevanciu vypočutých svedkov. 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. O dôkazy získané v rozpore so zákonom by podľa správneho súdu mohlo ísť v prípade, ak by išlo 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.

8. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) sp. zn. 1Sžfk/10/2020 z 24. februára 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 štádiu daňovej kontroly. Skutková okolnosť týkajúca sa funkcie Hotovosť*, ktorá umožňovala tlač dokladov vyvolávajúcich riziko zámieny s riadnym pokladničným dokladom súbežne s využitím tejto funkcie žalobcom na vydanie takéhoto dokladu pri realizovaní zdaniteľného obchodu, bola formulovaná a podopretá zákonným dôkazom vo forme expertíz registračnej pokladnice a vykonaním kontrolného nákupu na prevádzke žalobcu. Podľa správneho súdu dôkazy vykonané vo vyrubovacom konaní podstatným spôsobom skutkové okolnosti daňovej veci nemenili ani nedopĺňali, pričom zo strany daňových orgánov nedošlo k takému porušeniu procesných práv, ktoré by dokazovanie zaťažilo vadou nezákonnosti, a preto správny súd považoval dôkazy za zákonné.

9. 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 využitie dôkazných informácií v neprospech daňového subjektu prichádza do úvahy 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 názor správny súd oprel o už citovaný rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2020 z 24. februára 2022. Keďže žalobca nenamietal porušenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku a nebol zistený výskyt iných procesných väd počas daňovej kontroly, mal správny súd 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. Správny súd preto skonštatoval nedôvodnosť námietky nepoužiteľnosti dôkazov vykonaných až vo vyrubovacom konaní.

10. K tvrdeniu žalobcu, že v celom dokazovaní vedenom správcom dane nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukázal, že akýkoľvek doklad, na ktorý žalovaný v napadnutom rozhodnutí poukazuje, bol v kontrolovanom zdaňovacom období aj vyťačený, správny súd zdôraznil, že je potrebné vykonané dôkazy hodnotiť vo vzájomných súvislostiach ako ucelenú reťaz vzájomne sa doplňujúcich zistení. Odkázal na vykonanú expertízu, vyhodnotiac ju ako zákonný dôkaz. Táto jednoznačne potvrdila tlač falošných pokladničných dokladov prostredníctvom funkcie Hotovosť* cez nefiškálnu tlačiareň, ktorej existenciu žalobca popiera.

11. V nadväznosti na uvedené správny súd ako nedôvodné vyhodnotil aj námietky žalobcu viažuce sa k technickej expertíze vykonanej 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, oddelenie certifikácie a forenznej analýzy, ktorý je ako jediný štátny orgán oprávnený vykonávať technické expertízy ERP na základe § 17a ods. 2 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a ustanovenia § 10 písmeno c) zákona č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

12. 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 pripomenul, 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 9. októbra 2019, vyplýva, že tieto sa týkali iba procesného postupu namietaných zamestnancov v rámci ústneho pojednávania konaného dňa 26. septembra 2019. O týchto námietkach - ako to vyplýva z administratívneho spisu, ako aj z vyjadrenia žalobcu - bolo rozhodnuté rozhodnutiami z 10. októbra 2019 č. 102342111/2019, z 9. októbra 2019 č. 102342148/2019 a z 9. októbra 2019 č. 102342198/2019. Správny súd v tomto kontexte poukázal na tú skutočnosť, že žalobca správnosť uvedených záverov o nevytlúčení zamestnancov žalobcu v správnej žalobe nerozporoval a taktiež - na rozdiel od výsluchov jeho zamestnancov - nerozporoval zákonnosť týchto procesných úkonov, keďže vykonanie výsluchu zamestnancov Colného úradu Bratislava sám navrhol.

13. K argumentácii 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.

14. Rovnako sa správny súd nestotožnil s tvrdením žalobcu ohľadom nezákonnosti viažucej sa k orgánu verejnej správy, ktorý vo veci konal a rozhodoval (správca dane). Správny súd bol toho názoru, že z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že správne konanie vo veci žalobcu bolo vedené pobočkou Daňového úradu Prešov, konkrétne pobočkou Poprad, ktorá v zmysle § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov - v znení účinnom do 30. júna 2019, patrila do územnej pôsobnosti Daňového úradu Prešov a bola riadnou organizačnou zložkou tohto správcu dane. Uvedenie adresy sídla oprávnene konajúcej pobočky a zároveň neuvedenie adresy sídla správcu dane je možné vnímať ako postup síce nezodpovedajúci doslovnému zneniu § 47 písm. a) Daňového poriadku, avšak nemajúci v danom prípade žiaden negatívny dopad na subjektívne práva žalobcu.

15. Vychádzajúc zo všetkých vyššie uvedených dôvodov, správny súd žalobu žalobcu vo veci rozhodnutí orgánov verejnej správy týkajúcich sa vyrubenia rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty zamietol.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

16. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) 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.

