| | |
|---|---|
| Súd: | Najvyšší správny súd SR |
| Spisová značka: | 4Sfk/49/2025 |
| Identifikačné číslo súdneho spisu: | 0924100042 |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 25. 09. 2025 |
| Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: | JUDr. Monika Valašiková |
| ECLI: | ECLI:SK:NSSSR:2025:0924100042.1 |

# ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, 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. Marekom Radačovským, advokátska kancelária Košice, Žriedlová 3, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100797906/2020 zo dňa 22. apríla 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. 5Sf/2/2024 - 28 zo dňa 23. januára 2025, takto

**r o z h o d o l :**

I. Kasačná sťažnosť sa zamieta.
II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

**o d ô v o d n e n i e :**

I. Konanie pred správnym súdom

1. Správny súd v Košiciach (ďalej ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 5Sf/2/2024- 28 zo dňa 23. januára 2025 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100797906/2020 zo dňa 22. apríla 2020 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad (ďalej ako „správca dane“) č. 102870970/2019 z 11. decembra 2019 (ďalej ako „rozhodnutie správcu dane“), a ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 2.992,40 eur za zdaňovacie obdobie október 2013. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 167 v spojení s § 467 ods. 3 SSP tak, že účastníkom konania náhradu trov konania nepriznal.
2. Správny súd zamietajúci výrok svojho rozsudku odôvodnil uplatnením postupu podľa § 140 SSP, keď odkázal na obdobnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, a to v konaní vedenom pod sp. zn. PO-1S/100/2020, v ktorom išlo o vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2016 v sume 3.194,56 eur, pričom pri výkone daňovej kontroly u žalobcu tak za mesiac december 2016, ako aj za mesiac október 2013 sa vychádzalo z identických procesných postupov, žalobných dôvodov a dôkazných informácií a podkladov ako aj zhodných skutkových a právnych okolností.
3. Správny súd sa na úvod svojej argumentácie v odkazovacom rozsudku sp. zn. PO- 1S/100/2020 zaoberal žalobnou námietkou nezákonnosti dôkazov vykonaných vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia správcu dane, pričom upriamil pozornosť na dôkaznú relevanciu dôkazov predovšetkým svedkov v prejednávanej veci. Správny súd poukázal na § 74 ods. 3 prvú vetu Daňového poriadku, podľa

ktorého odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie. Vykonávanie dôkazov vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia správcu dane žalovaným ako odvolacím orgánom vykonaným na jeho pokyn nie je podľa úvah správneho súdu možné považovať za nezákonný procesný postup, keďže takýto postup predstavuje len odraz právomoci žalovaného ako odvolacieho orgánu vo vzťahu k dokazovaniu v odvolacom konaní, ktorej by sa inak mohol sám ujať ako odvolací orgán. V rozpore so zákonom získané dôkazy by podľa správneho súdu mohlo byť v prípade, ak by sa jednalo o procesný postup, ktorým by došlo k účelovému obchádzaniu zákonných časových limitov pre vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku alebo k obchádzaniu predpokladov pre začatie opätovnej daňovej kontroly podľa § 44 ods. 4 Daňového poriadku.
4. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej ako „Najvyšší správny súd“) sp. zn. 1Sžfk 10/2020 zo dňa 24.2.2022, v zmysle ktorého v rámci vyrubovacieho konania by malo dôjsť k objasneniu konkrétnych sporných skutočností vyvstávajúcich z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane bez vylúčenia doplňovania dôkazov v nie rozsiahlej miere, keďže riadne dokazovanie má byť realizované primárne v rámci daňovej kontroly. Skutková okolnosť tykajúca sa funkcie Hotovosť*, ktorá umožňovala tlač dokladov vyvolávajúcich riziko zámeny s riadnym pokladničným dokladom súbežne s využitím tejto funkcie žalobcom na vydanie takéhoto dokladu pri realizovaní zdaniteľného obchodu bola formulovaná a podopretá zákonným dôkazom vo forme expertíz registračnej pokladnice a vykonaním nákupu zamestnancom správcu dane ešte počas daňovej kontroly. Správny súd na záver uviedol, že dôkazy vykonané vo vyrubovacom konaní podstatným spôsobom skutkové okolnosti daňovej veci nemenili a ani nedopĺňali, pričom na strane správcu dane a žalovaného nedošlo k takému porušeniu procesných práv, ktoré by predmetné dokazovanie zaťažovalo vadou nezákonnosti, a preto správny súd považoval tieto dôkazy za zákonné.

