

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sfk/27/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200741
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 09. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:8020200741.1

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. 101687399/2020 z 5. novembra 2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-1S/85/2020-297 z 13. februára 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. 100388041/2020 zo 7. februára 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 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 na dani z príjmov fyzickej osoby v sume 39 513,80 eur a určil rozdiel v sume daňovej straty vo výške 5 163,94 eur (t. j. neuznaná daňová strata žalobcu) za zdaňovacie obdobie 2015. Uvedené prvostupňové rozhodnutie bolo v poradí druhým rozhodnutím správcu dane, keď jeho predchádzajúce rozhodnutie č. 100816116/2019 z 8. apríla 2019 bolo rozhodnutím žalovaného č. 101804061/2019 z 24. júla 2019 zrušené z dôvodu identifikovanej potreby doplnenia dokazovania (výsluch svedkov).

2. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí skonštatoval, že daňovou kontrolou a na základe technickej expertízy elektronickej registračnej pokladnice č. 3449/2018 (ďalej aj ako „ERP“) z 3. januára 2018 bolo jednoznačne preukázané, že žalobca vykonával tlač nefiškálnych (falošných) pokladničných dokladov vo veľkom rozsahu a opakovane - za zdaňovacie obdobie 2015 v počte 15.856 ks v celkovej sume 204.132,33 eur s DPH. Žalobca uvedeným spôsobom krátil tržby falošnou tlačou pokladničných dokladov, ktoré sa do prevádzkovej ani fiškálnej pamäte nezaznamenávali, keďže boli tlačené prostredníctvom pripojenej nefiškálnej tlačiarne cez špeciálny typ platby Hotovosť*.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101687399/2020 z 5. novembra 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 elektronickú registračnú pokladnicu v kontrolovanom zdaňovacom období, zástupcu dodávateľa systému Asseco BLUEGASTRO a vykonal ústne pojednávanie so zamestnancami Colného úradu Bratislava. Na všetkých ústných pojednaniach sa za žalobcu zúčastnil jeho splnomocnený zástupca, ktorý voči vykonanému vypočítaniu 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, v súlade so zásadami daňového konania a v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku sa riadil právnym názorom odvolacieho orgánu.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

5. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu správnu žalobu, ktorú Správny súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. PO-1S/85/2020-408 z 31. januára 2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zamietol. Napadnutý rozsudok nadobudol právoplatnosť 15. marca 2024 v spojení s opravným uznesením č. k. PO-1S/85/2020-430 z 13. februára 2024, právoplatným 1. marca 2024.

6. Na návrh žalobcu správny súd uznesením č. k. PO-1S/85/2020-355 z 29. apríla 2021 správnej žalobe priznal odkladný účinok.

7. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku identifikoval tri žalobné námietky založené na presvedčení žalobcu o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia: i) nezákonný procesný postup správcu dane v procese vykonávania dokazovania (námietka výsluchov bývalých zamestnancov žalobcu vo vyrubovacom konaní bez návrhu na ich vypočítanie žalobcom a námietka vykonania výsluchu svedkov zamestnancami správcu dane v čase, keď ešte nebolo rozhodnuté o žalobcom uplatnenej námietke zaujatosti voči týmto zamestnancom); ii) dokazovaním žalovaného nedostatočne zistený skutkový stav a následne nesprávne vyhodnotenie vykonaného dokazovania žalovaným (námietka sugestívneho ovplyvňovania svedkov; námietka o rozpore svedeckých výpovedí so závermi správcu dane v otázke existencie nefiškálnej tlačiarne a v otázke používania funkcie „Hotovosť“; námietka selektívneho hodnotenia dôkazov žalovaným, mimo iného aj nezohľadnením časovej a vecnej súvislosti medzi miestnym zisťovaním a rozhodnutím dotknutým zdaňovacím obdobím roku 2015; námietka nevykonania žalobcom navrhnutého dôkazu znaleckého dokazovania; námietka diskontinuity skoršieho rozhodnutia žalovaného v tejto veci so žalobou napadnutým rozhodnutím); iii) formálne nedostatky rozhodnutia žalovaného (námietka nesprávneho označenia žalobcu v napadnutom rozhodnutí a námietka o vydaní napadnutého rozhodnutia nepríslušným orgánom).

8. 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. Správny súd uviedol, že hoci odkazovaný rozsudok sa týkal postupov a záverov správcu dane a žalovaného a) pre iný druh dane (dane z pridanej hodnoty) a b) odlišného zdaňovacieho obdobia („decembra 2016“), je aj napriek týmto odlišnostiam vyššie odkazovaný rozsudok správneho súdu aplikovateľným aj v konaní, predmetom ktorého je daň z príjmu za rok 2015. Uvedený záver podporuje to, že ako v prejednávanej veci, tak aj v prípade odkazovaného rozsudku sú závery založené na identických postupoch správcu dane a žalovaného pri identickým spôsobom vykonaných daňových kontrolách u žalobcu naraz za viacero kontrolovaných zdaňovacích období (roky 2012 - 2017), súčasne pre viaceré druhy dane, preto správny súd aj v napadnutom rozsudku poukazuje a dovoľáva sa svojich zdôvodnení uvedených v odkazovanom rozsudku týkajúcom sa identického žalobcu a jeho v podstate identických žalobných námietok. Zároveň správny súd doplnil argumentáciu odkazovaného rozsudku aj o vlastné právne posúdenie.

9. V odkazovanom 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, upriamiac pozornosť na dôkaznú relevanciu vypočítaných svedkov (bod 58. odkazovaného rozsudku): „V nadväznosti na uvedené poukazuje správny súd na § 74 ods. 3 prvá veta Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie. Príslušné ustanovenie ako predpoklad pre oprávnenie na vykonanie dokazovania odvolacím orgánom nevyžaduje podanie návrhu na vykonanie dôkazov daňovým subjektom (ani nelimituje takto vykonané dokazovanie koncentráciou vo vzťahu k dokazovaniu počas daňovej kontroly).

Odvolačie konanie funkčne a z hľadiska časovej nadväznosti procesných postupov nasleduje za vyrubovacím konaním. Na základe uvedeného vidí správny súd ako odôvodnený záver, že prípadné vykonanie dôkazov vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia správcu dane žalovaným ako odvolacím orgánom a to vykonané na jeho pokyn, nie je možné bez ďalšieho považovať za nezákonný procesný postup (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). (...) (poznámka: odôvodnenie krátené kasačným súdom) Zároveň nie sú vylúčené situácie, kedy by obdobný postup vykonaného dokazovania mohol byť považovaný za postup v rozpore so zákonom a takto získané dôkazy by bolo nutné vyhodnotiť ako nezákonné. Bolo by to tak predovšetkým v prípade, ak by sa jednalo o procesný postup, ktorým by účelovo malo dôjsť k obchádzaniu zákonných časových limitov pre vykonanie daňovej kontroly (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku), prípadne k obchádzaniu predpokladov pre začatie opätovnej daňovej kontroly (§ 44 ods. 4 Daňového poriadku). (...) (poznámka: odôvodnenie krátené kasačným súdom) V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk 10/2020 zo dňa 24.2.2022, v zmysle ktorého v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vystali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly. V prejednávanej veci bola skutková okolnosť týkajúca sa funkcie „Hotovosť“ umožňujúcej tlač dokladov vyvolávajúcej riziko zámieny 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 (táto skutková okolnosť bola podopretá dôkazom vo forme vykonaného nákupu pri miestnom zisťovaní zamestnancom správcu dane).“

10. V odkazovanom rozsudku tiež správny súd v súvislosti s uvedenou námietkou poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo 17. októbra 2023 „Podľa kasačného súdu nemožno následný príkaz sťažovateľa ako odvolacieho orgánu na vypočutie zamestnancov žalobcu či vykonanie tohto príkazu správcu dane hodnotiť ako svojvoľný či nezákonný postup. Tento príkaz na vykonanie dôkazov mal svoje opodstatnenie v konkrétnej odvolacej námietke žalobcu, pričom samotný žalobca namietal nezákonnosť vypočutia svojich zamestnancov a nemožnosť klásť im otázky, čo bolo možné - logicky - odstrániť práve nariadením výsluchov zamestnancov žalobcu. I keď uvedené dôkazy boli vykonané až vo vyrubovacom konaní, nejde s ohľadom na konkrétne skutkové a právne okolnosti veci o porušenie Daňového poriadku, ale o povinnosť správcu dane v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku.“ Následne v okolnostiach tejto námietky správny súd doplnil, že žalovaný pokynom adresovaným správcovi dane vykonať dokazovanie výsluchom zamestnancov žalobcu vo vyrubovacom konaní i) reagoval na odvolaciu námietku žalobcu, že nemal možnosť byť pri výsluchu svojich zamestnancov a tak realizovať svoje procesné práva (uvedené je možné vnímať ako síce nie explicitný, ale nepriamy návrh žalobcu plynúci z jeho odvolania); ii) žalovaný neuložil správcovi dane vykonať dokazovanie na preukázanie úplne nových skutočností, s ktorými by správca dane do tej doby argumentačne nepracoval, len mu uložil toto dokazovanie doplniť tak, aby tieto správcu dane už tvrdené skutočnosti boli aj objektívne uveriteľnými a preukaznými, pri súčasnom zachovaní všetkých procesných práv žalobcu.

11. V súvislosti s druhou žalobnou námietkou týkajúcou sa nezákonného procesného postupu správcu dane (odobreného aj žalovaným) pri vykonávaní dokazovania, spočívajúceho v tom, že správca dane mal 9. októbra 2019 vykonať výsluch svedkov (colníkov podieľajúcich sa na vypracovaní technickej expertízy elektronickej registračnej pokladnice) v čase, keď ešte nebolo rozhodnuté o žalobcom (dňa 7. októbra 2019) uplatnenej námietke zaujatosti voči týmto zamestnancom správcu dane, správny súd uviedol, že vzhľadom na okolnosť, že v tejto veci bola nosným dôkazom technická expertíza elektronickej registračnej pokladnice, ani prípadné konštatovanie zaujatosti zamestnancov správcu dane nemohlo oslabiť závery tohto nosného dôkazu. Samotný spôsob vykonávania svedeckej výpovede, keď zamestnanci colného úradu začali vypovedať spoločne, správny súd nevyhodnotil ako nezákonný, keďže svedkovia mali status podobní znalcom, a teda referovali a vysvetľovali svoje odborné závery, ktoré boli už skôr písomne zachytené v technickej expertíze ERP. Po akceptovaní námietky žalobcu, aby zamestnanci colného úradu vypovedali každý zvlášť, k čomu došlo po druhej položenej otázke v rámci výpovede [poznámka kasačného súdu], správca dane nepoužil tieto prvé dve odpovede zamestnancov colného úradu vo svojom odôvodnení. Správny súd preto dospel k záveru, že aj keby tento postup aj napĺňal znaky nezákonného procesného postupu, tak by sa jednalo iba o formálny nedostatok nemajúci

fundamentálny vplyv na rozhodnutie správcu dane a žalovaného. Aj uvedená žalobná námietka bola preto správnym súdom vyhodnotená ako nedôvodná.

