

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/50/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200742
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:8020200742.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Jozef Lopuch - Club Hotel OLYMPIA, s miestom podnikania Partizánska 684/80, 058 01 Poprad, IČO: 14 285 410, právne zastúpeného: JUDr. Marek Radačovský, Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 35 553 961, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101687231/2020 zo dňa 05. novembra 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-3S/11/2020 - 405 zo dňa 26. júna 2024, ECLI:SK:Sp.SKE:2024:8020200742.3, takto

rozhodol:

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

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad (ďalej ako „správca dane“ alebo „prvostupňový správny orgán“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby (ďalej ako „DP FO“) za zdaňovacie obdobie rok 2016 (ďalej ako „daňová kontrola“). Správca dane vyhotovil o výsledku daňovej kontroly protokol č. 100329994/2019 zo dňa 30.01.2019 (ďalej ako „protokol“), ktorý bol spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 100330662/2019 doručený žalobcovi dňa 01.02.2019. Daňová kontrola bola ukončená dňa 01.02.2019.

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutím č. 100822612/2019 zo dňa 08.04.2019 (ďalej ako „v poradí prvé rozhodnutie správca dane“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 35 004,87 eur a určil rozdiel v sume daňovej straty v sume 3 168,64 eur. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 101805178/2019 zo dňa 24.07.2019 v poradí prvé rozhodnutie správca dane zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie.

3. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 100388603/2020 zo dňa 07.02.2020 (ďalej ako „v poradí druhé rozhodnutie správca dane“ alebo tiež ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým opätovne žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 35 004,87 eur a určil rozdiel v sume daňovej straty v sume 3 168,64 eur.

4. Správca dane konštatoval, že na základe technickej expertízy elektronickej registračnej pokladnice (ďalej len „ERP“) a ďalšieho dokazovania bolo zistené, že žalobca krátil tržby tlačou falošných pokladničných dokladov, ktoré sa do prevádzkovej ani do fiskálnej pamäte nezaznamenávali, nakoľko

boli tlačené prostredníctvom pripojenej nefiskálnej tlačiarne cez špeciálny typ platby „hotovosť“. Tlačou falošných pokladničných dokladov cez nefiskálnu tlačiareň dochádzalo k obchádzaniu fiskálneho modulu (prevádzkovej a fiskálnej pamäte). Správca dane ďalej konštatoval, že v období od 01.01.2016 do 31.12.2016 žalobca nepriznal ním prijaté tržby v celkovej sume 150 093,67 eur bez DPH, nezaúčtoval ich do príjmov a kupujúcim vystavil o prijatí týchto tržieb falošné pokladničné doklady, ktoré svojim vzhladom pripomínali pokladničné doklady vystavené ERP. Tým, že žalobca nezahrnul do príjmov zahrňovaných do základu dane skutočne prijaté tržby, porušil § 2 písm. b), § 2 písm. f), § 2 písm. h), § 2 písm. j) a § 17 ods. 1 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „ZDP“). Žalobca si preto neoprávnene znížil príjmy a základ dane za rok 2016 o sumu 150 093,67 eur.

5. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 101687231/2020 zo dňa 05.11.2020 (ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“) v poradí druhé rozhodnutie správcu dane potvrdil a odvolanie žalobcu zamietol. Žalovaný uviedol, že dokazovanie a vyrubovacie konanie boli vykonané v súlade so zákonom. Ďalej konštatoval, že na základe výsledkov technickej expertízy ERP č. 3449/2018 bolo zistené, že žalobca skresľoval údaje hospodárskej a obchodnej evidencie, pričom priznal len tú časť tržieb, ktoré boli evidované prostredníctvom funkcie „Hotovosť“. Doklady vystavené prostredníctvom funkcie „Hotovosť“ neboli zahrnuté do priznaných tržieb a nebola z nich priznaná daň z príjmov.