5. Správny súd sa ďalej zaoberal možnosťou pripísania dôkazných informácii získaných z dôkazov vykonaných počas vyrubovacieho konania bez návrhu žalobcu na ťarchu dôkazného bremena žalobcu. Podľa názoru správneho súdu je využitie dôkazných informácií v neprospech daňového subjektu len v procesných situáciách, kedy dôkazné bremeno ohľadom skutkovej okolnosti, na ktorú sa viaže dôkazná informácia, prejde na daňový subjekt, pričom sa vyžaduje dodržanie postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Svoj právny názor správny súd oprel o rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk 10/2020 z 24.2.2022. Keďže žalobca nenamietal porušenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku a správny súd nezistil porušenie iných procesných vád daňovej kontroly, správny súd mal za to, že dôkazné bremeno pre účely vyrubovacieho konania a odvolacieho konania zaťažovalo žalobcu v celom rozsahu vytýkaných skutkových zistení tak, ako boli opísané v protokole o výsledku daňovej kontroly. Správny súd na záver konštatoval, že nevidel dôvod na to, aby použiteľnosť dôkazov vykonaných vo vyrubovacom konaní bola neprípustná.
6. K tvrdeniu žalobcu, že v celom dokazovaní vedenom správcom dane nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukázal, že akýkoľvek doklad, ktorý žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza, bol v zdaňovacom období vytlačený - k tomuto správny súd zdôraznil, že je potrebné vykonané dôkazy hodnotiť vo vzájomných súvislostiach ako ucelenú reťaz vzájomne sa doplňujúcich zistení. Ďalej uviedol, že z dôvodu zamestnaneckého vzťahu medzi žalobcom a svedkami nie je možné hodnotiť ich výpovede ako objektívne. Výsluchy boli navyše podľa správneho súdu vykonávané so značným časovým odstupom, ktorý mohol spôsobiť, že si svedkovia nemuseli tak detailne pamätať všetky okolnosti ohľadom vystavovania pokladničných dokladov. Správny súd ďalej odkázal na vykonanú expertízu, ktorá je zákonným dôkazom, a ktorá jednoznačne potvrdila tlač falošných pokladničných dokladov cez funkciu Hotovosť* cez nefiskálnu tlačiareň, ktorej existenciu žalobca popiera.
7. Súd ako nedôvodné vyhodnotil aj námietky žalobcu viažuce sa k technickej expertíze vykonanej v rámci veci Colným úradom Bratislava a potvrdil zákonnosť tohto dôkazu. Doplnil, že správca dane ani nie je oprávnený sám vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, keďže ide o odbornú otázku vyžadujúcu si odborné posúdenie Colným úradom Bratislava, ktorý je ako jediný štátny orgán oprávnený vykonávať technické expertízy ERP.
8. Čo sa týka námietky žalobcu ohľadom vykonania ústnych pojednávaní so zamestnancami žalovaného, voči ktorým bola dňa 07.10.2019 vznesená námietka zaujatosti, o ktorej ešte nebolo v tom čase rozhodnuté - správny súd uviedol, že vzhľadom na obsah žalobných námietok (ktoré boli len procesného charakteru z ústneho pojednávania konaného 26.09.2019), pričom žalobca v správnej žalobe správnosť uvedených záverov o nevylúčení zamestnancov žalovaného nerozporoval, by zrušenie rozhodnutia iba z dôvodu nezákonnosti vykonaného ústneho pojednávania malo za následok iba zopakovanie tohto úkonu (opierajúc sa o uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. R103/2011).