12. Správny súd posúdil ako nedôvodné aj vzájomne prepojené námietky z druhej skupiny žalobných námietok týkajúcich sa hodnotenia vykonaných dôkazov správcom dane a žalovaným, keď hodnotenie dôkazov malo byť podľa žalobcu jednostranné a voči nemu tendenčné. Žalobca správcovi dane vytkol, že zohľadnil iba tie časti výpovedí svedkov, ktoré sa mu „hodili“, dôkazom čoho malo byť aj to, že žalovaný napadnutým rozhodnutím rozhodol odlišne od svojho skoršieho rozhodnutia v tejto veci. K uvedenému správny súd skonštatoval, že po preskúmaní dôvodov v poradí prvého rozhodnutia žalovaného v tejto veci, ktorým žalovaný vrátil vec správcovi dane na opätovné konanie a rozhodnutie, je zrejmé, že tvrdenie žalobcu sa nezakladá na pravde. Žalovaný totižto nezrušil v poradí prvé rozhodnutie správcu dane preto, že by považoval technickú expertízu ERP za nedostatočný dôkaz (dokonca žalovaný vyhodnotil technickú expertízu ako listinný dôkaz s vysokým stupňom dôveryhodnosti), ale práve v záujme ochrany procesných práv žalobcu, najmä aby žalobca mohol kladením otázok svedkom obhajovať svoj záujem. Poukázal najmä na potrebu opätovného výsluchu svedkyne X., pretože pri jej vypočutí počas miestneho zisťovania žalobcu nebol prítomný a nemohol jej klásť otázky; ako aj z dôvodu, že správca dane neprijateľne zovšeobecnil vyjadrenia tejto svedkyne pri miestnom zisťovaní o používaní funkcie „Hotovosť“ na všetkých zamestnancov žalobcu bez ich vypočutia a vypočutia servisného technika, ktorý musel mať vedomosť o tejto funkcionalite ERP a napokon preto, že správca dane osobne nevypočul colníkov vykonávajúcich expertízu ERP, ktorý dôkaz navrhoval žalobca. Z uvedeného potom správnemu súdu vyplynul záver, že je nepochybné, že postoj žalovaného voči žalobcovi nebol tendenčný a žalobcu poškodzujúci. Práve naopak, žalobcovi bolo umožnené klásť svedkom otázky tak, aby mohol vysvetliť zistenia vyplývajúce z technickej expertízy. Správny súd v postupe a napadnutom rozhodnutí neidentifikoval znaky nekonzistentnosti, ani zaujatosti voči žalobcovi.

13. K námietke, že nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval prítomnosť druhej (nefiškálnej) tlačiarne na prevádzke žalobcu, na ktorej mali byť tlačené falošné pokladničné bloky s dodatkom žalobcu, že jeho zamestnanci svojimi výpoveďami mali jednoznačne vyvrátiť jej existenciu, čo však žalovaný podľa žalobcu nezohľadnil, správny súd uviedol, že žalovaný sa tejto námietke venoval. Konkrétne žalovaný uviedol: i) prítomnosť druhej tlačiarne na prevádzke žalobcu bola preukázaná jednak pri miestnom zisťovaní 23. októbra 2017, kedy bola druhá tlačiareň zhabaná; ii) jednak je táto tlačiareň zachytená vo fotodokumentácii, ktorá sa nachádza na CD nosiči v prílohe technickej expertízy; iii) jednak tým, že pri technickej expertíze boli v pamäti ERP zistené mnohopočetné kópie kompletného vyobrazenia falošných blokov dokonca s napodobením ochranného znaku Ministerstva financií Slovenskej republiky, ktoré kompletné vyobrazenia sa podľa vyjadrenia aj servisného technika uchovávali iba ak sa jednalo o doklad, ktorý bol aj reálne vytlačený (pri nevytlačení doklade sa neuchovávala kópia jeho kompletného vyobrazenia, iba sa doklad zaznamenal poradovým číslom v zozname zadaných dokladov), pričom podľa technickej expertízy, falošné doklady boli tlačené na nefiškálnej tlačiarne, ktorá teda musela existovať a iv) napokon žiadny zo zamestnancov žalobcu síce nepotvrdil existenciu druhej tlačiarne na prevádzke žalobcu, ale - čo je dôležité - jej existenciu ani vyslovene nevyvrátil.

14. Správny súd ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku žalobcu o zjavnej kolízii, prípadne až rozpore medzi výpoveďami svedkov na jednej strane a závermi správcu dane a žalovaného na strane druhej, tak ohľadne otázky používania funkcie ERP „Hotovosť“, ako aj ohľadne žalobcom tvrdeného nepreukázania faktického prijímania tržby a vydávania falošných pokladničných blokov zákazníkom v rozhodnom zdaňovacom období roku 2015, ktoré skutočnosti mali byť podľa žalobcu výpoveďami svedkov, t. j. jeho zamestnancov, vyslovene popreté, a teda odporujú záverom žalovaného. Správny súd zhrnul, že správny orgán dôkazy nehodnotí izolovane, ale aj v ich vzájomných logických súvislostiach, prihliadajúc pritom aj na okolnosti ich vykonania, vo svetle čoho správny orgán vyhodnocuje napríklad dôveryhodnosť dôkazu, jeho váhu, či jeho dopĺňanie sa s inými vykonanými dôkazmi. V danom prípade výpovede zamestnancov žalobcu k otázke o používaní funkcionality „Hotovosť“ mohli byť skreslené či neúplné, a to nielen v dôsledku časového odstupu medzi uskutočnením činností, o ktorých vypovedali a ich samotným výsluchom, ale aj z potenciálnej obavy z možnej trestnoprávnej zodpovednosti za nezákonné konanie alebo za napomáhanie k nemu. Vzhľadom na uvedené potom správny súd akceptoval závery žalovaného, že výpovede zamestnancov žalobcu mohli byť poznačené aj ich strachom či obavou z dôsledkov (bod 41. napadnutého rozsudku), keď cez túto prizmu je potrebné vnímať aj ich dôveryhodnosť v kontexte s inými explicitnými dôkazmi.

15. Napokon správny súd neprisvedčil ani dôvodnosti žalobnej námietky, že správcom dane nebolo preukázané, že by zamestnanci žalobcu vydávali zákazníkom falošné (nefiškálne) bloky, pretože túto skutočnosť je možné opätovne vyvodiť jednak zo záveru technickej expertízy ERP, podľa ktorej nájdené

kópie úplného vyobrazenia falošných pokladničných blokov svedčia o tom, že museli byť aj reálne vytlačené, ako aj použitím formálnej logiky, že zamestnanci žalobcu asi netlačili tieto bloky iba „pre nič, za nič“ a dokonca aj s napodobením ochranného značenia Ministerstva financií Slovenskej republiky, aby boli na nerozoznanie od pravých blokov, ale ich tlačili preto, aby ich vydali zákazníkovi a za to aby zinkasovali tržbu, čo zamestnanci žalobcu aj potvrdili, keď uviedli, že zákazníkom vždy vydali pokladničný blok.

16. V zmysle ďalšej námietky žalobcu mali byť porušené jeho práva aj tým, že nemal mať možnosť oboznámiť s obsahom CD nosiča, z ktorého bola generovaná tabuľka nájdených falošných blokov do rozhodnutia správcu dane, ako aj tým, že správca dane žalobcovi neumožnil byť pri vykonávaní technickej expertízy ERP - s čím súvisí aj námietka, že nebolo vyhovené návrhu žalobcu na vyhotovenie nezávislého znaleckého dokazovania ohľadne ERP. V súvislosti s údajmi na CD nosiči sa správny súd stotožnil s konštatovaním žalovaného, že toto bolo predmetom spracovania a skúmania colného úradu, ako zákonom oprávneného orgánu na vykonávanie technickej expertízy ERP, pričom žalovaný, ako aj správca dane mali k dispozícii iba rovnaký výstup z tejto expertízy tak, ako aj žalobca, ktorého splnomocnený zástupca bol s jej závermi oboznámený na ústnom pojednávaní. V súvislosti s uvedeným správny súd tiež poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/44/2019 z 10. septembra 2019.

17. V kontexte námietky žalobcu, že správca dane ani žalovaný nereflektovali na jeho návrh vykonať na preverenie ERP nezávislé znalecké dokazovanie (ktorý návrh žalobca odôvodňoval pochybnosťou o nezáujatosti colného úradu vykonávajúceho expertízu ERP z dôvodu kolegiálneho vzťahu v rámci Finančnej správy SR medzi zamestnancami správcu dane a zamestnancami colného úradu), správny súd poukázal na body 63. a 64. odkazovaného rozsudku č. k. PO-1S/100/2020-290 zo dňa 05.10.2023 - „(...) Správca dane ani nie je oprávnený vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, pretože ide o odbornú otázku vyžadujúcu si odborné posúdenie Colným úradom Bratislava, ktorý je ako jediný štátny orgán oprávnený vykonávať technické expertízy ERP. Zo správnej žaloby, ani z obsahu administratívneho spisu nevyplýva žiadna skutočnosť, ktorá by mala spochybniť zákonnosť expertíz ERP vykonaných Colným úradom Bratislava vo veci žalobcu, 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. 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.“ V súvislosti s touto okolnosťou správny súd podoporne opäť poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/44/2019 z 10. septembra 2019. V intenciách uvedeného doplnil, že tak, ako aj pri iných žalobcom navrhovaných dôkazoch, aj v tomto prípade bolo jeho povinnosťou svoj návrh na vykonanie dôkazu odôvodniť. A to minimálne v tom smere, aká skutočnosť bude týmto dôkazom spochybnená alebo čo sa ním preukáže, čo sa v tomto prípade nestalo. A keďže žalobca ani neformuloval vecnú pochybnosť o prípadnej nesprávnosti či neúplnosti technickej expertízy vypracovanej colným úradom a túto pochybnosť tak nemal ani správca dane, nevyvstala potreba nariaďovať vo veci znalecké dokazovanie. Navyše všetky prípadné nejasnosti ohľadne colným úradom vypracovanej technickej expertízy ERP si mohol žalobca ozrejmiť pri výsluchu zamestnancov colného úradu, ktorí na nej pracovali.