17. Sťažovateľ namietal nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku, konkrétne absenciu odpovede na zásadné otázky súvisiace s predmetom konania. Napadnutý rozsudok obsahuje množstvo všeobecných konštatácií a citácií bez toho, aby vyplývala súvislosť s predmetom konania.

18. Správny súd nesprávne posúdil námietku nedostatočného zistenia skutkového stavu veci, keď dospel k nesprávnejmu záveru, že orgány verejnej správy vyhodnotili dôkazy zákonne. Žalovaný pritom dôkazy hodnotil selektívne. Správny súd zovšeobecnil obsah výsluchov svedkov bez komplexného posúdenia ich obsahu jednotlivo ako aj vo vzájomnej súvislosti. S predmetnou námietkou sťažovateľa sa pritom správny súd mal vysporiadať len v jednom bode napadnutého rozsudku. Navyiac mal len nekriticky prevziať závery orgánov verejnej správy, bez reflexie na existenciu dôkazov, ktoré potvrdzujú tvrdenia sťažovateľa a vyvracajú tvrdenia žalovaného.

19. Sťažovateľ poukázal na výpovede svedkýň O., X., D., O. a X.. Tieto svedkyne mali podľa sťažovateľa pri výsluchoch u správcu dane vypovedať, aké funkcie používali pri evidencii tržieb v rámci elektronickej registračnej pokladnice, pričom ani jedna z nich neuviedla, že používala funkciu Hotovosť*. Uvádžali iné funkcie, a to „Hotovosť“, „Platobná karta“, „Terminál“, „Stravné lístky“, „Kreditná karta“ a „Calio karta“. Podľa sťažovateľa tieto výpovede predstavujú priamy dôkaz o tom, že závery žalovaného v napadnutom rozhodnutí sú len ničím nepodložené domnienky a tvrdenia.

20. V súvislosti s vykonanými dôkazmi poukázal sťažovateľ na to, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí odvoláva na vyjadrenie svedkyne O. zo zápisnice z miestneho zisťovania z 23. októbra 2017, avšak súčasne v rozhodnutí, ktorým zrušil prvé rozhodnutie správcu dane, sám uviedol, že toto vyhlásenie nie je postačujúce pre záver v kontexte § 24 ods. 3 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku. Sťažovateľ žalovanému vytkol, že v rámci nového konania vo veci (predmet súdneho prieskumu) sa od svojho skoršieho názoru odklonil, t. j. z predmetného vyjadrenia napriek tomu vychádzal, hoci sám skôr uviedol, že toto vyhlásenie nie je pre potreby daňového konania postačujúce.

21. Sťažovateľ v ďalšom žalovanému vytkol jeho záver, že ani jeden zo svedkov sa jednoznačne nevyjadril, že funkciu Hotovosť* nepoužíval, čo malo žalovanému stačiť pre záver, že žalobca túto funkciu používal a že na základe takýchto dokladov došlo k zdaniteľnému plneniu. Namietol, 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.

22. V tejto súvislosti namietol, že aj výpovede svedkov U., C. a P. boli vyhodnotené selektívne a že orgány verejnej správy z nich prevzali len tvrdenia, ktoré sa im „hodili“. Títo svedkovia nepotvrdili, resp. vyvrátili existenciu tzv. nefiškálny tlačiarne u žalobcu, nepotvrdili, že by tzv. „falošný“ doklad (Hotovosť*) bol z tlačiarne vytlačený, resp. popreli, že by takýto doklad bol zákazníčkovi vydaný, príp. sa k tomu nevedeli vyjadriť. Navyiac, sťažovateľ spochybňuje ich výpoveď aj vzhľadom na „časovú diskontinuitu“.

23. Výpovede svedkov O., X., Q. F. a Q. správca dane podľa sťažovateľa „bezodôvodne a svojvoľne neuviedol“, keď tieto osoby mali údajne tvrdenia správcu dane vyvrátiť. Poukazuje pritom na to, že ak orgán verejnej správy vychádzal z výpovede svedkov U., C. a P., mal vo vzájomnej súvislosti hodnotiť aj svedecké výpovede svedkov F., O., O., X., Q. F. a Q., čo však neurobil. Sťažovateľ má za to, že sa jedná o pochybenie v podobe selektívneho hodnotenia dôkazov, opomenutia ich hodnotenia jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach, resp. o úplne nesprávnu interpretáciu svedeckých výpovedí a ich „vytrhnutie z kontextu“. Nesprávnosť právneho posúdenia veci potom v zmysle vyššie uvedeného má podľa sťažovateľa spočívať v tom, že správny súd akceptoval postup žalovaného, ktorý si selektívne vybral tie dôkazy zo všetkých vykonaných, ktoré sa mu hodili pre potreby potvrdenia záverov správcu dane, a to bez kritického vyhodnotenia ostatných vykonaných dôkazov vo vzájomnej súvislosti.