9. V rámci argumentácie žalobcu ohľadom pochybenia správneho označenia žalobcu, ktorý namietal, že uvedené výstupy orgánov verejnej správy neobsahujú správne označenie žalobcu, správny súd uviedol, že žalobca bol v napadnutých rozhodnutiach, ako aj v protokole označený v súlade s ustanovením § 63 ods. 3 a § 47 písm. c) Daňového poriadku ako fyzická osoba - podnikateľ správne uvedeným menom, priezviskom, adresou a tiež správne uvedenými údajmi o IČO, DIČ a IČ DPH, ktoré umožňovali jednoznačne, spoľahlivo a správne identifikovať žalobcu ako osobu, ktorej je rozhodnutie adresované a ktorej sa týka protokol.
10. 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 30.06.2019, 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.
11. Ohľadne námietky žalobcu týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia vznesených námietok zaujatosti, správny súd dospel k záveru, že tieto boli tak správcom dane, ako aj žalovaným správne právne posúdené. Z obsahu námietok vznesených proti zamestnancom, ktorí sa zúčastnili ústneho pojednávania dňa 09.10.2019 vyplýva, že tieto sa týkali iba procesného postupu namietaných zamestnancov v rámci ústneho pojednávania konaného dňa 26.09.2019. Správny súd v tomto kontexte poukázal na to, že žalobca správnosť uvedených záverov o nevylúčení zamestnancov žalobcu v správnej žalobe nerozporoval a taktiež - na rozdiel od výsluchov jeho zamestnancov - nerozporoval zákonnosť týchto procesných úkonov, keďže vykonanie výsluchu zamestnancov Colného úradu Bratislava sám navrhol.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

12. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a navrhol, aby kasačný súd v zmysle § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal sťažovateľovi náhradu trov konania.
13. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že po zrušení rozsudku Krajského súdu v Prešove v tejto veci Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky mal správny súd povinnosť nariadiť termín pojednávania, ktorého sa mal sťažovateľ právo zúčastniť a na tomto pojednávaní uplatniť svoje procesné práva. Správny súd však pred vydaním napadnutého rozsudku bez nariadenia pojednávania len vyhlásil rozsudok, čím porušil jeho procesná práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý súdny proces.
14. Sťažovateľ ďalej v súvislosti s nedostatočným odôvodnením rozsudku správneho súdu odkázal na súvisiace ustanovenia Ústavy Slovenskej republiky, Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky a Európskeho súdu pre ľudské práva. Vychádzajúc z uvedených prameňov a vybraných rozhodnutí namietol, že napadnutý rozsudok neobsahuje odpovede na zásadné otázky súvisiace s predmetom konania, resp. so základom žalobných dôvodov a žalobných námietok. Mal za to, že napadnutý rozsudok obsahuje množstvo všeobecných konštatácií a citácií bez toho, aby bolo premietnuté na konanie v tejto veci. Rovnako namietal, že správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku odkázal na rozsudok správneho súdu týkajúceho sa iného zdaňovacieho obdobia.

15. Z hľadiska nesprávneho právneho posúdenia veci sťažovateľ namietal, že správny súd nesprávne vyhodnotil jeho námietku týkajúcu sa nedostatočného zistenia skutkového stavu veci orgánmi verejnej správy. Podľa sťažovateľa, správny súd dospel k nesprávnemu záveru, že orgány verejnej správy vyhodnotili dôkazy zákonne, resp. správne. Správny súd podľa sťažovateľa zovšeobecnil obsah výsluchov svedkov, a to ničím nepreukázaným tvrdením a zistením o neobjektívnosti svedkov, a to bez komplexného posúdenia ich obsahu jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti. S predmetnou námietkou sťažovateľa sa pritom správny súd mal vysporiadať len v jednom bode napadnutého rozsudku. Naviac,