18. Podľa správneho súdu bola nedôvodná aj ostatná námietka žalobcu špecifikovaná v rámci druhej skupiny námietok o neexistencii časovej a vecnej súvislosti medzi okamihom miestneho zisťovania, ktoré sa uskutočnilo 23. októbra 2017 (na strane jednej) a posudzovaným zdaňovacím obdobím roku 2015 (na strane druhej). Žalobca mal za to, že skutočnosti zistené pri miestnom zisťovaní 23. októbra 2017 nemôžu byť relevantné spätne. S touto námietkou sa žalovaný vysporiadal konštatovaním, že odhalenia pri miestnom zisťovaní viedli k ich ďalšiemu preverovaniu technickou expertízou ERP, pri ktorej bolo zistené, že v systéme BLUEGASTRO, ktorý čísloval doklady v rade bez prerušenia a bez ohľadu na to, či išlo o pravé alebo falošné doklady, bol zistený aj veľký počet kópií (kompletných vyobrazení) dokladov s označením „Hotovosť**“ za rok 2015. Takéto odôvodnenie žalovaného vyhodnotil správny súd ako dostatočné, keďže ním žalovaný dal žalobcovi odpoveď na jeho otázku s tým, že uvedená súvislosť alebo prepojenie je dané práve existenciou zisteného neprerušeného radu číslovaných, žalobcom tlačených pokladničných dokladov, a to pravých, ako aj falošných, ktorý rad spätne odo dňa miestneho zisťovania pokračoval aj do obdobia relevantného v tomto súdnom konaní. Inými slovami povedané, vykonanie miestneho zisťovania a skutočnosti pri ňom odhalené boli iba začiatkom na spätné preverovanie účtovníctva žalobcu v tom smere, či sa praktiky účtovania žalobcom realizované v deň miestneho zisťovania potvrdia aj v iných obdobiach, pričom žalobca nemôže opomínať, že rozhodnutie žalovaného nie je založené na záveroch miestneho zisťovania, ktorého závery sú uvedené iba pre „dokreslenie“

reálneho priebehu samotného účtovania žalobcom, ako aj na ozrejmienie dôvodu, pre ktorý správca dane začal žalobcu preverovať. Nosným dôkazom pre rozhodnutie žalovaného je pritom práve technická expertíza ERP.

19. K argumentácii žalobcu ohľadom nesprávneho 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, a to 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.

20. 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.

III.

Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

21. 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.

22. 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 z nich vyplývala súvislosť s predmetom konania.

23. Správny súd nesprávne posúdil námietku nedostatočného zistenia skutkového stavu veci, keď dospel k nesprávnemu 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. Mal za to, že správny súd poukázal v rámci právneho posúdenia len na svedecké výpovede svedkov H., A. a J.. S predmetnou námietkou sťažovateľa sa pritom správny súd mal vysporiadať len v dvoch bodoch napadnutého rozsudku. Navyiac mal len nekriticky prevziať závery orgánov verejnej správy, bez reflexie na existenciu dôkazov, ktoré potvrdzujú tvrdenia sťažovateľa a vyvracajú tvrdenia žalovaného.

24. V ďalšom obsahu kasačnej sťažnosti poukázal na výpovede svedkýň X., Y., S., X. a Y.. 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“. Uvádzali iné funkcie, a to „Hotovosť“, „Platobná karta“, „Terminál“, „Stravné lístky“, „Kreditná karta“ a „Calio karta“. Podľa sťažovateľa teda tieto výpovede predstavujú priamy dôkaz o tom, že závery žalovaného v napadnutom rozhodnutí sú ničím nepodložené domnienky a tvrdenia.

25. V súvislosti s vykonanými dôkazmi poukázal sťažovateľ na to, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí odvoláva na vyjadrenie svedkyne X. 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.

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

27. V tejto súvislosti namietal, že aj výpovede svedkov H., A. a J. 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 zákazníkovi vydany, príp. sa k tomu nevedeli vyjadriť. Navyiac, sťažovateľ spochybnil ich výpoveď aj vzhľadom na „časovú diskontinuitu“. Rozporoval tiež, že títo svedkovia boli zo strany správcu dane vypočúvaní sugestívnym spôsobom, t. j. bol im počas podávania svedeckej výpovede predložený dokument A4 (obrázok displeja funkcie „Hotovosť*“), po ktorého vzhľadnutí svedkovia uvádzali rôzne informácie k tejto funkcii.

28. Výpovede svedkov X., Y., T. R. a T. správca dane podľa sťažovateľa „bezodôvodne a svojvoľne neuviedol“, keď tieto osoby mali údajne tvrdenia správcu dane vyvrátiť. Poukázal pritom na to, že ak orgán verejnej správy vychádzal z výpovedí svedkov H., A. a J., mal vo vzájomnej súvislosti hodnotiť aj svedecké výpovede svedkov R., X., X., Y., T. R. a T., čo však neurobil. Sťažovateľ má za to, že sa jedná o pochybenie v podobe selektívneho hodnotenia dôkazov, opomenutia ich hodnotenia jednotlivito i vo vzájomných súvislostiach, resp. o úplne nesprávnu interpretáciu svedeckých výpovedí, teda 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.

29. 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 pri posudzovaní tejto otázky vôbec nevzal do úvahy obsah administratívneho spisu. Sťažovateľ poukázal na 13 svedeckých výpovedí, z ktorých má vyplývať, že nefiškálna tlačiareň v rozhodnom čase u neho nebola. Navrhol správne súdu vykonať zápisnice z výsluchu týchto svedkov, pričom napadnutý rozsudok sa s týmto jeho návrhom žiadnym spôsobom nevyssporiadal. Podľa sťažovateľa potom platí, že ak predmetné výpovede fakticky vylučujú existenciu tzv. nefiškálny tlačiarne u neho, je vylúčené aj to, aby sa tlačili doklady „Hotovosť*“, keďže na to nebol k dispozícii spôsobilý nástroj. Tu potom správne súdu vytkol, že dospel k záveru, že takáto nefiškálna tlačiareň u neho 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 (poznámka kasačného súdu: rok 2015).

30. Správne súdu sťažovateľ vytkol aj nevenovanie sa tomu, že ani jeden zo svedkov nepotvrdil rozdiel medzi reálne prijatou tržbou a uzávierkou vytlačenou z elektronickej registračnej pokladnice. Namietol, 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.

31. Ďalšie nesprávne právne posúdenie veci zo strany správneho súdu má podľa sťažovateľa spočívať v neexistencii ani jedného dôkazu o tom, že v rozhodnom čase prijal akúkoľvek odplatu za akékoľvek poskytnuté zdaniteľné plnenie, ktorá by sa mala prejavíť vo výške jeho tržieb. Podľa sťažovateľa nebolo preukázané, že došlo k dodaniu tovarov alebo služieb, za ktoré by tieto plnenia prijal. Správne súdu vytýka, že sa jedná o kľúčovú námietku, pričom tento sa jej nevenoval.

32. Sťažovateľ správne súdu vytkol, že nesprávne vyhodnotil rozloženie dôkazného bremena v daňovom konaní. 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 falošných dokladov v celom rozsahu vyvracajú. Správny súd sa však výpoveďami svedkov nezaoberal a rovnako ani vyhodnotením týchto výpovedí žalovaným.

33. Sťažovateľ ďalej uviedol, že nebol tiež produkovaný žiadny dôkaz, ktorý by preukazoval, že by bol vytlačený čo i len 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. Namietol, 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 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.

34. Správne mu súdu v ďalšom sťažovateľ vytkol, že dospel k záveru o tom, že skutkové okolnosti veci boli dostatočne zistené, pričom však poukázal len na tri svedecké výpovede, ktoré boli navyiac v rozpore so zvyšnými svedeckými výpoveďami (v celkovom počte sedem), a to nielen v otázke neexistencie nefiškálny tlačiarne v prevádzke žalobcu v roku 2017, ale najmä v otázke existencie tržieb na strane žalobcu v dotknutom období (rok 2015). Namietol, že ním označené dôkazné prostriedky 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.

35. Sťažovateľ poukázal aj na to, že z technickej expertízy vyplýva, že „v internej databáze BLUEGASTRO sa nachádzali nejaké doklady a ich vyobrazenie“, pričom 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 (T., Y.), ako aj Z. Y. vylúčili, že technická expertíza je dôkazom o existencii prijatia tržby za dotknuté zdaňovacie obdobie.

36. 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 posúdené ako podstatné pochybenie zo strany orgánov verejnej správy. Doplnil tiež, že podstatným procesným pochybením správcu dane bolo napr. aj vedenie výsluchov v rámci ústneho pojednávania uskutočnené 9. októbra 2019, keď správca dane musel toto ústne pojednanie 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.

37. Pochybenia správcu dane podľa sťažovateľa nie sú formálne, ako vyhodnotil správny súd, ale naopak sú 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. Z týchto ako aj z vyššie uvedených dôvodov žiadal, aby kasačný súd postupom podľa § 462 SSP napadnutý rozsudok zrušil a vec správne mu súdu vrátil na ďalšie konanie.

38. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojich predchádzajúcich tvrdeniach a vyjadreniach, stotožniac sa s právnym posúdením správneho súdu v napadnutom rozsudku. Poukázal na premenlivosť argumentácie sťažovateľa - 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.

39. Žalovaný, poukazujúc na relevanciu technickej expertízy vykonanej certifikovaným orgánom, upriamil pozornosť na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/44/2019 z 10. septembra 2019, bod 32: „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.“

40. Žalovaný uviedol, že nikdy nespochybnil hodnotu dôkazov z miestneho zisťovania uskutočneného 23. októbra 2017, t. j. že boli vytlačené doklady označené ako „Hotovosť“ a že následne na základe týchto dokladov zamestnanci sťažovateľa prijali tržby. Uviedol, že vyjadrenie S. X. a výpoveď svedkyne Y. 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 „Hotovosť“. Tvrdil, že nariadené výsluchy svedkov mali odstrániť predchádzajúce pochybenia správcu dane (v skoršom konaní), aby sťažovateľovi nebolo upreté právo klásť svedkom otázky a tiež aby skutkový stav bol zistený čo najúplnejšie. Tieto výsluchy by však neboli nariadené, ak by správca dane

v skoršom konaní nezovšeobecnil vyjadrenie S. X. 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 Z.. R. Y.. 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.