II. Konanie pred krajským súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu, ktorú Správny súd v Košiciach (ďalej ako „správny súd“) rozsudkom č. k. PO-3S/11/2020-405 zo dňa 26. júna 2024 (ďalej ako „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 SSP zamietol a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

7. Správny súd poukázal na to, že v inom konaní už prejednal totožnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu a totožného predmetu konania. Vzhľadom na uvedené mal správny súd za to, že v danom prípade boli splnené podmienky predpokladané v § 140 SSP a tak v celom rozsahu poukázal na rozsudok správneho súdu sp. zn. PO-1S/85/2020 zo dňa 31.01.2024 v spojení s opravným uznesením sp. zn. PO-1S/85/2020 zo dňa 13.02.2024, s ktorého odôvodnením sa v celom rozsahu stotožnil a jeho možné zhrnúť nasledovne:

8. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku označil tri podstatné 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 vypočutie 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 nefiskálnej 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).

9. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd odkázal v zmysle § 140 SSP na rozsudok správneho súdu sp. zn. PO-1S/100/2020 z 5. októbra 2023 (ďalej ako „skorší rozsudok“) a uviedol, že hoci odkazovaný rozsudok sa týkal dane z pridanej hodnoty a odlišného zdaňovacieho obdobia (december 2016), je aplikovateľným aj v konaní. Závery sú totiž v oboch prípadoch 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.

10. Správny súd v súvislosti s namietaným nezákonným postupom daňových orgánov odkázal na bod 58. skoršieho rozsudku, z ktorého vyplýva oprávnenie na vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní a zákonnosť dôkazov vykonaných počas vyrubovacieho konania. Poukázal pritom 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 vyvstali 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. Správny súd ďalej uviedol, že v prejednávanej veci bola skutková okolnosť týkajúca sa funkcie „Hotovosť“ umožňujúcej tlač dokladov vyvolávajúcich riziko zámeny s riadnym pokladničným dokladom formulovaná a podopretá zákonným dôkazom vo forme expertízy registračnej pokladnice už počas daňovej kontroly. Počas daňovej kontroly bola taktiež ustálená skutková okolnosť využitia tejto funkcie žalobcom na vydanie takéhoto dokladu pri realizovaní zdaniateľného obchodu. Dôkazy vykonané vo vyrubovacom konaní preto správny súd vyhodnotil ako dôkazy, ktoré takto ustálené skutkové okolnosti daňovej veci podstatným spôsobom nemenia a ani nedopĺňajú. Správny súd zároveň nezistil na strane správcu dane a žalovaného také porušenie procesných práv, ktoré by zaťažovalo predmetné dokazovanie vadou nezákonnosti. Správny súd v tejto súvislosti poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo 17. októbra 2023 a doplnil že konanie daňových orgánov plne korešponduje s názorom vysloveným v tomto rozhodnutí. Správny súd s poukazom na § 68 ods. 1 daňového poriadku dodal, že vyrubovacie konanie po zrušení skoršieho rozhodnutia správcu dane sa obnovilo (neskončilo) a teda dokazovanie v rámci neho vykonané bolo v konečnom dôsledku dokazovaním vykonaným na tento odvolací návrh (podnet) žalobcu tak, ako sa toho dovoľáva žalobca. Podľa správneho súdu je preto dokazovanie vykonané správcom dane v rámci vyrubovacieho konania na pokyn žalovaného zákonne udržateľným.