mal len nekriticky prevziať závery orgánov verejnej správy, ale nevysporiadal sa s tým, že existujú dôkazy, ktoré potvrdzujú tvrdenia sťažovateľa a vyvracajú tvrdenia žalovaného.
16. Poukázal pritom na výpovede svedkýň, ktoré mali v rámci výsluchu 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* ale uvádzali iné funkcie. Podľa sťažovateľa teda tieto výpovede predstavujú priamy dôkaz o tom, že závery žalovaného v napadnutom rozhodnutí sú ničím nepodložené domnienky a tvrdenia.
17. V súvislosti s vykonanými dôkazmi poukázal sťažovateľ na to, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí odvoláva na vyjadrenie C. B. zo zápisnice z miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017, avšak ten istý žalovaný, v rozhodnutí, ktorým zrušil prvé rozhodnutie správcu dane vo veci, sám uviedol, že toto vyhlásenie nie je postačujúce pre záver v kontexte § 24 ods. 3 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku. Sťažovateľ potom žalovanému vytkol, že v rámci nového konania vo veci (predmet súdneho prieskumu) sa od svojho skoršieho názoru v uvedenom smere odklonil, t. j. z predmetného vyjadrenia predsa vychádzal i keď sám už skôr uviedol, že toto vyhlásenie nie je pre potreby daňového konania postačujúce.
18. Sťažovateľ v ďalšom namietal záver žalovaného, že ani jeden zo svedkov sa jednoznačne nevyjadril, že funkciu „Hotovosť*“ nepoužíval, čo malo stačiť pre záver, že sťažovateľ túto funkciu používal a že na základe takýchto dokladov došlo k zdaniteľnému plneniu. Namietal, 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.
19. V tejto súvislosti uviedol, že aj výpovede svedkov T., N. a L. boli vyhodnotené selektívne a že orgány verejnej správy z nich prevzali len tvrdenia, ktoré sa im „hodili“. Títo svedkovia nepotvrdili, resp. vyvrátili existenciu tzv. nefiškálnej tlačiarne u sťažovateľa, nepotvrdili, že by tzv. „falošný“ doklad (Hotovosť*) bol z tlačiarne vytlačený, resp. popreli, že by takýto doklad bol zákazníkovi vydaný, príp. sa k tomu nevedeli vyjadriť. Naviac, sťažovateľ spochybňuje ich výpoveď aj vzhľadom na „časovú diskontinuitu“. Rozporoval tiež, že niektorí svedkovia boli zo strany správu vypočúvaní sugestívnym spôsobom.
20. Sťažovateľ ďalej namietal, že správca dane bezdôvodne a svojvoľne neuviedol výpovede ďalších svedkov, keď tieto osoby mali údajne tvrdenia správcu dane vyvrátiť. Sťažovateľ mal za to, že sa jedná o pochybenie v podobe selektívneho hodnotenia dôkazov, opomenutia ich hodnotenia jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach, resp. o úplne nesprávnu interpretáciu svedeckých výpovedí a ich „vytrhnutie z kontextu“. Nesprávnosť právneho posúdenia veci potom v zmysle vyššie uvedeného má podľa sťažovateľa spočívať v tom, že správny súd akceptoval postup žalovaného, ktorý si selektívne vybral tie dôkazy zo všetkých vykonaných dôkazov, ktoré sa mu hodili pre potreby potvrdenia správcu dane, a to bez kritického vyhodnotenia ostatných vykonaných dôkazov vo vzájomnej súvislosti.
21. Ako nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom namietal sťažovateľ aj to, že záver žalovaného vo veci existencie nefiškálnej tlačiarne u sťažovateľa v priebehu roka 2017 vyhodnotil správny súd ako správny, resp. relevantný aj v podmienkach súdenej veci. Správny súd pritom údajne vôbec nevzal do úvahy pri posudzovaní tejto otázky obsah administratívneho spisu vo veci. Sťažovateľ poukázal na 13 výpovedí, z ktorých má vyplývať, že nefiškálna tlačiareň v rozhodnom čase u sťažovateľa nebola. Navrhol správnemu súdu vykonať zápisnice z výsluchu týchto svedkov, pričom napadnutý rozsudok sa s týmto jeho návrhom žiadnym spôsobom nevysporiadal.
22. Podľa sťažovateľa potom platí, že ak predmetné výpovede fakticky vylučujú existenciu tzv. nefiškálnej tlačiarne, je vylúčené aj to, aby sa tlačili doklady „Hotovosť*“, keďže na to nebol k dispozícii spôsobilý nástroj. Namietal, že správny súd mu v uvedenom zmysle nedal odpoveď na najdôležitejšie žalobné body, čím malo dôjsť k podstatnému porušenia práva sťažovateľa na spravodlivý súdny proces. Zároveň doplnil, že existencia takejto tlačiarne bola zistená na miestnom zisťovaní v roku 2017, čo však nemá žiadnu relevanciu s poukazom na zdaňovacie obdobie, za ktoré bolo vydané napadnuté rozhodnutie žalovaného (poznámka kasačného súdu: október 2013).
23. Ďalej podľa sťažovateľa sa správny súd nevenoval tomu, že ani jeden zo svedkov nepotvrdil rozdiel medzi reálne prijatou tržbou a uzávierkou vytlačenou z elektronickej registračnej pokladnice. Namietal, že ak ani jeden zo zamestnancov nezaznamenal rozdiel medzi riadne prijatou držbou a dennou uzávierkou z elektronickej registračnej pokladnice, je úplne vylúčené, aby existovala akákoľvek tržba, ktorú žalovaný a správca dane označujú ako nepriznaná. Rovnako neexistuje jediný dôkaz o tom, že by sťažovateľ v rozhodnom čase prijal akúkoľvek odplatu za akékoľvek poskytnuté zdaniteľné plnenie, ktorá by mala byť pretavená vo výške jeho tržieb. Mal za to, že správca dane, ako ani žalovaný nepreukázali, že by u sťažovateľa v spornom zdaňovacom období vznikol zdaniteľný príjem vo výške určenej napadnutými rozhodnutiami, keď zároveň nebolo preukázané, že došlo k dodaniu tovarov alebo