41. K námietkam sťažovateľa týkajúcim sa prijímania tržieb, tlače pokladničných dokladov v režime „Hotovosť“⁴⁴, používania nefiškálnej tlačiarne, výpovedí 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 technická expertíza esenciálnou (spolu s výpoveďou Z.. Y.).

42. K pokusom sťažovateľa redukovat' význam miestneho zisťovania z 23. októbra 2017 žalovaný uviedol, že pri miestnom zisťovaní obsluha prevádzky vydala zákazníkovi (colníkovi) falošný doklad („Hotovosť“⁴⁴) vytlačený cez nefiškálnu tlačiareň a zároveň prijala od colníka na základe tohto dokladu platbu. Technickou expertízou pritom bolo zistené, že takto bolo od roku 2008 do 23. októbra 2017 vytlačených cca 147-tisíc dokladov. To, že tieto doklady boli vytlačené, vyplýva zo samotnej expertízy. Technická expertíza pritom preukázala, že fiškálnu tlačiareň je možné použiť aj na tlač kópie nefiškálnych dokladov, resp. aj falošných pokladničných dokladov označených ako „Hotovosť“⁴⁴.

43. Žalovaný ďalej odkázal na závery technického zisťovania spočívajúce v tom, že originály falošných dokladov („Hotovosť“⁴⁴) nemohli byť vytlačené cez fiškálnu tlačiareň, keďže doklady s označením „Hotovosť“⁴⁴ 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 ERP. Za jednotlivé zdaňovacie obdobia boli identifikované kópie dokladov „Hotovosť“⁴⁴, 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.

44. Žalovaný odmietol argumentáciu sťažovateľa vytykajúcu nedostatočné zistenie skutkových okolností veci, keď doplnil, že pri takom množstve dokladov nie je možné, aby sa ku každému dokladu vykonalo tak detailné zisťovanie, ako sa uskutočnilo 23. októbra 2017 (poznámka kasačného súdu: z administratívneho spisu vyplýva, že za rok 2015 ide o fiškálne doklady v počte 9 108 kusov, falošné doklady v počte 15 856 kusov). 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.

45. Záverom žalovaný doplnil, že bez ohľadu na to, či si svedkovia pamätali podrobnosti práce s ERP 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 funkcionality, ktorá pôvodne v systéme nebola a ani nie je potrebná na riadne fungovanie ERP. Z uvedených dôvodov žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

IV.

Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

46. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“) 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 správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

47. Kľúčovou právnou otázkou, ktorou sa kasačný súd v prejednávanej veci zaoberal, bolo, či je dostatočne preukázateľne odôvodnený záver o porušení § 2 písm. b), f), h) a j) a § 17 ods. 1 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon o dani z príjmov“) sťažovateľom tým, že nepriznal tú časť príjmu (tržieb) evidovanú v ERP, ktorá sa do prevádzkovej ani inej fiškálnej pamäte ERP nezaznamenávala (vo výške 170 110,27 eur bez DPH), keďže doklady o tejto časti tržieb boli tlačené pomocou nefiškálnej tlačiarne s použitím špeciálneho typu platby „Hotovosť“⁴⁴.

48. Podstatná časť sťažovateľom vytykaných vád sa týka 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 konkretizovaná, 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 ďalšom stupni správneho súdnictva preskúmať postup a rozhodnutia správnych orgánov. Bolo preto úlohou sťažovateľa adresne a čo najpresnejšie pomenovať nedostatky v konaní a v právnych úvahách správneho súdu.

49. Kasačný súd, reagujúc na rozsah kasačnej sťažnosti a v nadväznosti na obsah odôvodnenia preskúmaného rozsudku správneho súdu, dáva do pozornosti kľúčové námietky sťažovateľa, ktoré primárne spočívali v nedostatočne odôvodnenom napadnutom rozsudku a správcom dane, resp. žalovaným nedostatočne zisteným skutkovým stavom, ako aj v nesprávnom procesnom postupe správcu dane, resp. žalovaného:

- námietka vykonania výsluchov bývalých zamestnancov sťažovateľa vo vyrubovacom konaní bez návrhu na ich vypočutie sťažovateľom;
- námietka vykonania výsluchu svedkov zamestnancami správcu dane v čase, kedy nebolo rozhodnuté o sťažovateľom uplatnenej námietke zaujatosti voči týmto zamestnancom správcu dane;
- námietka nezohľadnenia časovej a vecnej súvislosti medzi miestnym zisťovaním a rozhodnutím dotknutým zdaňovacím obdobím roku 2015;
- námietka o rozpore svedeckých výpovedí so závermi správcu dane v otázke existencie nefiškálnej tlačiarne a v otázke používania funkcie „Hotovosť“;
- námietka sugestívneho vedenia výsluchov svedkov;
- námietka nekontinuity skoršieho rozhodnutia žalovaného v tejto veci so správnou žalobou napadnutým rozhodnutím;
- námietka selektívneho hodnotenia dôkazov žalovaným (zohľadnenie len troch svedeckých výpovedí);
- námietka nevykonania sťažovateľom navrhnutého dôkazu znaleckého dokazovania;
- námietka nepreukázania prijatia tržieb, na podklade ktorých bola vyrubená daň z príjmov.

50. 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 svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

51. 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 a námietkami, ku ktorým kasačný súd vyslovil svoje právne názory, a to v rozsudkoch sp. zn. 4Sfk/22/2024 z 23. októbra 2024 a sp. zn. 2Sfk/39/2023 z 31. marca 2025, ktorých predmetom bolo posúdenie vyrubenia dane sťažovateľovi na dani z príjmov fyzickej osoby. Kasačný súd preto postupom podľa § 464 ods. 1 SSP v ďalšom poukazuje na vybrané časti odôvodnenia rozsudku sp. zn. 4Sfk/22/2024 z 23. októbra 2024, ktorého závery sú v plnom rozsahu aplikovateľné aj na práve posudzovanú vec. Kasačný súd dáva do pozornosti, že v uvedenom rozsudku Najvyššieho správneho súdu išlo o posúdenie rozhodnutia správcu dane o vyrubení dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2012, pričom správny súd postupoval podľa § 140 SSP odkazujúc na rozsudok č. k. PO-1S/85/2020-408 z 31. januára 2024 v spojení s opravným uznesením č. k. PO-1S/85/2020-430 zo dňa 13. februára 2024, t. j. na rozsudok, ktorý je predmetom prieskumu v tejto súdnej veci. Uvedené znamená, že závery rozsudku sp. zn. 4Sfk/22/2024 z 23. októbra 2024 možno v plnom rozsahu uplatniť na práve prejednávanú vec.

52. Kasačný súd, reagujúc na sťažnostnú argumentáciu, uvádza nasledovné časti rozsudku sp. zn. 4Sfk/22/2024 z 23. októbra 2024:

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

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

výpoveďami, ktoré pre účely rozhodnutia tvoriaceho predmet tohto konania, ani neboli orgánmi verejnej správy v ich rozhodnutiach použité).

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

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

88. Skôr ako najvyšší správny súd pristúpi k odôvodneniu jednotlivých kasačných námietok, z dôvodu, že podstatná časť sťažovateľom vytykaných vád sa týka práve nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku, je potrebné uviesť, že ide o rozsudok, v ktorom správny súd odkázal (podľa § 140 SSP) na iný rozsudok toho istého správneho súdu v obdobnej veci, a to vo veci č. k. PO-1S/85/2020-408 zo dňa 31. januára 2024 v spojení s opravným uznesením č. k. PO-1S/85/2020-430 z 13. februára 2024 (pozn.: ide o rozhodnutie súdu vo veci dane z príjmu sťažovateľa za rok 2015, keď predmetom tohto konania je prieskum rozhodnutí orgánov verejnej správy majúci skutkový základ v obdobných záveroch správnych orgánov, avšak za daň z príjmu za rok 2012) - k tomu pozri aj bod 4. tohto rozsudku. Vlastnému postupu takéhoto odkazovania sťažovateľ vecne, ani formálne v kasačnej sťažnosti nič nevytkol. Z uvedených dôvodov potom v ďalšom najvyšší správny súd skúmal kvalitu odôvodnenia napadnutého rozsudku primárne v kontexte odkazovaného rozsudku, keďže reálne odôvodnenie v tejto veci obsahuje práve predmetný rozsudok.

89. Sťažovateľ pritom napadnutému rozsudku vytyka, že na jeho námietky dostatočne nereaguje, avšak v bode 9. podanej kasačnej sťažnosti žiadne konkrétne námietky v tomto smere nevznáša, prezentuje len všeobecnú argumentáciu týkajúcu sa štandardov odôvodnenia rozsudkov súdov. V konkrétnostiach tak robí v bode 10. kasačnej sťažnosti (pozn.: parciálne - roztrúseným spôsobom - aj na iných miestach kasačnej sťažnosti - k tomu pozri toto odôvodnenie ďalej), kde poukazuje na to, že v rozsudku sa správny súd nevysporiadal s jeho argumentáciou ohľadom toho, že žalovaný v správnom konaní neprihliadal na dôkazy, ktoré jeho závery vyvracajú. V tomto zmysle považuje odôvodnenie napadnutého rozsudku za strohé, keď toto sa nachádza len v bodoch 129. a 130. odôvodnenia. Tu však kasačný súd poukazuje na to, že tak napadnutý rozsudok (č. k. PO-1S/84/2020-442 zo dňa 27. februára 2024), ako ani odkazovaný rozsudok (č. k. PO-1S/85/2020-408 zo dňa 31. januára 2024 v spojení s opravným uznesením č. k. PO-1S/85/2020-430 z 13. februára 2024) body 129. a 130. neobsahujú.

90. [...] (poznámka: časť odôvodnenia krátená kasačným súdom) najvyšší správny súd uviedol, že vo veci je relevantný aj ešte skorší rozsudok správneho súdu - č. k. PO-1S/100/2020-290 zo dňa 5. októbra 2023, keďže na tento odkazuje rozsudok č. k. PO-1S/85/2020-408 zo dňa 31. januára 2024 v spojení s opravným uznesením č. k. PO-1S/85/2020-430 z 13. februára 2024, potom je zrejmé, že aj toto rozhodnutie správneho súdu je potrebné považovať za súčasť odôvodnenia napadnutého rozsudku. Ani v ňom sa však body 129. a 130. nenachádzajú.