11. V súvislosti s druhou žalobnou námietkou týkajúcou sa nezákonného procesného postupu správcu dane, 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 uplatnenej námietke zaujatosti voči týmto zamestnancom správcu dane, správny súd s poukazom na body 66. až 70. skoršieho rozsudku 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, správca dane nepoužil tieto prvé dve odpovede zamestnancov colného úradu vo svojom odôvodnení. Správny súd preto dospel k záveru, že aj keby tento postup naplňal 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 námietky týkajúce sa hodnotenia vykonaných dôkazov daňovými orgánmi, ktoré malo byť jednostranné a tendenčné. Žalobca namietal opozitné stanoviská žalovaného. Správny súd k tomu uviedol, že preskúmaním dôvodov v poradí prvého rozhodnutia žalovaného v tejto veci, ktorým žalovaný vrátil vec správcovi dane na opätovné konanie a rozhodnutie je zrejším, že tvrdenie žalobcu sa vôbec nezakladá na pravde. Žalovaný totižto nezrušil v poradí prvé rozhodnutie správcu dane preto, žeby považoval technickú expertízu ERP za nedostatočný dôkaz (ako tvrdí žalobca), dokonca žalovaný vyhodnotil technickú expertízu za listinný dôkaz s vysokým stupňom dôveryhodnosti, ale žalovaný tak učinil práve v záujme ochrany procesných práv žalobcu, aby napravili procesné pochybenia a žalobca aby mohol kladením otázok svedkom obhajovať svoj záujem. Z uvedeného je nepochybným, že postoj žalovaného voči žalobcovi nebol tendenčným a žalobcu poškodzujúcim, práve naopak, žalovaný tým umožnil žalobcovi klásť svedkom otázky tak, aby sa prípadne vyvinil alebo aby aspoň vysvetlil na ťarchu mu kladené zistenia technickou expertízou. Správny súd v postupe a napadnutom rozhodnutí neidentifikoval znaky nekonzistentnosti, ani zaujatosti voči žalobcovi.

13. Námietku žalobcu, že nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval prítomnosť druhej (nefiskálnej) tlačiarne na prevádzke žalobcu správny súd vyhodnotil tak, že toto tvrdenie žalobcu nie je pravdivým, keďže táto bola pri miestnom zisťovaní aj fakticky zhabaná pričom vzhľadom k záveru technickej expertízy, že nájdené kópie vyobrazení falošných pokladničných blokov museli byť aj reálne vytlačené a že neboli vytlačené na fiskálnej tlačiarňi, cez ktorú sa ani nedali vytlačiť a navyiac by boli označené textom „nefiskálny doklad“, by v tomto kontexte neobstála ani obranná argumentácia žalobcu, že na prevádzke sa nachádzajúca druhá (nefiskálna) tlačiareň slúžila žalobcovi iba na tlač iných dokumentov.

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. Tieto 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 odstupe 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 (nefiskálne) 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 zákazníkovi 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 nezaujatosti 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. skoršieho rozsudku z ktorého vyplýva, že Colný úrad Bratislava je 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. V súvislosti s touto okolnosťou správny súd podporne

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 námietka žalobcu 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 neprerušeneho 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 ozrejenie 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. Kasačná sťažnosť, stanoviská účastníkov konania

21. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“ alebo aj ako „Najvyšší správny súd SR“) napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

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 jednotlivito ako aj vo vzájomnej súvislosti. Mal za to, že správny súd poukázal v rámci právneho posúdenia len na svedecké výpovede svedkov V., J. F. W.. 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 N., M., Y.Š., N. F. M.. 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“ a „Kreditná 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 N. 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 V., J. F. W. 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 vytlačný, resp. popreli, že by takýto doklad bol zákazníkovi vydaný, 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 vzhliadnutí svedkovia uvádzali rôzne informácie k tejto funkcii.

28. Výpovede svedkov N., M., Š. B. F. Š. správca dane podľa sťažovateľa „bezdôvodne 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 V., J. F. W., mal vo vzájomnej súvislosti hodnotiť aj svedecké výpovede svedkov B., N., N., M., Š. B. F. Š., 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 mu 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. nefiškálnej tlačiarne u neho, je vylúčené aj to, aby sa tlačili doklady „Hotovosť“, keďže na to nebol k dispozícii spôsobilý nástroj. Tu potom správne mu 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.

30. Správne mu 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 práve 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.

32. Sťažovateľ správne mu 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 namietal, 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 navyše v rozpore so zvyšnými svedeckými výpoveďami (v celkovom počte sedem), a to nielen v otázke neexistencie nefiškálnej tlačiarne v prevádzke žalobcu v roku 2017, ale najmä v otázke existencie tržieb na strane žalobcu v dotknutom období. 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 (Š., M.), ako aj R.. M. 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 pojednávanie ukončiť (výsluch dvoch osôb za vzájomnej prítomnosti, nie osve). Neprípustný postup správcu dane potvrdzuje napr. aj to, že samotní zamestnanci Finančnej správy Slovenskej republiky ako vypočúvané osoby museli v rámci zápisnice podať námietky proti jej obsahu.