24. Ako nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom namietal sťažovateľ aj to, že záver žalovaného vo veci existencie nefiškálny tlačiarne u žalobcu v priebehu roka 2017 vyhodnotil ako správny, resp. relevantný aj v podmienkach súdnej veci. Správny súd pritom údajne vôbec nevzal do úvahy pri posudzovaní tejto otázky obsah administratívneho spisu. Sťažovateľ poukázal na 13 výpovedí, z ktorých má vyplývať, že nefiškálna tlačiareň v rozhodnom čase u žalobcu nebola. Pripomenul, že navrhol správnejmu súdu vykonať zápisnice z výsluchu týchto svedkov, avšak napadnutý rozsudok sa s týmto jeho návrhom vôbec nevysporiadal. Podľa sťažovateľa potom platí, že ak predmetné výpovede fakticky vylučujú existenciu tzv. nefiškálny tlačiarne u žalobcu, je vylúčené aj to, aby sa tlačili doklady „Hotovosť*“, keďže na to nebol k dispozícii spôsobilý nástroj. Tu potom správnejmu súdu vytkol, že dospel k záveru, že takáto nefiškálna tlačiareň u žalobcu bola (ako jediný logický záver z vykonaných dôkazov), pričom však tento záver je v rozpore so špecifikovanými 13 svedeckými výpoveďami. Doplnil, že existencia takejto tlačiarne bola zistená pri miestnom zisťovaní v roku 2017, čo však nemá žiadnu relevanciu s poukazom na zdaňovacie obdobie, za ktoré bolo vydané napadnuté rozhodnutie žalovaného (máj 2016 - pozn. kasačného súdu).

25. Správnejmu súdu sťažovateľ vytkol aj to, že sa nevenoval ani tomu, že ani jeden zo svedkov nepotvrdil rozdiel medzi reálne prijatou tržbou a uzávierkou vytlačenou z elektronickej registračnej pokladnice.

Namieta, že ak ani jeden zo zamestnancov nezaznamenal rozdiel medzi riadne prijatou tržbou a dennou uzávierkou z elektronickej registračnej pokladnice, je úplne vylúčené, aby existovala akákoľvek tržba, ktorú žalovaný a správca dane označujú ako nepriznaná.

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

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

28. Sťažovateľ odmieta, že by porušil ustanovenia zákona o DPH a zopakoval, že nebol produkovaný žiadny dôkaz, ktorý by preukazoval, že by bol vytlačený jediný doklad, od akých odvíja svoje závery žalovaný, resp. správca dane. Má za to, že ak správca dane chcel zvýšiť daňovému subjektu zdaniteľné príjmy v určitej výške, musí mať aj dôkazy o existencii týchto príjmov. Namieta, že takéto dôkazy orgány verejnej správy nemajú, keďže technická expertíza vypracovaná inou zložkou žalovaného nie je podľa sťažovateľa dostatočným dôkazom na preukázanie existencie ďalších tržieb, ktoré neboli uvedené v daňovom priznaní. Sťažovateľ tvrdí, že správca dane musí v konaní preukázať existenciu tržby, pričom v tomto konaní sa tak nestalo. Žalovaný sa v podstate mal obmedziť na konštatovanie o tom, že pri elektronickej registračnej pokladnici by musel byť inštalovaný kamerový systém, ktorý však inštalovaný nebol, a preto žalovaný ani správca dane nevedeli preukázať existenciu prijatia tržieb. Ak orgány verejnej správy nevedeli zabezpečiť jediný dôkaz o reálnom prijatí tržieb, podľa sťažovateľa nie je možné určiť rozdiel dane.

29. Správne mu súdu v ďalšom sťažovateľ vytyka, že dospel k záveru o tom, že skutkové okolnosti veci boli dostatočne zistené, pričom však poukázal len na tri svedecké výpovede, ktoré boli navyše v rozpore so zvyšnými svedeckými výpoveďami (v celkovom počte sedem), a to nielen v otázke neexistencie nefiškálnej tlačiarne v prevádzke žalobcu v roku 2017, ale najmä v otázke existencie tržieb na strane žalobcu v dotknutom období. Namieta, že dôkazy, ktoré označil, negujú existenciu ucelenej reťaze dôkazov o údajnom prijatí nepriznaných tržieb. Samotná tabuľka o nefiškálnych dokladoch (súčasť rozhodnutia správcu dane) nepreukazuje, že sa jedná o nepriznanú tržbu. Podľa sťažovateľa potom neexistuje jediný dôkaz o týchto tržbách a predmetné domnienky správcu dane malo vyvrátiť niekoľko svedkov. V tomto kontexte žalovaný uviedol, že reálne prijatie tržieb nie je možné preukázať, pričom správny súd tento záver žalovaného o nemožnosti preukázania reálnosti prijatia tržieb nevyhodnotil.