služieb, za ktoré by tieto plnenia prijal. Ani tejto námietke sa však podľa sťažovateľa správny súd nevenoval.
24. Sťažovateľ tiež namietal, že správny súd nesprávne vyhodnotil rozloženie dôkazného bremena v podmienkach súdenej veci a zároveň odmieta, že by porušil ustanovenia zákona o DPH a zopakoval, že nebol produkovaný jediný dôkaz, ktorý by preukazoval, že by bol vytlačený jediný doklad, od akých odvíja svoje závery žalovaný, resp. správca dane. Mal za to, že ak správca dane chcel zvýšiť daňovému subjektu zdaniteľné príjmy v určitej výške, musí mať aj dôkazy o existencii týchto príjmov. Namieta, že takéto dôkazy orgány verejnej správy nemajú, keďže technická expertíza vypracovaná inou zložkou žalovaného nie je podľa sťažovateľa dostatočným dôkazom na preukázanie existencie ďalších tržieb, ktoré neboli uvedené v daňovom priznaní.
25. Správnemu súdu v ďalšom sťažovateľ vytýkal, že dospel k záveru o tom, že skutkové okolnosti veci boli dostatočne zistené, pričom však poukázal len na tri svedecké výpovede, ktoré boli naviac v rozpore so zvyšnými svedeckými výpoveďami (v celkovom počte sedem), a to nielen v otázke neexistencie nefiškálnej tlačiarne v prevádzke sťažovateľa v roku 2017, ale najmä v otázke existencie tržieb na strane sťažovateľa v dotknutom období. Namietal, že dôkazy, ktoré označil, negujú existenciu ucelenej reťaze dôkazov o údajnom prijatí nepriznaných tržieb. 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.
26. Sťažovateľ poukázal na to, že i z technickej expertízy vyplýva, že „v internej databáze BLUEGASTRO sa nachádzali nejaké doklady a ich vyobrazenie“, keď následne zdôraznil slovo „interné“ s tým, že sa v žiadnom prípade nejednalo o doklady používané v bežnom obchodnom styku, a preto podľa sťažovateľa za takéto doklady logicky nemohla byť prijatá tržba. Doplnil, že aj svedkovia zamestnanci žalovaného ako aj I.. P. vylúčili, že technická expertíza je dôkazom o existencii prijatia tržby za dotknuté zdaňovacie obdobie. Uviedol tiež, že už v rámci daňovej kontroly namietal, aby sa interné doklady v systéme BLUEGASTRO obsahujúce znak „Hotovosť*“ automaticky znamenali existenciu zdaniteľných plnení.
27. V závere kasačnej sťažnosti sa sťažovateľ ohradil voči záverom správneho súdu, podľa ktorých v rámci konania orgánov verejnej správy boli identifikované len formálne pochybenia, ktoré neodôvodňovali zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí. Osobitne pritom poukázal na vady týkajúce sa protokolu, v ktorom nebolo uvedené sídlo správcu dane, čo nebolo podľa správneho súdu podstatné pochybenie zo strany orgánov verejnej správy. Doplnil tiež, že podstatným procesným pochybením správcu dane bolo napr. aj vedenie výsluchov v rámci ústneho pojednávania dňa 09.10.2019, kedy správca dane musel toto ústne pojednávanie ukončiť (výsluch dvoch osôb za vzájomnej prítomnosti). Neprípustný postup správcu dane potvrdzuje aj to, že samotní zamestnanci Finančnej správy SR ako vypočúvané osoby museli v rámci zápisnice podať námietky proti jej obsahu.
28. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 16.05.2025 uviedol, že zotrváva na svojich predchádzajúcich tvrdeniach a vyjadreniach, pričom sa stotožňuje s právnym posúdením správneho súdu v napadnutom rozsudku. Uviedol, že sťažovateľ mení svoju argumentáciu - kým v správnej žalobe namietal výsluch svedkov a tvrdil, že došlo k procesnému pochybeniu podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, v kasačnej sťažnosti už namietal, že správny súd neaplikoval požiadavku hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach.