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 správneho 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 „Hotovost**“ a že následne na základe týchto dokladov zamestnanci sťažovateľa prijali tržby. Uviedol, že vyjadrenie Y. N.Á. a výpoveď svedkyne M. z 22. augusta 2019, ktoré boli tiež prítomné na miestnom zisťovaní 23. októbra 2017, považuje za irelevantné, ba priam sporné, nakoľko obe svedkyne v deň miestneho zisťovania použili funkcionality „Hotovost**“. Tvrdil, že nariadené výsluchy svedkov mali odstrániť predchádzajúce pochybenia správcu dane (v skoršom konaní), aby sťažovateľovi nebolo upreté právo klásť svedkom otázky a tiež aby skutkový stav bol zistený čo najúplnejšie. Tieto výsluchy by však neboli nariadené, ak by správca dane v skoršom konaní nezovšeobecnil vyjadrenie Y. N. 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 R.. B. M.. 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 „Hotovost**“, používania nefiškálny 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 R.. M.).

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“) 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“.

43. Žalovaný ďalej odkázal na závery technického zisťovania spočívajúce v tom, že originály falošných dokladov („Hotovosť“) nemohli byť vytlačené cez fiškálnu tlačiareň, keďže doklady s označením „Hotovosť“ sa neukladajú do prevádzkovej pamäte a kontrolného záznamu. Doplnil, že toto bolo preukázané aj v rámci miestneho zisťovania. Žalovaný zhrnul, že je nepochybné, že na prevádzke sťažovateľa musela byť aj nefiškálna tlačiareň, ktorá umožnila tlač takýchto dokladov, a tým aj obchádzanie fiškálnej pamäte ERP. Za jednotlivé zdaňovacie obdobia boli identifikované kópie dokladov „Hotovosť“, čo znamená, že tieto museli byť vytlačené a ich tlač mohla byť realizovaná výlučne na nefiškálnom zariadení. Podľa žalovaného je v tejto súvislosti potrebné poukázať na to, že na tieto závery sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nereaguje.

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. 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. Konanie na kasačnom súde

46. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej ako „Najvyšší správny súd SR“) konajúci ako kasačný súd (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná, vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

47. 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.“

48. Kasačný súd 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 vo veciach vedených po sp. zn. 4Sfk/22/2024 z 23. októbra 2024 (zdaňovacie obdobie rok 2012), sp. zn. 2Sfk/39/2023 z 31. marca 2025 (zdaňovacie obdobie rok 2017) a sp. zn. 8Sfk/27/2024 zo dňa 25. septembra 2025 (zdaňovacie obdobie rok 2015), 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 rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sfk/27/2024 zo dňa 25. septembra 2025, ktorého závery sú v plnom rozsahu aplikovateľné aj na práve posudzovanú vec, a ktorý poukazoval na vybrané časti odôvodnenia rozsudku sp. zn. 4Sfk/22/2024 z 23. októbra 2024. 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 2015, pričom predmetom prieskumu bol 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. rozsudok, na ktorý správny súd v napadnutom rozsudku postupom podľa § 140 SSP odkazuje. Uvedené znamená, že závery rozsudku sp. zn. 8Sfk/27/2024 z 25.

septembra 2025 možno v plnom rozsahu uplatniť na práve prejednávanú vec. Kasačný súd poukazuje na odôvodnenie tohto rozsudku, s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie odkazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza s prípadnými úpravami textu v hranatých zátvorkách. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú v záujme prehľadnosti číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

49. „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 [150 093,67] eur bez DPH), keďže doklady o tejto časti tržieb boli tlačené pomocou nefiškálnej tlačiarne s použitím špeciálneho typu platby „Hotovosť“.