30. Sťažovateľ poukázal aj na to, že z technickej expertízy vyplýva, že „v internej databáze BLUEGASTRO sa nachádzali nejaké doklady a ich vyobrazenie“, keď následne zdôraznil slovo „interné“ s tým, že sa v žiadnom prípade nejednalo o doklady používané v bežnom obchodnom styku, a preto podľa sťažovateľa za takéto doklady logicky nemohla byť prijatá tržba. Doplnil, že aj svedkovia zamestnanci žalovaného (Q., X.), ako aj G.. X. vylúčili, že technická expertíza je dôkazom o existencii prijatia tržby za dotknuté zdaňovacie obdobie.

31. V závere kasačnej sťažnosti sa sťažovateľ ohradil voči záverom správneho súdu, podľa ktorých v rámci konania orgánov verejnej správy boli identifikované len formálne pochybenia, ktoré neodôvodňovali zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí. Osobitne pritom poukázal na vady týkajúce sa protokolu, v ktorom nebolo uvedené sídlo správcu dane, čo nebolo podľa správneho súdu podstatné pochybenie zo strany orgánov verejnej správy. Doplnil tiež, že podstatným procesným pochybením správcu dane bolo napr. aj vedenie výsluchov v rámci ústneho pojednávania 9. októbra 2019, keď správca dane musel toto ústne pojednávanie ukončiť (výsluch dvoch osôb za vzájomnej prítomnosti, nie osve). Neprípustný postup správcu dane potvrdzuje napr. aj to, že samotní zamestnanci Finančnej správy Slovenskej republiky ako vypočúvané osoby museli v rámci zápisnice podať námietky proti jej obsahu.

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

33. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 21. októbra 2024 uviedol, že zotráva na svojich predchádzajúcej argumentácii, pričom sa stotožnil s právnym posúdením správneho súdu. 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.

34. Žalovaný svoje úvahy podporil odkazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/44/2019 z 10. septembra 2019, bod 32, poukazujúci na relevanciu technickej expertízy vykonanej certifikovaným orgánom: „Je bežným postupom správcu dane postupovať v úzkej súčinnosti s inými štátnymi orgánmi a použiť nimi získané informácie ako dôkazy za účelom správneho vyčíslenia základu dane. Správca dane ani nie je oprávnený vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, nakoľko ide o odbornú otázku vyžadujúcu si odborné posúdenie Colným úradom Bratislava, OCaFA, ktorý je ako jediný štátny orgán oprávnený vykonávať technické expertízy ERP.“

35. Žalovaný uviedol, že nikdy nespochybnil hodnotu dôkazov z miestneho zisťovania z 23. októbra 2017, t. j. že boli vytlačené doklady označené ako Hotovost* a že následne na základe týchto dokladov zamestnanci sťažovateľa prijali tržby. Uviedol, že vyjadrenie D. O. a výpoveď svedkyne X. z 22. augusta 2019, ktoré boli tiež prítomné na miestnom zisťovaní 23. októbra 2017, považuje za irelevantné, ba priam sporné, nakoľko obe svedkyne v deň miestneho zisťovania použili funkcionality Hotovost*. 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 D. O. 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 G.. F. X.. 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.

36. K námietkam sťažovateľa týkajúcim sa prijímania tržieb, tlače pokladničných dokladov v režime „Hotovost*“, používania nefiškálnej tlačiarne, výpovede svedkov, resp. časového odstupu a irelevantnosti miestneho zisťovania z 23. októbra 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 G.. X.).

37. Žalovaný sa vyjadril voči pokusom sťažovateľa redukovat' význam miestneho zisťovania zo dňa 23. októbra 2017 tak, že uviedol, že pri tomto miestnom zisťovaní obsluha žalobcu vydala zákazníkovi (colníkovi) falošný doklad (Hotovost*) 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 roku 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 Hotovost*.

38. Žalovaný ďalej odkázal na závery technického zisťovania spočívajúce v tom, že originály falošných dokladov (Hotovost*) nemohli byť vytlačené cez fiškálnu tlačiareň, keďže doklady s označením Hotovost* 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 Hotovost*, 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.

39. Žalovaný uviedol, že za zdaňovacie obdobie máj 2016 boli nájdené pravé doklady (669 kusov), ako aj falošné doklady (1 623 ks), ktoré mali simulovať fiškálne doklady, a ktoré boli vytlačené cez nefiškálne zariadenie. Odmietá námietku nedostatočnému zistenia skutkových okolností veci, keď doplnil, že pri takom množstve dokladov nie je možné, aby sa ku každému dokladu uskutočnilo detailné zisťovanie, ako

sa uskutočnilo 23. októbra 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.