91. Kasačný súd potom nemal zo strany sťažovateľa v konkrétnostiach vymedzené, v čom mala spočívať vada odôvodnenia napadnutého rozsudku, keď tak napadnutý rozsudok, ako ani odkazovaný rozsudok a ešte skorší rozsudok v obdobnej veci, body 129. a 130. neobsahujú. (...)

93. Skutkovým okolnostiam veci - a to aj s prihliadnutím na námietku sťažovateľa, že správne orgány mali dôkazy hodnotiť selektívne, resp. tendenčne - sa správny súd venoval v relevantnom rozsahu, a to v bodoch 40. až 42. odkazovaného rozsudku, kde v súvislosti s uvedenou námietkou výslovne poukázal aj na body 59. a 60. ďalšieho rozsudku (č. k. PO-1S/100/2020-290 zo dňa 5. októbra 2023). Navyiac, keďže v bode 37. odkazovaného rozsudku správny súd postupom podľa § 140 SSP odkázal - vo všeobecnosti - na rozsudok č. k. PO-1S/100/2020-290 zo dňa 5. októbra 2023, je možné v tejto súvislosti poukázať aj na body 59. až 70. uvedeného rozsudku, v ktorom sa správny súd s predmetnými námietkami sťažovateľa podrobne a dostatočne vysporiadal. Závery správneho súdu vyjadrené v uvedených častiach rozsudkov považuje kasačný súd za správne a právne udržateľné. Takéto „prvotné“

hodnotenie dôkazov vykonaných v správnom konaní navyiac ani nie je hlavnou funkciou správnych súdov, keď tieto úkony má realizovať primárne správny orgán v správnom konaní. Správny súd má ex post skúmať a testovať zákonnosť dokazovania realizovaného správnymi orgánmi a ich hodnotenie - v rozsahu riadne vznesených námietok - a následne - v rozsahu riadne vznesených kasačných námietok - môže toto hodnotenie správneho súdu preskúmať kasačný súd. [...] (poznámka: časť odôvodnenia krátená kasačným súdom)

95. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ ďalej namietal, že správny súd len nekriticky prevzal závery orgánov verejnej správy ohľadom príslušných skutkových zistení. Osobitne namietal, že na niektoré závery svedeckých výpovedí správne orgány neprihliadali, resp. tieto hodnotili selektívne (k tomu pozri čl. II tohto rozsudku vyššie), pričom správny súd mal tento ich postup „nekriticky prevziať“.

96. Podľa názoru najvyššieho správneho súdu je aj táto námietka sťažovateľa nedôvodná. Ako už bolo uvedené vyššie, súčasťou odôvodnenia napadnutého rozsudku je fakticky aj odôvodnenie dostatočnosti preukázania skutkových okolností veci iným senátom toho istého správneho súdu vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020 [bod 41. odkazovaného rozsudku], v ktorom tento uviedol: „59. [...] Správny súd zdôrazňuje, že vykonané dôkazy je potrebné hodnotiť vo vzájomných súvislostiach ako ucelenú reťaz vzájomne sa dopĺňujúcich zistení. Výpovede svedkov nie je možné hodnotiť ako objektívne pre ich zamestnanecký vzťah k žalobcovi, čoho dôkazom sú podstatné odlišnosti vo výpovedi zamestnankyne žalobcu S. X. pri miestnom zisťovaní a pri výsluchu. Výsluchy boli navyše vykonávané so značným časovým odstupom, čo znamená, že si svedkovia v rámci výsluchov, v porovnaní so závermi z miestneho zisťovania, nemuseli detailne pamätať všetky okolnosti ohľadom vystavovania pokladničných dokladov. Skutočnosť, že žalobca používal funkciu Hotovosť*, na základe ktorej tlačil pokladničné doklady cez nefiskálnu tlačiareň, vyplynula z miestneho zisťovania dňa 23.10.2017, pri ktorom zamestnankyne žalobcu vystavili pokladničný doklad s použitím funkcie Hotovosť*, tento bol riadne vytlačený a odovzdaný pracovníkom colného úradu a taktiež bola na tieto doklady prijatá tržba za riadne poskytnutú službu. To, že po použití funkcie Hotovosť* dochádzalo k tlači pokladničných dokladov mimo fiskálnej tlačiarne vyplýva nepochybne z výsledkov technickej expertízy ERP, nakoľko v programe BLUEGASTRO sa uložili kópie dokladov, pričom tento program neumožňoval generovať doklad bez jeho tlače. Vzhľadom na uvedené je logickým a právne udržateľným záver, že v prevádzke žalobcu existovala aj nefiskálna tlačiareň, na ktorej sa takéto pokladničné doklady tlačili, keďže preukázateľne neboli tlačené na fiskálnej tlačiarňi (čo tiež vyplynulo z vykonanej technickej expertízy). Túto skutočnosť napokon potvrdilo aj miestne zisťovanie, pri ktorom boli zaistené dve tlačiarne (fiskálna a nefiskálna), pričom obe boli funkčne spojené s ERP, čo bolo aj riadne zdokumentované“.

100. Navyiac k prevzatému záveru, kasačný súd pripomína (ako to už uviedol vyššie), že v bodoch 40. až 42. odkazovaného rozsudku, správny súd adresne reaguje na námietky sťažovateľa o tom, prečo závery orgánov verejnej správy považuje za dostatočne preukázané. Úlohou kasačného súdu pritom v tomto konaní nie je predmetné závery citovať, príp. reprodukovat', ale vzhľadom na vznesenú námietku overiť, či príslušné odôvodnenie správneho súdu je právne udržateľné, keď dospel k záveru, že tomu tak je.“

53. Kasačný súd dáva do pozornosti, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti rozsiahlo rozoberá postup správneho súdu, citujúc: „Správny súd v napadnutom rozsudku poukázal v rámci právneho posúdenia len na výpovede svedkov H., A. a J.“ Kasačný súd oboznámený s obsahom súdneho ako aj administratívneho spisu uvádza, že toto tvrdenie sťažovateľa nemá podklad vo vlastnom texte napadnutého rozsudku, keďže správny súd analyzuje v bode 42. správcom dane použité svedecké výpovede svedkov vypočutých k tomuto zdaňovaciemu obdobiu (X., Y., X., Y., R. a J.). Na tomto mieste je potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť nie je obsahovo naviazaná na text odôvodnenia napadnutého rozsudku, ale je akosi širšou syntézou námietok, ktoré kasačný sťažovateľ uplatňuje/uplatňoval aj v iných obdobných konaniach, ktorých realizácia správcom dane mala svoj základ v miestnom zisťovaní zo dňa 23. októbra 2017. Vzhľadom k tomu, ako aj vzhľadom k sťažovateľovmu nesprávnemu poukazovaniu na (neexistujúce) časti rozhodnutia (viď vyššie) možno jednoznačne uzavrieť, že prieskum kasačného súdu je redukovaný len na tvrdenia sťažovateľa, ktoré poukazujú na existujúce skutočnosti a skutočnosti overiteľné v súdnom, resp. administratívnom spise.

54. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal aj to, že správcom dane použité výpovede svedkov H., A. a J. sú irelevantné pre ich „časovú diskontinuitu“, resp. že boli selektívne (podľa sťažovateľa boli hodnotené tak, ako sa správcom dane hodili). Uvedení traja svedkovia pracovali pre sťažovateľa v rôznych časových úsekoch rokov 2015 až 2017 a predmetom rozhodnutia orgánov verejnej správy v súdnej veci je daň z príjmu sťažovateľa za rok 2015, preto hodnotenie týchto výpovedí zo strany správcu dane malo svoj zmysel. Z rozhodnutia správcu dane vyplýva, že z množiny týchto svedkov poukazoval na svedeckú výpoveď svedkyne J.. Z technickej expertízy vyplýva, že na ERP zariadení sťažovateľa sa funkcia Hotovosť* používala už od 30. júna 2008, a to až do 23. októbra 2017. Výpoveď svedkov,

vrátane vyššie menovanej p. J., potom nepochybne - v spojení s tým, že odborným dokazovaním bolo preukázané používanie ERP v režime Hotovosť* vo vyššie uvedenom časovom úseku - vykazuje potrebný stupeň relevancie v rovine tzv. podporného dôkazu. Predmetné svedecké výpovede teda nie sú výlučným dôkazom vo vzťahu k dani z príjmu sťažovateľa za rok 2015, ale v spojení s inými dôkazmi potvrdzujú/podporujú napr. ten záver, že ERP sťažovateľa bola naozaj vybavená funkciou Hotovosť* (keďže s ňou aj oni pracovali), resp. že táto funkcionálna sa na prevádzke sťažovateľa používala systematicky aj počas roku 2015.

55. Sťažovateľ sa napriek celkovému spochybneniu relevancie uvedených troch svedkov pre účely konania v prejednávanej veci v ďalšom podstatne venuje práve výpovediam svedkov H., A. a J. (pozri str. 6 - 7 kasačnej sťažnosti), keď poukazuje na to, že ich výpovede mali byť hodnotené selektívne. Vzhľadom na vyššie uvedené súvislosti s výpoveďou svedkyne J. kasačný súd verifikoval jej výpoveď, keď z nej zistil, že doklady so špecifikáciou Hotovosť* v prevádzke sťažovateľa tlačené boli, ako aj to, že tieto doklady boli zákazníkom odovzdávané. Svedkyňa potvrdila samotné používanie funkcionality Hotovosť*, pričom používanie tejto funkcie potvrdila nielen vo vzťahu k sebe, ale aj vo vzťahu k svojim kolegom. Len pre doplnenie je v tejto súvislosti potrebné dodať, že kasačný súd za podmienok prerokúvaného skutkového stavu nevníma ako sugestívny prístup vedenia výsluchu to, že správca dane poskytol svedkyňi k nahliadnutiu vo vytlačenej podobe vyobrazenie ERP sťažovateľa. Naopak, tento krok sa javí ako dôvodný nielen vzhľadom na časový odstup od okolností, o ktorých mala svedkyňa vypovedať (rok 2015, výsluch až v septembri 2019), ale kasačný súd ho považoval za relevantný napr. aj z dôvodu, že samotný rozdiel medzi položkou „Hotovosť“ a „Hotovosť*“ je iba v jednom symbole (*), keď svedkom po príslušnom časovom odstupe takýto minimálny rozdiel v rámci ERP ani nemusel byť pri bežnej pamäťovej stope jednotlivca zrejmy. Tu je potom tiež potrebné doplniť, že ak právny zástupca sťažovateľa v rámci výsluchu svedkov v uvedenom smere niečo namietal, tak to bolo poskytnutie samotnej vizualizácie pokladne jednotlivým svedkom (ako papiera A4), nie to, že by im bola napr. poskytnutá nesprávna vizualizácia jeho ERP. Vecnú správnosť vizualizácie ERP, ktorá bola svedkom poskytnutá, teda žiadnym relevantným spôsobom nespochybnil. Svedkom (a teda aj svedkyňi J.) bola pritom skôr, ako sa vyjadrili k samotnej vecnej otázke, daná možnosť vyjadriť sa k tomu, či predložená vizualizácia zodpovedá elektronickej registračnej pokladnici sťažovateľa, na ktorej pracovali a túto skutočnosť svedkyňa J. aj potvrdila.