50. 48. Podstatná časť sťažovateľom vytýkaných väd 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.

51. 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 [2016];
- 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 správnu 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.

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

53. „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).

54. 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).

55. 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]

56. 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 [2016]). 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.

57. 89. Sťažovateľ pritom napadnutému rozsudku vytyká, 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-3S/11/2020 - 405 zo dňa 26. júna 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.

58. 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.

59. 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. (...)

60. 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)

61. 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“.

62. 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 Y. N. 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 tlaču 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 tlaču. 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“.

63. 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.“

64. 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 V., J. F. W.“ 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 (N., M., N., M., B. F. W.). Na tomto mieste je potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť nie je obsahovo naviazaná na text odôvodnenia napadnutého rozsudku, ale je akousi 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.

65. 54. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal aj to, že správcom dane použité výpovede svedkov V., J. F. W. sú irelevantné pre ich „časovú diskontinuitu“, resp. že boli selektívne (podľa sťažovateľa boli hodnotené tak, ako sa správcovi 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 [2016], 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 W.. 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. W., 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 [2016], 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 [2016].

66. 55. Sťažovateľ sa napriek celkovému spochybneniu relevancie uvedených troch svedkov pre účely konania v prejednávanej veci v ďalšom podstatne venuje práve výpovediam svedkov V., J. F. W. (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 W. 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 [2016], 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 zrejмый. 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 W.) 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 W. aj potvrdila.

67. 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.

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

69. „112. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ ďalej namietal, že výpoveď Y. N. 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.

70. 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 Y. N. 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.

71. 114. Kasačný súd uvedené navyše opäť verifikoval, keď zistil, že v rozhodnutí žalovaného č. [101805178/2019 zo dňa 24.07.2019], ktorým bolo zrušené skoršie prvostupňové rozhodnutie správcu dane vo veci je - okrem iných - uvedené, že vyjadrenie Y. N. 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 Y. N. 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.

72. 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 Y. N. (ako svedka) s možnosťou sťažovateľa klásť jej otázky. Kasačný súd však v tejto súvislosti zároveň uvádza, že na str. [31] rozhodnutia žalovaného tvoriaceho predmet tohto prieskumu je výslovne uvedené: „Odvolací orgán uvádza, že Y. N. 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 Y. N. (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. [2016] prihliadalo na svedeckú výpoveď Y. N., ktorá bola získaná v novom vyrubovacom konaní pred správcou dane.

73. 116. Sťažovateľ sa potom mýli, ak má za to, že skoršia požiadavka žalovaného na doplnenie dokazovania o. i. aj výsluchom Y. N. ako svedka a následné nepoužitie tejto svedeckej výpovede v tomto konaní (poznámka kasačného súdu: tu zdaňovacie obdobie rok [2016]) znamená, že skutkové okolnosti veci neboli, resp. nemohli byť zistené dostatočne, príp. to, že vyjadrenie Y. N. z miestneho zisťovania uskutočneného dňa 23.10.2017 je právne irelevantné, ak pôvodné prvostupňové rozhodnutie bolo zrušené z dôvodu, že Y. N. sťažovateľ na miestnom zisťovaní nemohol klásť otázky. Toto bolo reparované práve tým, že tento podklad sa doplnil o ďalší, a to o svedeckú výpoveď Y. N., 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: F. N., W. K., E. Š. B., L. Š., L. Y.. Nahliadol do zápisníc zo svedeckých výpovedí Z. V., W. J. F. V. W.. Vypočul tiež R. M. (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 Y. N.) 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 Y. N. 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 ozrejenie 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.