40. 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 funkcionálnu, 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.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

41. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

42. 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 fiškálnej pamäte nezaznamenávali, keďže boli tlačené pomocou nefiškálnej tlačiarne s použitím špeciálneho typu platby Hotovosť*.

43. Podstatná časť sťažovateľom vytýkaných vád sa týka práve nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku a nedostatočne zisteného skutkového stavu, 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 správneho súdnictva preskúmať postup a rozhodnutia správnych orgánov. Bolo preto úlohou sťažovateľa adresne a čo najpresnejšie pomenúvať nedostatky v konaní a v právnych úvahách správneho súdu.

44. Pokiaľ ide o rozsudok, v ktorom správny súd odkázal (podľa § 140 SSP) na iný rozsudok toho istého správneho súdu - sp. zn. PO-1S/100/2020 z 5. októbra 2023, kasačný súd vychádzal z toho, že argumentačnému prístupu spočívajúcemu v odkazovaní na iný skôr vyhlásený rozsudok sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nič nevytkol. Kasačný súd preto skúmal kvalitu odôvodnenia napadnutého rozsudku primárne v kontexte odkazovaného rozsudku, keďže skutočné 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.

45. 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 odkazovaného rozsudku. 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 ani nelogický prvok v napadnutých rozhodnutiach neidentifikoval.

46. 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. Kasačný súd menovite na tomto mieste sumarizuje podstatný obsah výpovedí jednotlivých svedkov O., U., X., F. a P., keďže tieto použil správca dane ako dôkaz vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu, ktoré je predmetom tohto konania - máj 2016. Svedkyňa O. uviedla, že si myslí, že bola jedna tlačiareň, ale správnosť svojej odpovede nevedela jednoznačne potvrdiť, keďže v rozhodnom čase pracovala vo viacerých zamestnaniach. Svedok U. uviedol, že na prevádzke bola jedna tlačiareň, ale zároveň

deklaroval používanie oboch funkcií Hotovosť. Svedkyne X., F. a P. v rámci svojich výpovedí uviedli, že na prevádzke sa mala nachádzať jedna tlačiareň, pokiaľ si dobre pamätajú.

47. 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 máj 2016 a podľa kasačného súdu je tento záver sťažovateľa navyše nesprávny, keď z ním označených svedeckých výpovedí (relevantných vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu máj 2016) 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, a to v bode 60. rozsudku.

48. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že výpovede svedkov U., C. a P. sú irelevantné pre ich časovú diskontinuitu, je potrebné uviesť, že v rozhodnom zdaňovacom období boli z uvedených troch svedkov zamestnancami sťažovateľa len U. a P., pričom z obsahu výpovedí kasačný súd zistil, že funkcia Hotovosť* bola týmito zamestnancami, a zrejme aj ďalšími, používaná. Kasačnému súdu preto nie je zrejme sťažovateľom naznačovaná nerelevantnosť týchto výpovedí, keďže bližšie uvedenú námietku sťažovateľ nešpecifikuje. Zároveň kasačný súd dodáva, že nie je pravdou, že okrem týchto svedkov neboli ďalšie svedecké výpovede použité (pozri bod 46. tohto rozsudku).

49. Hoci dvaja svedkovia vyhlásili, 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 3 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.

50. 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 odstup 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 zrejmy. Pritom vecná správnosť vizualizácie ERP, ktorá bola svedkom poskytnutá, nebola zo strany sťažovateľa spochybnená. Svedkom bola skôr, ako sa vyjadrili k samotnej otázke, daná možnosť vyjadriť sa k tomu, či predložená vizualizácia zodpovedá elektronickej registračnej pokladnici sťažovateľa, na ktorej pracovali, pričom svedkovia túto skutočnosť potvrdili.

51. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

52. Kasačný súd zo svojej úradnej činnosti zistil, že predmetom jeho právneho posúdenia v iných konaniach už boli obdobné veci sťažovateľa s totožne nastolenými právnymi otázkami, ku ktorým kasačný súd vyslovil svoje právne názory napr. v rozsudkoch sp. zn. 2Sfk/13/2024 z 22. mája 2025 (zdaňovacie obdobie marec 2015), sp. zn. 5Sfk/14/2024 z 30. apríla 2025 (zdaňovacie obdobie jún 2015), sp. zn. 2Sfk/15/2025 z 25. júna 2025 (zdaňovacie obdobie júl 2015), sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024 (zdaňovacie obdobie august 2015), sp. zn. 5Sfk/17/2024 z 30. apríla 2025 (zdaňovacie obdobie október 2015), sp. zn. 2Sfk/10/2024 z 30. apríla 2025 (zdaňovacie obdobie jún 2016).