56. Prípadné pochybnosti svedkov v tom, že si nepamätali, či pokladničné bloky v režime „Hotovosť*“ tlačili, resp. niekomu odovzdali, považuje kasačný súd za logické, keď oni sami v zásade v rámci svojich výpovedí uvádzali, že tento parameter na dokladoch nesledovali, resp. sledovali iné parametre (účtovaný tovar). Na strane druhej, svedkovia, ktorí potvrdili, že funkciu „Hotovosť*“ používali, odovzdávali všetky bločky (poznámka kasačného súdu: a teda aj za tie s príznakom *) zákazníkom a následne za všetky bločky (poznámka kasačného súdu: a teda aj za tie s príznakom *) inkasovali tržbu.

57. Kasačný súd, reagujúc na ďalšiu sťažnostnú argumentáciu, poukazuje na nasledovné časti odôvodnenia rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024:

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

113. Na túto námietku správny súd všeobecne reagoval napr. v bode 38. (predposledný odsek) a následne podrobne v bode 40. odkazovaného rozsudku. (...) (časť odôvodnenia krátená kasačným súdom) Ak totiž žalovaný v skoršom odvolacom konaní vo veci vyslovil názor, že samotná výpoveď S. X. 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.

114. Kasačný súd uvedené naviac opäť verifikoval, keď zistil, že v rozhodnutí žalovaného č. 101379046/2019 zo dňa 06.06.2019, ktorým bolo zrušené skoršie prvostupňové rozhodnutie správcu dane vo veci je - okrem iných - uvedené, že vyjadrenie S. X. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 nepovažuje za dostatočné; že jej výpoveď nemôže byť zovšeobecnená a pod. Takéto konštatovania žalovaného teda za žiadnych okolností nie sú záverom v tom zmysle, že výpoveď S. X. je pre budúce konanie irelevantná, príp. že sa ňu v ďalšom nemá prihliadať a pod. Ide o všeobecné konštatovanie, že podklad pre rozhodnutie je potrebné doplniť o ďalšie podklady/dôkazy, čo sa aj stalo.

115. Ako to vyplýva z rozhodnutia žalovaného, dôvodom pre zrušenie skoršieho rozhodnutia správcu dane vo veci bola práve primárne potreba doplnenia dokazovania ku skutkovej stránke veci, resp. vybrané procesné pochybenia správcu dane, ktoré odôvodňovali vypočutie S. X. (ako svedka) s

možnosťou sťažovateľa klásť jej otázky. Kasačný súd však v tejto súvislosti zároveň uvádza, že na str. 35 rozhodnutia žalovaného tvoriaceho predmet tohto prieskumu je výslovne uvedené: „Odvolačný orgán uvádza, že S. X. nebola zamestnancom daňového subjektu v dotknutom zdaňovacom období, preto správca dane v napadnutom rozhodnutí neuviedol jej výpoveď ako svedka.“ To - na strane druhej - ale neznamená, že výpoveď/vysvetlenie S. X. (z miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017) s ďalšími dôkazmi obstaranými v novom konaní pred správcou dane, nemôže byť použitá a zároveň postačujúca (spolu s inými dôkazmi), a to aj bez toho, aby sa pre účely zdaňovacieho obdobia r. 2012 prihládalo na svedeckú výpoveď S. X., ktorá bola získaná v novom vyrubovacom konaní pred správcou dane.

116. Sťažovateľ sa potom mýli, ak má za to, že skoršia požiadavka žalovaného na doplnenie dokazovania o .i. aj výsluchom S. X. ako svedka a následné nepoužitie tejto svedeckej výpovede v tomto konaní (poznámka kasačného súdu: tu zdaňovacie obdobie rok 2015) znamená, že skutkové okolnosti veci neboli, resp. nemohli byť zistené dostatočne, príp. to, že vyjadrenie S. X. z miestneho zisťovania uskutočneného dňa 23.10.2017 je právne irelevantné, ak pôvodné prvostupňové rozhodnutie bolo zrušené z dôvodu, že S. X. sťažovateľ na miestnom zisťovaní nemohol klásť otázky. Toto bolo reparované práve tým, že tento podklad sa doplnil o ďalší, a to o svedeckú výpoveď S. X., keď na jej výsluchu ako svedkyne jej sťažovateľ mohol klásť otázky. Z prvostupňového rozhodnutia správcu dane navyše vyplýva, že tento - v rámci vyrubovacieho konania po zrušení jeho skoršieho rozhodnutia - realizoval (popri iných úkonoch) úkony smerujúce k objasneniu veci (svedkovia) vo vzťahu k týmto osobám: G. X., J. F., M. T. R., N. T., N. S.. Nahliadol do zápisníc zo svedeckých výpovedí U. H., J. A. a H. J.. Vypočul tiež Z.. Y. (zástupcu spoločnosti, ktorá ERP sťažovateľovi dodala) a uskutočnil výsluch colníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu. ... Závery z miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017 (a to aj v podobe vysvetlenia poskytnutého S. X.) sú však naďalej relevantné, pričom toto jej vysvetlenie sa nestáva irelevantným len preto, že v pôvodnom konaní bolo považované za nedostatočné, resp. preto, že pôvodne jej sťažovateľ na miestnom zisťovaní nemohol klásť otázky. Naopak, toto vysvetlenie je naďalej relevantným podkladom, a to práve v spojení s ďalšími dôkazmi, ktoré boli vo veci vykonané - po zrušení v poradí prvého rozhodnutia správcu dane vo veci. Aj keby však kasačný súd pripustil, že vysvetlenie poskytnuté S. X. na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 nemalo byť v novom konaní vôbec akceptované (a správca dane by tak napriek tomu urobil), tento jeho postup by nepostačoval pre zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí, keďže jej vlastné vyjadrenie nebolo vo veci jediným, ako ani rozhodujúcim podkladom pre rozhodnutie vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu, ktoré je predmetom tohto konania. Jej vysvetlenie zo dňa 23.10.2017 sa z hľadiska rozsahu aj kvality fakticky v podstatnej časti viaže na samotné miestne zisťovanie, vysvetlenie okolností, ku ktorým došlo počas kontrolných nákupov, resp. miestneho zisťovania a pod. Nejednalo sa teda o komplexný výsluch všeobecnej povahy, ale o ozrejmenie okolností bezprostredne súvisiacich so samotným kontrolným nákupom/miestnym zisťovaním, a preto ani materiálne nie je dôvodné tento podklad vylúčiť ako podklad rozhodnutia správnych orgánov vo veci.

117. Kasačný súd preto dospel k záveru, že orgány verejnej správy nepochybili, ak z vyjadrenia S. X. (na miestnom zisťovaní zo dňa 23.10.2017) vychádzali, keď relevancia tohto podkladu skorším zrušujúcim rozhodnutím žalovaného nebola negovaná. Naopak, toto vyjadrenie bolo podľa žalovaného samo osebe nepostačujúce, a preto boli v novom konaní dôkazy doplnené - tak, ako to vyžadoval od správcu dane žalovaný vo vyššie uvedenom zrušujúcom rozhodnutí.

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

118. Ďalšia námietka sťažovateľa sa týkala toho, že správny súd mal údajne nesprávne právne vyhodnotiť to, že v rámci prevádzky sťažovateľa existovala tzv. nefiskálna tlačiareň. Osobitne poukázal na to, že 13 svedkov malo existenciu nefiskálnej tlačiarne na jeho prevádzke vyvrátiť a že existencia nefiskálnej tlačiarne na prevádzke v čase miestneho zisťovania (23.10.2017) neznamená, že tam príslušná tlačiareň bola aj v roku 2012. (poznámka kasačného súdu: platí aj pre zdaňovacie obdobie rok 2015, ktoré je predmetom tohto konania)

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

2012). (poznámka kasačného súdu: platí aj pre zdaňovacie obdobie rok 2015, ktoré je predmetom tohto konania)

58. 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. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že zo svedeckých výpovedí - v celkovom počte trinásť - malo jednoznačne vyplývať, 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 roku 2015, a podľa kasačného súdu je tento záver sťažovateľa navyš nesprávny, keď z ním označených svedeckých výpovedí (relevantných vo vzťahu k roku 2015) takýto záver ani jednoznačne nevyplýva. Ak aj traja 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. Z odôvodnenia vydaných rozhodnutí je však dostatočne zrejmé, prečo aj parciálne závery abstrahované z týchto výpovedí boli postačujúce pre skutkové závery daňových orgánov vo veci, a to osobitným poukázaním na význam obstaranej technickej expertízy. Kasačný súd sa preto nestotožnil s námietkou vytýkajúcou selektívne hodnotenie dôkazov.