74. 117. Kasačný súd preto dospel k záveru, že orgány verejnej správy nepochybili, ak z vyjadrenia Y. N. (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 tlačiarňí, resp. existencie nefiskálnej tlačiarne na prevádzke sťažovateľa ako predpokladu toho, že falošné pokladničné doklady naozaj boli tlačené]

75. 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 [2016], ktoré je predmetom tohto konania)

76. 119. Kasačný súd s cieľom poskytnutia čo najadresnejšej reakcie na kasačnú námietku sťažovateľa ohľadom výsluchov svedkov k počtu tlačiarňí 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 [2016], ktoré je predmetom tohto konania)

77. 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 vyplynúť, že v jeho prevádzke bola len jedna tlačiareň (čo mal podľa sťažovateľa správny súd pri svojom rozhodovaní údajne odignorovať), nie všetky výpovede boli v tejto veci použité vo vzťahu k roku [2016], a podľa kasačného súdu je tento záver sťažovateľa navyše nesprávny, keď z ním označených svedeckých výpovedí (relevantných vo vzťahu k roku [2016]) 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.

78. 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 Hotovosť* 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 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.“

79. 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 Hotovosť* 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 tlači dokladov cez BLUEGASTRO bol pravý pokladničný doklad vytlačený z fiškálnej tlačiarne a bol započítaný do obrátov evidovaných vo fiškálnej tlačiarňi. Pri tlači falošného pokladničného dokladu bol tento vytlačený cez nefiskálnu tlačiareň a nebol započítaný do obrátov evidovaných vo fiškálnej tlačiarňi. Z technickej expertízy tiež vyplynulo, že všetky falošné pokladničné doklady sa tlačili práve cez nefiskálnu tlačiareň (predmet č. 2). Systém BLUEGASTRO vytvára a tlačí interné uzávierky (cez fiskálnu tlačiareň), pričom na týchto uzávierkach sú presne definované typy platby - vrátane tých, ktoré označujú falošné doklady. Systém BLUEGASTRO ďalej presne zaznamenáva, aké doklady sa vytlačili, pričom pri týchto dokladoch ukladá príznak, či ide o pravý alebo falošný pokladničný doklad, keď pri tlači falošných pokladničných dokladov zasiela do nefiskálnej tlačiarne celý obsah dokladu - vrátane príkazu na tlač falošnej ochrannéj známky MF SR s cieľom, aby obsahoval všetky znaky pokladničného dokladu podľa § 8 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. Z technickej expertízy tiež vyplýva, že systém BLUEGASTRO využíva relačnú databázu ORACLE, ktorá obsahuje archív vykonaných transakcií. Údaje databázy boli pre účely daňovej kontroly sťažovateľa vyexportované a na ich základe bola následne určená výška krátenej tržby aj za rok [2016], 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 R.. M. (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 nefiskálna tlačiareň na prevádzke sťažovateľa musela byť aj v roku [2016], 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 tlačiarňi, 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.).

80. 61. Nadväzujúc na uvedené, kasačný súd poukazuje na ďalšiu časť odôvodnenia rozsudku sp. zn. 4Sfk/22/2024 z 23. októbra 2024:

81. „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 fiskálna) tlačiareň, potom pri hodnotení dôkazov v ich vzájomných súvislostiach tieto nevyvracajú záver orgánov verejnej správy o tom, že falošné pokladničné doklady boli vytlačené a muselo sa tak stať na nefiskálnom zariadení. V opačnom prípade by predmetné tržby boli zaznamenané vo 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 nefiskálna tlačiareň naozaj v prevádzke sťažovateľa fyzicky zistená bola.