29. Žalovaný ďalej poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší súd“) vo veci sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019 vo veci dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015. Odkázal pritom na body 35 a 32 uvedeného rozsudku poukazujúc na relevanciu technickej expertízy vykonanej certifikovaným orgánom.
30. V ďalšej časti vyjadrenia žalovaný uviedol, že nikdy nespochybnil hodnotu dôkazov z miestneho zisťovania dňa 23.10.2017, t. j. že boli vytlačené doklady označené ako „Hotovosť*“ a že následne na základe týchto dokladov zamestnanci sťažovateľa prijali tržby. Uviedol, že vyjadrenie C. B. a výpoveď svedkyne P. dňa 22.8.2019, ktoré boli tiež prítomné na miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017 považuje za irelevantné, ba priam sporné, nakoľko obe svedkyne v deň miestneho zisťovania použili funkcionalitu „Hotovosť*“.
31. V ďalšom žalovaný uviedol, 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 C. B. 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 I.. U. P.. 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.
32. K námietkam sťažovateľa týkajúce sa prijímania tržieb, tlače pokladničných dokladov v režime „Hotovosť*“, používania nefiškálnej tlačiarne, výpovede svedkov, resp. časového odstupu a irelevantnosti miestneho zisťovania z 23.10.2017 žalovaný uviedol, že tieto okolnosti je potrebné skúmať v kontexte technickej expertízy, keďže pre posúdenie tohto prípadu bola práve táto esenciálnou (spolu s výpoveďou I.. P.).
33. Žalovaný sa osobitne ohradil voči pokusom sťažovateľa redukovať význam miestneho zisťovania zo dňa 23.10.2017. Uviedol, že pri tomto miestnom zisťovaní obsluha žalobcu 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 vytlačených cca 147 tisíc dokladov - od roku 2008 do 23.10.2017. To, že tieto doklady boli vytlačené, vyplýva zo samotnej expertízy. Technická expertíza pritom preukázala, že fiškálnu tlačiareň je možné použiť aj na tlač kópie nefiškálnych dokladov, resp. aj falošných pokladničných dokladov označených ako „Hotovosť*“.
34. 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. Na základe tohto potom žalovaný zhrnul, že je nepochybné, že na prevádzke sťažovateľa musela byť aj nefiškálna tlačiareň, ktorá umožnila tlač takýchto dokladov, a tým aj obchádzanie fiškálnej pamäte registračnej pokladnice. Za jednotlivé zdaňovacie obdobia boli identifikované kópie dokladov 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.
35. Žalovaný uviedol, že za zdaňovacie obdobie október 2013 boli identifikované pravé doklady a nemalé množstvo falošných dokladov, ktoré mali simulovať fiškálne doklady, a ktoré boli vytlačené cez nefiškálne zariadenie. Odmieta argumentáciu sťažovateľa smerujúcu k nedostatočnému zisteniu skutkových okolností veci, keď doplnil, že pri takom množstve dokladov nie je možné, aby sa ku každému dokladu uskutočnilo tak detailné zisťovanie ako sa uskutočnilo dňa 23.10.2017. 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.
36. Záverom žalovaný doplnil, že bez ohľadu na to, či si svedkovia pamätali podrobnosti práce s pokladnicou alebo nie, podstatným bolo to, že nefiškálne doklady simulujúce fiškálne doklady na prevádzke sťažovateľa preukázateľne tlačené boli, keď tieto sa nezaznamenávali do fiškálnej pamäte a ani sa neobjavili v kontrolných záznamoch. Išlo pritom o funkcionalitu, ktorá pôvodne v systéme nebola a ani nie je potrebná na riadne fungovanie elektronickej registračnej pokladnice. Z uvedených dôvodov navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa v zamietol.
III. Konanie na kasačnom súde