59. Na tomto mieste kasačný súd považuje za vhodné znovu odkázať na závery správnych súdov uvedené v súvisiacich rozsudkoch, v ktorých tieto skúmali technické aspekty veci, význam a relevanciu súvisiacich svedeckých výpovedí vrátane ich možných determinantov - plynutie času, strach z možnej participácie na nezákonnej aktivite, zmena pracoviska svedkov a pod. a nadväzujúcu neurčitost' ich výpovedí a pod. K tomuto kasačný súd osobitne poukazuje na bod 60. rozsudku správneho súdu vo veci sp. zn. PO-1S/100/2020, podľa ktorého „[...] To, že po použití funkcie Hotovost* dochádzalo k tlačí pokladničných dokladov mimo fiskálnej tlačiarne, vyplýva nepochybne z výsledkov technickej expertízy ERP, nakoľko v programe BLUEGASTRO sa uložili kópie dokladov, pričom tento program neumožňoval generovať doklad bez jeho tlač. Vzhľadom na uvedené je logickým a právne udržateľným záver, že v prevádzke žalobcu existovala aj nefiskálna tlačiareň, na ktorej sa takéto pokladničné doklady tlačili, keďže preukázateľne neboli tlačené na fiskálnej tlačiarňi (čo tiež vyplývalo z vykonanej technickej expertízy). Túto skutočnosť napokon potvrdilo aj miestne zisťovanie, pri ktorom boli zaistené dve tlačiarne (fiskálna a nefiskálna), pričom obe boli funkčne spojené s ERP, čo bolo aj riadne zdokumentované.“

60. Kasačný súd následne aj z technickej expertízy č. 3449/2018 - spis č. 25909/2018 z 3. januára 2018 zistil, že z fiškálneho zariadenia (t. j. z fiškálnej tlačiarne) „vychádzali všetky pravé pokladničné doklady (príloha H) vrátane ich kópií. Z fiškálnej tlačiarne boli tlačené aj kópie falošných pokladničných dokladov, pričom originály boli tlačené cez predmet č. 2“ (časť 2.3.1. uvedenej expertízy). V tej istej expertíze sa zároveň uvádza, že „Predmet č. 2 (nefiskálna tlačiareň) slúžila na tlač falošných pokladničných dokladov (príloha I). [...] Počas expertízy bolo potvrdené, že všetky falošné pokladničné doklady boli vytlačené týmto zariadením.“ (časť 2.3.2 citovanej expertízy). Technickou expertízou bolo zistené, že doklady v režime Hotovost* boli cez ERP generované minimálne od r. 2008 do 23. októbra 2017, kedy bolo uskutočnené miestne zisťovanie u sťažovateľa. Identifikovaný spôsob činnosti sťažovateľa bol vymedzený tak, že pri tlačí dokladov cez BLUEGASTRO bol pravý pokladničný doklad vytlačený z fiškálnej tlačiarne a bol započítaný do obrátov evidovaných vo fiškálnej tlačiarňi. Pri tlačí falošného pokladničného dokladu bol tento vytlačený cez nefiskálnu tlačiareň a nebol započítaný do obrátov evidovaných vo fiškálnej tlačiarňi. Z technickej expertízy tiež vyplývalo, 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 tlačí 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. 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 krátenéj tržby aj za rok 2015, keď v uvedenom vyexportovanom súbore sú takto uvádzané údaje za časový úsek od 30.6.2008 do 23.10.2017. Dôležitým v tejto súvislosti je záver formulovaný Z.. Y. (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. Keďže pokladničné

doklady, či fiškálne alebo nefiškálne, boli v databáze očíslované nepretržitým vzostupným radom čísel, z toho - okrem iného plynie záver, že nefiškálna tlačiareň na prevádzke sťažovateľa musela byť aj v roku 2015, preto nie je možné vytknúť nelogickosť, príp. inú vadu, keď je zrejmé, že v rámci dokazovania (aj vzhľadom na odstup času), bol - z hľadiska dôkaznej sily - v konkrétnych okolnostiach súdnej veci uprednostnený technický - expertný dôkaz pred výpoveďami svedkov, ktorí si spravidla ani nepamätali presný počet tlačiarň, ich výpovede v uvedenom zmysle boli neurčité a pod. Správny súd sa pritom k pomerovaniu dôkazov a k ich vzájomnému hodnoteniu vyjadril (k tomu pozri rozsudok vo veci sp. zn. PO- 1S/85/2020 - body 40. až 42.).

61. Nadväzujúc na uvedené, kasačný súd poukazuje na ďalšiu časť odôvodnenia rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024:

„126. Zjednodušene povedané, ak z technickej expertízy vyplýva, že falošný doklad musel byť vytlačený, keďže sa v systéme uložil celý, nielen údaje o ňom, pričom tento odborný záver v rámci daňovej kontroly, resp. vo vyrubovacom konaní kvalifikovane vyvrátený nebol, potom svedecké výpovede s odstupom niekoľkých rokov od rozhodného času - a to aj s ohľadom na možné determinanty skresľujúce tieto výpovede svedkov - napr. z dôvodu strachu z dopadov účasti na takomto konaní, príp. už len z dôvodu uplynutia dlhšieho času medzi výpoveďami a samotnou činnosťou, o ktorej vypovedali, keď tieto výpovede navyše ani nie sú jednoznačným dôkazom toho, že v prevádzke sťažovateľa bola len jedna (a to fiškálna) tlačiareň, potom pri hodnotení dôkazov v ich vzájomných súvislostiach tieto nevyvracajú záver orgánov verejnej správy o tom, že falošné pokladničné doklady boli vytlačené a muselo sa tak stať na nefiškálnom zariadení. V opačnom prípade by predmetné tržby boli zaznamenané vo fiškálnej pamäti ERP, čo sa však v rozsahu falošných pokladničných dokladov nestalo. Navyše, nie je možné opomenúť, že na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 takáto nefiškálna tlačiareň naozaj v prevádzke sťažovateľa fyzicky zistená bola.

128. (...) (časť odôvodnenia krátená kasačným súdom) Tomuto záveru teda svedčí nielen skutočnosť, že v rámci kontrolných nákupov dňa 23.10.2017 boli nájdené dve tlačiarne (jedna fiškálna a jedna nefiškálna), ale najmä technická expertíza, z ktorej vyplýva, že ak sa v databáze dokladov uložilo vyobrazenie celého falošného pokladničného dokladu, tento musel byť reálne vytlačený, keďže v opačnom prípade by sa v systéme uložili len údaje o doklade, nie doklad samotný. Okrem toho - ako je uvedené vyššie - v rozpore s tým, čo tvrdil sťažovateľ, svedecké výpovede v rámci ich súhrnného hodnotenia ako celku (aj s inými dôkazmi) nevyklúčujú, že sa v prevádzke sťažovateľa mohla nachádzať aj iná ako fiškálna tlačiareň, t. j. že tam mohli byť dve tlačiarne (aj nefiškálna), a to napr. aj v nadväznosti na výpovede vyššie uvedených svedkov, ktorí si na presný počet tlačiarň na prevádzke sťažovateľa nevedeli s istotou spomenúť (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). Podstatným dôkazom toho, že sa falošné pokladničné doklady prostredníctvom ERP systému sťažovateľa tlačili potom nie je samotná nefiškálna tlačiareň, ale ERP systém, ktorý bol podrobený technickej expertíze, z ktorej vyplýva, že tieto falošné doklady museli byť vytlačené. Samotný technický nástroj, na ktorom sa tak dialo a preukázanie jeho fyzickej existencie je potom v podmienkach súdnej veci bez väčšej relevancie. Ani samotná nefiškálna tlačiareň v prevádzke sťažovateľa (ak by aj jej existencia bola preukázaná), by nebola sama osebe dôkazom toho, že táto tlačiareň je/bola používaná na tlač falošných pokladničných dokladov. Pre účely daňového konania je preto podstatné mať dostatočne preukázanú najmä samotnú (vlastnú) činnosť (t. j. tlač falošných pokladničných dokladov), nie nástroj, na ktorom sa tak dialo (nefiškálna tlačiareň), pričom toto je - aj podľa kasačného súdu - v podmienkach súdnej veci dostatočne preukázané. (...)

129. Nie je totiž možné v tejto súvislosti opomenúť, že počas kontrolných nákupov dňa 23.10.2017 boli vystavené colníkom dva falošné pokladničné doklady, tieto boli vytlačené na nefiškálnej tlačiarň, za oba falošné bloky bola zamestnancami sťažovateľa zinkasovaná tržba, ktorá sa však vo fiškálnej pamäti systému ERP nezobrazila. Akokoľvek sťažovateľ brojí proti tomu, že táto jedna situácia (z 23.10.2017) nie je dôkazom toho, že sa to dialo aj v rozhodnom zdaňovacom období (rok 2012) (poznámka kasačného súdu: v predmetnej veci zdaňovacie obdobie rok 2015), nie je možné abstrahovať od toho, že vykonané dôkazy (najmä technická expertíza) realizáciu tejto činnosti aj spätne dostatočne indikujú, resp. preukazujú, a to aj v prípade, ak fiškálna tlačiareň v roku 2012 v prevádzke sťažovateľa preukázaná nebola.“ (poznámka kasačného súdu: v predmetnej veci zdaňovacie obdobie rok 2015)

62. Ďalšou podstatnou skutočnosťou v prerokovanej veci je námietka sťažovateľa smerujúca k nesprávnym záverom správnych orgánov o tom, že sťažovateľ zdaniteľné obchody na základe falošných pokladničných dokladov naozaj realizoval, resp. nepreukázanie reálnosti tržieb na základe týchto dokladov, ktoré by mali byť predmetom daňovej povinnosti, t. j. dani z príjmov. Sťažovateľ má za to, že správny súd mal nesprávne právne posúdiť, resp. nesprávne vyhodnotiť to, že reálne došlo z jeho strany k poskytnutiu zdaniteľných plnení, za ktoré mal získať tržby ustálené orgánmi verejnej správy

ako tržby na základe falošných pokladničných dokladov. Je názoru že orgánmi verejnej správy nebolo preukázané, že by sťažovateľ poskytoval zdaniteľné plnenia tretím osobám a v nadväznosti na to ani prijatie odplaty od týchto osôb za takto poskytnuté tovary/služby.

63. Kasačný súd sa stotožnil s orgánmi verejnej správy a správnym súdom a 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 fiškálnom režime elektronickej registračnej pokladnice. Uvedená skutočnosť jednoznačne potvrdzuje, že takto prijímané platby od zákazníkov predstavujú nepriznané tržby. Na miestnom zisťovaní 23. októbra 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 fiškálnej pamäti ERP systému.