82. 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 fiskálna a jedna nefiskálna), ale najmä technická expertíza, z ktorej vyplýva, že ak sa v databáze dokladov uložilo vyobrazenie celého falošného pokladničného dokladu, tento musel byť reálne vytlačený, keďže v opačnom prípade by sa v systéme uložili len údaje o doklade, nie doklad samotný. Okrem toho - ako je uvedené vyššie - v rozpore s tým, čo tvrdil sťažovateľ, svedecké výpovede v rámci ich súhrnného hodnotenia ako celku (aj s inými dôkazmi) nevylučujú, že sa v prevádzke sťažovateľa mohla nachádzať aj iná ako fiskálna tlačiareň, t. j. že tam mohli byť dve tlačiarne (aj nefiskálna), a to napr. aj v nadväznosti na výpovede vyššie uvedených svedkov, ktorí si na presný počet tlačiarní 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 nefiskálna tlačiareň, ale ERP systém, ktorý bol podrobený technickej expertíze, z ktorej vyplýva, že tieto falošné doklady museli byť vytlačené. Samotný technický nástroj, na ktorom sa tak dialo a preukázanie jeho fyzickej existencie je potom v podmienkach súdnej veci bez väčšej relevancie. Ani samotná nefiskálna tlačiareň v prevádzke sťažovateľa (ak by aj jej existencia bola preukázaná), by nebola sama osebe dôkazom toho, že táto tlačiareň je/bola používaná na tlač falošných pokladničných dokladov. Pre účely daňového konania je preto podstatné mať dostatočne preukázanú najmä samotnú (vlastnú) činnosť (t. j. tlač falošných pokladničných dokladov), nie nástroj, na ktorom sa tak dialo (nefiskálna tlačiareň), pričom toto je - aj podľa kasačného súdu - v podmienkach súdnej veci dostatočne preukázané. (...)

83. 129. Nie je totiž možné v tejto súvislosti opomenúť, že počas kontrolných nákupov dňa 23.10.2017 boli vystavené colníkom dva falošné pokladničné doklady, tieto boli vytlačené na nefiskálnej tlačiarňi, za oba falošné bloky bola zamestnancami sťažovateľa zinkasovaná tržba, ktorá sa však vo fiskálnej pamäti systému ERP nezobrazila. Akokoľvek sťažovateľ brojí proti tomu, že táto jedna situácia (z 23.10.2017) nie je dôkazom toho, že sa to dialo aj v rozhodnom zdaňovacom období (rok 2012) (poznámka kasačného súdu: v predmetnej veci zdaňovacie obdobie rok [2016]), nie je možné abstrahovať od toho, že vykonané dôkazy (najmä technická expertíza) realizáciu tejto činnosti aj spätne dostatočne indikujú, resp. preukazujú, a to aj v prípade, ak fiskálna tlačiareň v roku 2012 v prevádzke sťažovateľa preukázaná nebola.“ (poznámka kasačného súdu: v predmetnej veci zdaňovacie obdobie rok [2016])

84. 62. Ďalšou podstatnou skutočnosťou v prerokúvanej 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.

85. 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.

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

87. „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.

88. 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 sponchybujú 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.

89. 135. Tu potom nie je možné opomenúť, že všetci svedkovia za rôzne zdaňovacie obdobia (W., V., J., K., M., Y., M., N., N., Š.F. B., Š., B. F. N.) - a teda aj svedkovia, ktorí u sťažovateľa pracovali v roku 2012 (poznámka kasačného súdu: v predmetnej veci zdaňovacie obdobie rok [2016]) 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 sústave 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)

90. 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 uspošobný, 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).

91. 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 nevylúčili),
- ak zároveň svedkovia potvrdili, že vytlačené doklady vždy odovzdávali zákazníkovi 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 [2016]),

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 [2016]. 92. 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.“)

93. 67. Ak boli príjmy z predaja tovaru inkasované a ak zároveň neboli zaevidované vo fiškálnej pamäti ERP, neznamená to, že nevznikli, ale, že boli zamľčané, 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 [2016]. 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 [2016]. Ak z technickej expertízy - podporenej vyjadrením odborníkov, ktorí vypracovali technickú expertízu a vyjadrením R. (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 zamľčať prijaté tržby a tým znížiť základ dane pre riadne určenie dane z príjmov, a to aj za zdaňovacie obdobie roka [2016].

94. 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:

95. 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.

96. 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 snahe 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 rozhodnutie ako nezákonné.

97. 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]

98. 69. „Je neúčelné a nehospodárne 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 privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka“ (R103/2011).

99. 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.

100. 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.

101. 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.

102. So zreteľom na všetky uvedené skutočnosti kasačný súd vyhodnotil podané námietky ako nedôvodné.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

103. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že sa s opakovanými právnymi námietkami sťažovateľa v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

104. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 SSP.

105. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.