53. Nadväzujúc na už uvedenú argumentáciu (body 42. až 50. tohto rozsudku) kasačný súd v ďalšom odkazuje v zmysle § 464 ods. 1 SSP na rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/25/2024 zo dňa 23. októbra 2024. Hoci v označenej veci išlo o preskúmvanie rozhodnutia žalovaného o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie august 2015, pri formulovaní záverov správca dane vychádzal z rovnakého dokazovania (výsluchov zamestnancov sťažovateľa), ako aj zistení z identického miestneho zisťovania. Pre argumentačnú korektnosť treba pripomenúť, že pokiaľ sa v citovanom texte poukazuje na zdaňovacie obdobie august 2015, tam uvedené závery platia aj pre zdaňovacie obdobie máj 2016. Senát 8S kasačného súdu, stotožňujúc sa so závermi vyslovenými v odôvodnení rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 zo dňa 23. októbra 2024, cituje z neho nasledovné vybrané (relevantné) časti plne aplikovateľné na práve posudzovanú vec:

„124. Technickou expertízou bolo zistené, že doklady v režime Hotovosť* boli cez ERP generované minimálne od r. 2008 (30.06.2008) do 23.10.2017 (miestne zisťovanie u sťažovateľa). Identifikovaný

spôsob činnosti sťažovateľa bol vymedzený tak, že pri tlači dokladov cez BLUEGASTRO bol pravý pokladničný doklad vytlačený z fiskálnej tlačiarne a bol započítaný do obrátov evidovaných vo fiskálnej tlačiarňi. Pri tlači falošného pokladničného dokladu bol tento vytlačený cez nefiskálnu tlačiareň a nebol započítaný do obrátov evidovaných vo fiskálnej tlačiarňi. Z technickej expertízy tiež vyplynulo, že všetky falošné pokladničné doklady sa tlačili práve cez nefiskálnu tlačiareň (predmet č. 2). Systém BLUEGASTRO vytvára a tlačí interné uzávierky (cez fiskálnu tlačiareň), pričom na týchto uzávierkach sú presne definované typy platby - vrátane tých, ktoré označujú falošné doklady. Systém BLUEGASTRO ďalej presne zaznamenáva, aké doklady sa vytlačili, pričom pri týchto dokladoch ukladá príznak, či ide o pravý alebo falošný pokladničný doklad, keď pri tlači falošných pokladničných dokladov zasiela do nefiskálnej tlačiarne celý obsah dokladu - vrátane príkazu na tlač falošnej ochrannéj známky MF SR s cieľom, aby obsahoval všetky znaky pokladničného dokladu podľa § 8 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. 125. Z technickej expertízy tiež vyplýva, že systém BLUEGASTRO využíva relačnú databázu ORACLE, ktorá obsahuje archív vykonaných transakcií. Údaje databázy boli pre účely daňovej kontroly sťažovateľa vyexportované a na ich základe bola následne určená výška krátenej tržby [...], 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 G.. X. (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.“

54. 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 nefiskálnom zariadení. Dotknuté výpovede totiž nie sú jednoznačným dôkazom toho, či v prevádzke sťažovateľa bola len jedna (fiskálna) tlačiareň. Podstatným dôkazom toho, že sa falošné pokladničné doklady prostredníctvom ERP systému sťažovateľa tlačili, pritom nie je samotná nefiskálna 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 (nefiskálna tlačiareň), pričom toto je v podmienkach súdnej veci dostatočne preukázané. Za všetkých vyššie uvedených okolností potom aj uvedenú námietku vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.

55. 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 8S kasačného súdu opätovne poukazuje na vybrané závery kasačného súdu prijaté v rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024 aplikovateľné i na práve posudzovanú vec:

„132. Kasačný súd - stotožniac sa s orgánmi verejnej správy a správny 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 zdaňovacie obdobia (vrátane zdaňovacieho obdobia relevantného pre toto konanie). Toto by sa nepochybne priečilo účelu zákona a ochrane verejných záujmov, ktoré orgány verejnej správy aj v týchto konaniach sledujú. Takýto dôkazný štandard navyiac od správneho orgánu nevyžaduje ani zákon. Súbor dôkazov a ich vzájomné hodnotenie (osobitne s prihliadnutím na zachytený modus operandi sťažovateľa preukázaný dňa 23.10.2017) - podľa názoru kasačného súdu - dostatočne odôvodňujú závery správnych orgánov o tom, že predmetné plnenia (na základe falošných pokladničných dokladov) sťažovateľ aj reálne prijal. V tomto zmysle potom podľa kasačného súdu orgány verejnej správy aj uniesli súvisiace dôkazné bremeno.