64. Kasačný súd sa prikláňa k názoru vyslovenému v rozsudku sp. zn. 4Sfk/22/2024 z 23. októbra 2024, že:

„133. (...) (časť krátená kasačným súdom) z právneho hľadiska nie je nevyhnutné, aby orgán verejnej správy dokazoval daňovému subjektu poskytnutie zdaniteľného plnenia a prijatie odplaty za takéto plnenie vo vzťahu ku každému jednému falošnému pokladničnému dokladu (Hotovosť*) - cca 147 tisíc pokladničných dokladov za všetky zdaňovacie obdobia (vrátane zdaňovacieho obdobia relevantného pre toto konanie). Toto by sa nepochybne priečilo účelu zákona a ochrane verejných záujmov, ktoré orgány verejnej správy aj v týchto konaniach sledujú. Takýto dôkazný štandard navyše od správneho orgánu nevyžaduje ani zákon. Súbor dôkazov a ich vzájomné hodnotenie (osobitne s prihliadnutím na zachytený modus operandi sťažovateľa preukázaný dňa 23.10.2017) - podľa názoru kasačného súdu - dostatočne odôvodňujú závery správnych orgánov o tom, že predmetné plnenia (na základe falošných pokladničných dokladov) sťažovateľ aj reálne prijal. V tomto zmysle potom podľa kasačného súdu orgány verejnej správy aj uniesli súvisiace dôkazné bremeno.

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

135. Tu potom nie je možné opomenúť, že všetci svedkovia za rôzne zdaňovacie obdobia (J., H., A., F., Y., S., Y., X., X., T. R., T., R. a X.) - a teda aj svedkovia, ktorí u sťažovateľa pracovali v roku v roku 2012 (poznámka kasačného súdu: v predmetnej veci zdaňovacie obdobie rok 2015) 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 bez zbytočného odkladu vydať kupujúcemu pokladničný doklad. 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. (...) (odôvodnenie krátené kasačným súdom)

137. Ak sťažovateľ v ďalšom namietal, že v rámci hodnotenia dôkazov bolo opomenuté, že zamestnanci neidentifikovali rozdiely v závierkach, resp. v tržbách (k tomu pozri bod 14. kasačnej sťažnosti, posledná veta), 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*. (...) (odôvodnenie krátené kasačným súdom).

65. Vzhľadom k vyššie uvedeným skutočnostiam je možné aj v práve prejednávanej veci sumarizovať, že:

- ak je preukázaná tlač falošných dokladov (najmä technickou expertízou; internou pamäťou systému BLUEGASTRO, v ktorom sa nachádzali vzostupne zoradené a nepretržitým číselným radom označené pokladničné bloky; samotným používaním funkcie „Hotovosť*“, ktorá bola výslovne potvrdená viacerými svedkami, príp. jej použitie nevytlúčili),

- ak zároveň svedkovia potvrdili, že vytlačené doklady vždy odovzdávali zákazníkom a vždy na základe nich inkasovali tržby (pričom tieto doklady nepochybne zahŕňali doklady v režime „Hotovosť“, ale aj v režime „Hotovosť*“),

- a ak dňa 23. októbra 2017 boli realizované kontrolné nákupy u sťažovateľa - tieto predstavujú orgánmi verejnej moci zachytený spôsob realizácie (modus operandi) tejto činnosti sťažovateľom (i keď samy osebe by tieto nákupy a závery z miestneho zisťovania nemohli byť priamym dôkazom vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu roku 2015),

potom je v súhrne preukázané, že falošné pokladničné doklady nachádzajúce sa v internej pamäti systému boli reálne vytlačené a že na ich základe prijímal sťažovateľ peňažné plnenia aj v roku 2015.

66. K tomuto kasačný súd, poukazujúc na ustanovenie § 17 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov („Pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza a) u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami“) ďalej uvádza, že tržby inkasované na základe falošných pokladničných blokov neboli zaevidované do fiškálnej pamäte elektronickej registračnej pamäte, to znamená, že neboli formálne vykázané ako príjmy. Argumentácia sťažovateľa o tom, že falošné bloky boli len interné, neobstojí, keďže technickou expertízou ERP bolo jednoznačne preukázané, že ich existencia v danej podobe, t. j. v podobe úplného zobrazenia tak, ako boli nájdené v internej pamäti, mohla vzniknúť len vtedy, ak uvedené bloky boli vytlačené. Výstup technickej expertízy ERP v podobe záveru o tlači falošných blokov sťažovateľ žiadnym spôsobom relevantne nespochybnil a ani neuviedol iný účel, pre ktorý by boli falošné bloky tlačené. Možno teda konštatovať, že technická expertíza ERP colného úradu potvrdila existenciu a funkčnosť systému umožňujúceho tlač falošných blokov, čo zároveň s kontrolným nákupom uskutočneným 23. októbra 2017, pri ktorom zamestnanci sťažovateľa vydali colníkom falošný blok a zaň prijali tržbu (t. j. tržba bola reálne prijatá, ale vo fiškálnej pamäti ERP nebola zaznamenaná), dokazuje, že systém používania funkcie „Hotovosť*“ fungoval na obchádzanie evidencie tržieb, ktoré by inak mali byť zdanené. To, že za každý vytlačený pokladničný blok zamestnanci sťažovateľa prijali tržbu, bolo potvrdené aj svedeckými výpoveďami týchto zamestnancov (viď bod 135. citovaného rozsudku kasačného súdu sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024). Týmto konaním sťažovateľ znižoval základ dane pre správne určenie dane z príjmov, to znamená, že bol nesprávne určený základ dane podľa § 2 písm. j) zákona o dani z príjmov („Na účely tohto zákona sa rozumie základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.“)

67. Ak boli príjmy z predaja tovaru inkasované a ak zároveň neboli zaevidované vo fiškálnej pamäti ERP, neznamená to, že nevznikli, ale, že boli zamlčané, čo má za následok zvýšenie základu dane a následne vzniká rozdiel dane na dani z príjmov. Treba zdôrazniť, že správca dane hodnotí dôkazy jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach a prihliada na skutočný obsah konania sťažovateľa - vykonaných operácií. Pokiaľ argumentácia sťažovateľa v kasačnej sťažnosti smeruje k tomu, že falošné (nefiškálne) pokladničné bloky vznikli len v internej časti pamäte systému ERP, stále kasačný súd nemá od sťažovateľa zodpovedanú otázku, na aký účel boli vytvorené, ak je na nich položkovito uvedený tovar/ služby, ktorý reálne ponúkal zákazníkovi, a zároveň tieto bloky sú vzostupne číslované striedavo s fiškálnymi pokladničnými blokmi od roku 2008 do roku 2017, vrátane obdobia roka 2015. Funkcionalita vydávania falošných blokov nebola spochybnená počas celého trvania sťažovateľovho modus operandi, t. j. od roku 2008, pričom technické zistenia spätne indikujú rovnaký mechanizmus uskutočňovaný sťažovateľom aj v roku 2015. Ak z technickej expertízy - podporenej vyjadrením odborníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu a vyjadrením Z.. Y. (vypočítaného za spoločnosť dodávateľa systému ERP) - bez rozporov vyplýva, že falošné pokladničné bloky museli byť tlačené, inak by ich podoba - tak

ako bola zachytená v systéme ERP - nevznikla, potom kasačnému súdu nezostáva iné ako konštatovať, že nájdené vyobrazenia falošných pokladničných blokov nemali iný účel ako ich použitie pri predaji tovaru/ služieb a inkase protihodnoty mimo fiškálnej evidencie za účelom zamlčať prijaté tržby a tým znížiť základ dane pre riadne určenie dane z príjmov, a to aj za zdaňovacie obdobie roka 2015.

68. Napokon sťažovateľ v kasačnej sťažnosti napádal závery správneho súdu týkajúce sa vybraných procesných pochybení orgánov verejnej správy v rámci daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania. Kasačný súd v tomto kontexte poukazuje na body 66. až 73. rozsudku sp. zn. PO-1S/100/2020, s ktorými sa stotožňuje:

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

67. S ohľadom na špecifické okolnosti týkajúce sa organizácie predmetných ústnych pojednávanií (úkony vykonávané na návrh žalobcu, vo vopred dohodnutom termíne vyhovujúcom žalobcovi, mimo sídla správcu dane a tiež mimo sídla žalobcu, nutná súčinnosť Colného úradu Bratislava pri zabezpečení priestorov pre ústne pojednávanie, krátky dvojdňový časový úsek medzi vznesením námietky zaujatosti a termínom konania namietaných úkonov) súd rozumie snahu správcu dane zabrániť v rámci zásady hospodárnosti a procesnej ekonómie zmareniu uskutočnenia týchto úkonov. Objektívne žiadna z uvedených skutočností nepredstavuje sama osebe zásadnú prekážku, pre ktorú by nebolo možné sporné úkony realizovať aj v inom čase a po rozhodnutí o vznesenej námietke zaujatosti. Vo vzťahu k posúdeniu zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia však s ohľadom na obsah žalobných námietok, ktorými je správny súd viazaný, nepovažoval správny súd otázku nevyhnutnosti takto vykonaných úkonov za kardinálnu, keďže ani prípadné konštatovanie nesprávneho vyhodnotenia nevyhnutnosti vykonaného úkonu zo strany správcu dane s následkom vykonania predmetných ústnych pojednávanií dn'a 09.10.2019 v rozpore s § 60 ods. 5 Daňového poriadku by v danom prípade nevedlo správny súd k záveru o potrebe zrušiť z tohto dôvodu napadnuté rozhodnutia ako nezákonné.

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

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

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

69. Prípadné formálne nedostatky vo vyhotovení protokolu z daňovej kontroly, rozhodnutí správcu dane, resp. sťažovateľom namietané procesné vady, s ktorými sa daňové orgány, ako aj správny súd dostatočne vysporiadali (neuviedenie sídla konajúceho správcu dane v protokole z daňovej kontroly, neuvádzanie IČO sťažovateľa v konaní pred správcou dane), a ktoré závery sťažovateľ v texte kasačnej sťažnosti napadol viac-menej iba vo všeobecnej rovine (nesúhlasom), nie podrobnejšou právnou argumentáciou, boli podľa kasačného súdu správnym súdom posúdené správne a nedosahovali takú intenzitu, aby odôvodňovali zrušenie právoplatného rozhodnutia žalovaného. 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 bod 47. napadnutého rozsudku. Túto námietku preto rovnako kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

70. Kasačný súd, rovnako ako to učinil Najvyšší správny súd v rozsudku sp. zn. 4Sfk/25/2024 z 23. októbra 2024, konštatuje, že skutkové zistenia orgánov verejnej správy považuje za správne. V hodnotení vykonaných dôkazov zo strany správcu dane, resp. žalovaného neidentifikoval 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.

V.

Záver

73. Kasačný súd, súc viazaný textom kasačnej sťažnosti, nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. So závermi správneho súdu prezentovanými v napadnutom rozsudku ako aj v odkazovanom rozsudku sa v celom rozsahu stotožnil a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

74. O nároku na náhradu 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 žalovaný mohol náhradu trov konania spravodlivo požadovať.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.