

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/38/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200804
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 09. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Trenčan
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:8020200804.1

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. 101599184/2020 z 19. októbra 2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-6S/98/2020-82 z 27. februára 2024, ECLI:SK:SpSKE:2024:8020200804.4, takto

rozhodol:

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

odôvodnenie:

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 dani z pridanej hodnoty za rok 2017 a vyrubovacieho konania vydal dňa 03.02.2020 rozhodnutie č. 100333286/2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým 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 2.090,61 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „daň“ alebo „daň z pridanej hodnoty“) za zdaňovacie obdobie február 2017. Vykonanej 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 obrátov evidovaných vo fiškálnej pokladni a (falošných) dokladov tlačených cez nefiškálnu tlačiareň a nezapočítaných do tržieb evidovaných vo fiškálnej tlačiarňi.

2. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 101599184/20 z 19.10.2020 (ďalej aj ako „preskúmané 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 fiškálnej tlačiarne nezaznamenávali, boli tlačené na pripojenej nefiškálnej tlačiarňi 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-6S/98/2020-82 z 27. februára 2024 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol ako nedôvodnú, pričom poukázal na odôvodnenie skôr vydaného rozsudku Správneho súdu Košiciach sp. zn. PO-1S/100/2020-290 zo dňa 5. októbra 2023, v ktorom išlo o vyrubenie rozdielu dane žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2016, pričom sa vychádzalo z tých istých dôkazov získaných správcom dane, ako za zdaňovacie obdobie február 2017.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

A/

5. 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 správneho súdu na ďalšie konanie.

6. Kasačný súd na tomto mieste v stručnosti rekapituluje sťažnostné námietky:

- sťažovateľ v úvode kasačnej sťažnosti namietal 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 namietal, 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: X., Y., S., X. a Y. vyvrátili zistenia ohľadom používania funkcie „Hotovosť““. Naproti tomu sťažovateľ namietal vyjadrenie svedkyne S. X., 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 namietal, 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 namietal vyhodnotenie výpovedí svedkov: H., A. a J., 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 existencii nefiškálny 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 (X., Y., T. R. a T.). Sťažovateľ v tejto súvislosti poukazuje na zápisnice správcu dane a 13 svedeckých výpovedí, z obsahu ktorých má byť vyvrátená existencia nefiškálny tlačiarne, čo podľa neho vyvracia záver o tlačených dokladoch s údajom „Hotovosť“;

- správneho 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;

- namietal, 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 vytyka správne mu súdu, že vedome prehliadol nedostatky procesných postupov správcu dane pri vykonávaní úkonov v rámci ústnych pojednávanií 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/

7. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti argumentoval v zhode s obsahom vyjadrenia k žalobe a preskúmaného rozhodnutia. Zároveň sa stotožnil s právnym posúdením správneho súdu a navrhol, aby kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

8. 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 jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto po predchádzajúcom zverejnení termínu verejne vyhlásil dňa 22. augusta 2025 tento rozsudok, ktorým rozhodol spôsobom podľa § 461 SSP.

9. 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“.

10. Predmetom konania pred kasačným súdom už boli viaceré skutkovo a právne obdobné veci identických účastníkov konania, ktoré sa týkali vyrubenia DPH žalobcovi za jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobia, napr. sp. zn. 4Sfk/25/2024 zo dňa 23. októbra 2024 (zdaňovacie obdobie august 2015), sp. zn. 2Sfk/10/2024 zo dňa 30.04.2025 (zdaňovacie obdobie jún 2016), sp. zn. 5Sfk/14/2024 zo dňa 30.04.2025 (zdaňovacie obdobie jún 2015), sp. zn. 5Sfk/17/2024 zo dňa 30.04.2025 (zdaňovacie obdobie október 2015), sp. zn. 2Sfk/13/2024 zo dňa 22.05.2025 (zdaňovacie obdobie marec 2015), sp. zn. 2Sfk/15/2024 zo dňa 25.06.2025 (zdaňovacie obdobie júl 2015), sp. zn. 2Sfk/28/2024 zo dňa 31.07.2025 (zdaňovacie obdobie august 2016), sp. zn. 2Sfk/30/2025 zo dňa 22.08.2025 (zdaňovacie obdobie november 2015), sp. zn. 2Sfk/34/2024 zo dňa 22.08.2025 (zdaňovacie obdobie marec 2017). Rozdielom medzi jednotlivými rozhodnutiami kasačného súdu je prakticky len zdaňovacie obdobie, inak sú skutkové okolnosti, argumentácia strán a právne závery rozhodnutí rovnaké.

11. Senáty kasačného súdu v uvedených veciach konštatovali nedôvodnosť kasačnej sťažnosti žalobcu v podstate z dôvodov, ktoré zhrnul senát 4S v bode 148 rozsudku vo veci sp. zn. 4Sfk/25/2024 nasledovne, 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 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, fyzicky nachádzala nefiškálna tlačiareň, dôkazom toho, že predmetné doklady museli byť vytlačené je už samotný záver odborníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu a Z. Y. (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 nefiškálnom 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 júl 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 funkčnosť Hotovosť* neboli zaznamenávané do fiskálnej pamäte (a teda neboli predmetom zdaňovania) opäť preukázala samotná technická expertíza, a to aj v spojení s kontrolnými nákupmi realizovanými colníkmi dňa 23.10.2017 a nadväzujúcimi závermi miestneho zisťovania z tohto dňa. Ak podľa sťažovateľa nebolo preukázané, že za 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 zákazníkovi a následne od nich prijímali súvisiace peňažné plnenia. Ak teda bolo v konaní preukázané, že takéto doklady (Hotovosť*) vytlačené boli (keďže sa našli v pamäti systému ako vyobrazenia kompletného dokladu, nielen údaje o nich a ich používanie funkcie Hotovosť* nevyvrátili ani samotní svedkovia), potom vyhlásenie zamestnancov, že každý doklad zákazníkovi odovzdávali a že za každý doklad prijímali platbu, nepochybne zahŕňa aj doklady vystavené v režime Hotovosť* (falošné pokladničné doklady). Nedá sa v tejto súvislosti neuviesť, že falošné pokladničné doklady boli z grafického hľadiska takmer identické s reálnymi (zákonnými) pokladničnými dokladmi, bol na nich použitý mierne modifikovaný font, obsahovali ochranný znak MF SR a pod. Kontrolné nákupy zo dňa 23.10.2017 preukázali, akým spôsobom bola táto aktivita sťažovateľom realizovaná a i keď tieto kontrolné nákupy nie sú priamym dôkazom vo vzťahu k augustu 2015, ich výsledky sú relevantné napr. v tom zmysle, že priamym zisťovaním v prevádzke sťažovateľa bolo identifikované, akým spôsobom fungovala funkčnosť Hotovosť* v ERP sťažovateľa, keď vzhľadom na rovnaké technické atribúty a zistenia vzťahujúce sa k tomuto systému, tieto sú relevantné aj vo vzťahu k augustu 2015 (relevantný časový úsek en bloc 30.06.2008 - 23.10.2017 - k tomu pozri tento rozsudok vyššie) a pod. (...) 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 sponchybnil 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.“

12. S ohľadom na to, že v tu prejednávanej veci kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci žalobcu, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skorších kasačných sťažností, kasačný súd postupom podľa § 464 ods. 2 SSP vo svojom odôvodnení len poukazuje na tieto skoršie rozhodnutia, s ktorých závermi sa v plnom rozsahu stotožňuje, pričom ďalšie dôvody už nepovažuje za potrebné uvádzať.

13. Keďže kasačný súd nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa, jeho kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

14. 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 nevzhladol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

15. 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.