134. Sťažovateľovi správca dane svoje pochybnosti týkajúce sa jeho daňového priznania, resp. súvisiacich podkladov, odkomunikoval ešte v priebehu daňovej kontroly (pozn.: čo sťažovateľ ani nespochybňoval a meritórne sa proti týmto záverom bránil). Správca dane sťažovateľa oboznámil

s dôkazmi a zisteniami, ktoré spochybňujú správnosť, pravdivosť, resp. úplnosť ním predložených dokladov pre účely určenia daňovej povinnosti, resp. nadväzujúcej daňovej kontroly. Správca dane na základe vykonaných dôkazov prezentoval, že sťažovateľ mal aj iné príjmy - nezahrnuté do daňového priznania za sledované zdaňovacie obdobie. V konaní orgány verejnej správy preukázali, že sťažovateľ mal technicky uspošobené zariadenie na vydávanie nefiskálnych pokladničných dokladov (Hotovosť*), ako aj to, že tieto reálne tlačil (čo vyplýva napr. aj technickej expertízy). Najmä z kontrolných nákupov colníkov (ale aj z ďalších dôkazov - k tomu pozri toto odôvodnenie ďalej) pritom vyplynulo, že predmetné doklady zároveň tvorili základ pre prijatie peňažného plnenia od zákazníka, a to bez toho, aby sa následne toto peňažné plnenie objavilo v priznaných tržbách sťažovateľa (fiskálna pamäť). Takto dôkazmi podopreté pochybnosti správcu dane pritom sťažovateľ následne kvalifikovane nevyvrátil.

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 zákazníkovi a inkasovali následne na základe nich súvisiace tržby, čo nepochybne znamená, že to bolo aj za doklady vystavené v režime Hotovosť*, ktorých vydávanie vyplýva nielen zo svedeckých výpovedí, ale najmä z technickej expertízy, keďže táto dokazuje, že každý falošný doklad, ktorý sa uložil do systému v celom vyobrazení, musel byť vytlačený. V tejto súvislosti kasačný súd podporne poukazuje na § 8 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systéme územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (v rozhodnom čase), podnikateľ je povinný po zaevidovaní tržby v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici odovzdať kupujúcemu pokladničný doklad okrem kópie pokladničného dokladu ihneď po jeho vytlačení v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici [...]. Uvedené potom predpokladá, že doklad o platbe (pokladničný doklad) je zákazníkovi vydaný po prijatí peňažného plnenia alebo bezprostredne pri prijatí peňažného plnenia od neho, keď tento doklad je zároveň potvrdením o kúpe tovarov a služieb, t. j. zároveň je dôkazom o poskytnutí predmetného plnenia zo strany daňového subjektu.

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

137. 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 správnym 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 uspošobovaný, umožňoval vytlačiť dve kategórie závierok (tzv. internú) - „Denný predaj, transakcie“, ktorá - ako to vyplýva z vykonaných dôkazov, zahŕňala aj tržby viažuce sa k tzv. falošným pokladničným dokladom (k tomu pozri zápisnicu z miestneho zisťovania, resp. technickú expertízu). Táto závierka však nie je totožná s riadnou fiskálnou (druhá kategória závierky), v ktorej sa tržby za falošné doklady nenachádzali. Z toho vyplýva, že medzi tzv. internou uzávierkou a hotovosťou odovzdávanou sťažovateľovi jeho zamestnancami nebol, resp. nemusel byť žiadny rozdiel, keď práve táto interná (nefiskálna) závierka zahŕňala prijaté platby v režime Hotovosť aj Hotovosť*. Bez ohľadu na uvedené je však v súvislosti s kasačnou námietkou sťažovateľa potrebné doplniť, že vypočítaní svedkovia, ktorí u sťažovateľa pracovali [...], 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 P. 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 X. 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 odkazujú 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*.“

56. 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 ich základe prijímal sťažovateľ peňažné plnenia.

57. Vo vzťahu k použiteľnosti vysvetlenia D. O. na miestnom zisťovaní z 23. októbra 2017 kasačný súd uvádza, že na túto námietku správny súd primerane 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 D. O. z miestneho zisťovania je pre riadne zistenie skutkového stavu nepostačujúca, neznamená to, že táto jej výpoveď, spolu s ďalšími (doplnenými) dôkazmi, nie je vôbec 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 procesne konvalidované práve tým, že sa tento podklad doplnil o ďalší, a to o svedeckú výpoveď D. O., keď počas jej výsluchu ako svedkyne mohol sťažovateľ klásť otázky. Závery z miestneho zisťovania z 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 okrem iných dôkazov vychádzali aj z vyjadrenia D. O..

58. 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 vníma vysporiadanie sa s uvedenou námietkou ako postačujúce a primerane v tejto súvislosti odkazuje na body 72. a 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 mať dopad na jeho subjektívne práva. Túto námietku preto kasačný súd rovnako vyhodnotil ako nedôvodnú.

59. Vo vzťahu k argumentácii sťažovateľa, že aj samotní zamestnanci colného úradu (ako osoby, ktoré vypracovali technickú expertízu) museli namietat' 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 správcou 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 každého z colníkov realizovaný osobitne.

60. V nadväznosti na to, že o námietke zaujatosti sťažovateľa proti zamestnancom správcu dane nebolo v čase, keď už tieto realizovali výsluch colníkov - technických expertov, rozhodnuté, kasačný súd poukazuje aj na skutočnosť, že zo zápisnice č. 102328013/2019 z 9. októbra 2019 (výsluch: W.. F.. U. X.) a zápisnice č. 102328092/2019 z 9. októbra 2019 (výsluch: G.. A.. P. Q.) 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.

61. Kasačný súd, berúc do úvahy všetky doposiaľ uvedené skutočnosti, dospel k záveru o absencii dôvodnosti kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom uvedeným vo výroku tohto rozsudku. Zároveň pre väčšiu prehľadnosť záverov odkazuje na zhrnutie kasačného súdu formulované v bode 148. rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 zo dňa 23. októbra 2024, aplikovateľné aj na práve posudzovanú vec:

„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 funkcionality 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 funkcionality Hotovosť* používaná bola, je to, že v systéme boli zistené kompletne vyobrazenia týchto falošných pokladničných dokladov, čo podľa súvisiaceho odborného záveru znamená, že tieto doklady museli byť vytlačené. I keď priamymi dôkazmi nebolo preukázané, že

by sa v prevádzke sťažovateľa v auguste 2015 [v tu posudzovanej veci v máji 2016], fyzicky nachádzala nefiskálna tlačiareň, dôkazom toho, že predmetné doklady museli byť vytlačené, je už samotný záver odborníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu a G.. X. (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 od 30.06.2008 do 23.10.2017 takéto doklady tlačené boli, keď tento časový úsek zahŕňa aj august 2015 [v tu posudzovanej veci máj 2016], 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 exporthe zo systému - nie na nesprávnej kvantifikácii sumy, resp. konkrétnych položiek). To, že doklady vytlačené cez funkcionality Hotovosť* neboli zaznamenávané do fiskálnej pamäte (a teda neboli predmetom zdaňovania), opäť preukázala samotná technická expertíza, a to aj v spojení s kontrolnými nákupmi realizovanými colníkmi dňa 23.10.2017 a nadväzujúcimi závermi miestneho zisťovania z tohto dňa. Ak podľa sťažovateľa nebolo preukázané, že za takéto vystavené doklady reálne utŕžil peňažné prostriedky (t. j. mal tržbu), ktorú nepriznal, ani s týmto záverom kasačný súd nesúhlasí. Svedkovia v rámci svojich výpovedí potvrdili, že každý doklad, ktorý vytlačili, odovzdávali zákazníkovi a následne od nich prijímali súvisiace peňažné plnenia. Ak teda bolo v konaní preukázané, že takéto doklady (Hotovosť*) vytlačené boli (keďže sa našli v pamäti systému ako vyobrazenia kompletného dokladu, nielen údaje o nich a ich používanie funkcie Hotovosť* nevyvrátili ani samotní svedkovia), potom vyhlásenie zamestnancov, že každý doklad zákazníkovi odovzdávali a že za každý doklad prijímali platbu, nepochybne zahŕňa aj doklady vystavené v režime Hotovosť* (falošné pokladničné doklady). Nedá sa v tejto súvislosti neuviesť, že falošné pokladničné doklady boli z grafického hľadiska takmer identické s reálnymi (zákonnými) pokladničnými dokladmi, bol na nich použitý mierne modifikovaný font, obsahovali ochranný znak MF SR a pod. Kontrolné nákupy zo dňa 23.10.2017 preukázali, akým spôsobom bola táto aktivita sťažovateľom realizovaná a i keď tieto kontrolné nákupy nie sú priamym dôkazom vo vzťahu k augustu 2015 [v tu posudzovanej veci vo vzťahu k mesiacu máj 2016], ich výsledky sú relevantné napr. v tom zmysle, že priamym zisťovaním v prevádzke sťažovateľa bolo identifikované, akým spôsobom fungovala funkcionality 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 súdnej veci nestalo (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). Prípadné formálne nedostatky vo vyhotovení protokolu z daňovej kontroly, rozhodnutí správcu dane, resp. sťažovateľom namietané procesné vady, s ktorými sa správne orgány, ako aj správny súd dostatočne vysporiadali, a ktoré závery kasačný sťažovateľ v texte kasačnej sťažnosti napadol viac-menej iba vo všeobecnej rovine (nesúhlasom), nie podrobnejšou právnou argumentáciou, boli podľa kasačného súdu posúdené správne a nedosahovali takú intenzitu, aby odôvodňovali zrušenie právoplatného rozhodnutia žalovaného.“

V. Záver

62. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. So závermi správneho súdu v napadnutom rozsudku ako aj v odkazovanom rozsudku sa v celom rozsahu stotožnil a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

64. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.