37. Prejednávaná vec bola dňa 29.05.2025 predložená Najvyššiemu správnemu súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“ alebo „Najvyšší správny súd“) ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S sp. zn.: 4Sfk/49/2025.
38. Najvyšší správny súd, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.
39. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Správneho súdu v Košiciach č. k.: 5Sf/2/2024- 28 zo dňa 23. januára 2025, ktorým tento zamietol žalobu, ktorou sa žalovaný domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100797906/2020 zo dňa 22. apríla 2020.
40. Kasačný súd predloženého administratívneho, ako aj súdneho spisu zistil, že po zrušení pôvodného rozhodnutia správcu dane č.: 102281423/2018 zo dňa 19.11.2018 rozhodnutím žalovaného č.: 100748829/2019 zo dňa 28.03.2019, správca dane doplnil dokazovanie a vykonal ďalšie úkony podľa pokynov žalovaného a následne prvostupňovým rozhodnutím č.: 102870970/2019 z 11.12.2019 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 2.992,40 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013.

41. Správca dane uviedol, že daňovou kontrolou a na základe technickej expertízy elektronickej pokladnice zistil porušenie § 19 ods. 2 zákona o DPH tým, že sťažovateľ nepriznal daň z pridanej hodnoty z tržieb evidovaných v elektronickej registračnej pokladnici, ktoré sa do prevádzkovej ani do fiškálnej pamäte neukladali/nezaznamenávali, nakoľko boli tlačené prostredníctvom pripojenej nefiškálnej tlačiarne s použitím špeciálneho typu platby „Hotovosť*“. Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím.
42. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí skonštatoval, že správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie vo vyrubovacom konaní dokazovanie doplnil. Vypočul zamestnancov sťažovateľa, ktorí používali na evidenciu tržieb v elektronickej registračnej pokladnici v kontrolovanom zdaňovacom období, zástupcu dodávateľa systému Asseco BLUEGASTRO a vykonal ústne pojednávanie so zamestnancami Colného úradu Bratislava. Na všetkých ústnych pojednávaniach sa za sťažovateľa zúčastnil jeho splnomocnený zástupca, ktorý voči vykonanému vypočúvaniu svedkov podal námietku zákonnosti výsluchu. Žalovaný ďalej poukázal na rozsiahle dokazovanie, ktoré vykonal správca dane s poukazom na vykonanú expertízu počítača, ktorý bol súčasťou ERP ako vlastného registračného programu na ďalšie vykonané dôkazy správcom dane, ktorý nahliadol do zápisníc o ústnych pojednávaniach s inými zamestnancami kontrolovaného daňového subjektu pri iných daňových kontrolách za iné zdaňovacie obdobia.
43. Následne sťažovateľ podal správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k.: 2S/47/2020-237 zo dňa 28. apríla 2022, ktorým podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. SSP zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane č.: 102870970/2019 z 11.12.2019 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, a to z dôvodu nesprávneho právneho záveru s poukazom na obsah ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Proti uvedenému rozsudku podal žalovaný kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol Najvyšší správny súd rozsudkom sp. zn. 4Sfk/127/2022 zo dňa 23. novembra 2023 tak, že zrušil rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/47/2020-237 zo dňa 28. apríla 2022 a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci.
44. Kasačný súd dopĺňa, že i keď zrušené rozhodnutie č. k. 2S/47/2020-237 zo dňa 28. apríla 2022 vydal Krajský súd v Prešove, vzhľadom na inštitucionálne zmeny v rámci výkonu správneho súdnictva v podmienkach Slovenskej republiky s účinnosťou od 1. júna 2023 v ďalšom konaní rozhodoval Správny súd v Košiciach, na ktorý prešla rozhodovacia právomoc v súdenej veci (§ 3 ods. 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z.).
45. Po vrátení veci na nové konanie a rozhodnutie, Správny súd v Košiciach ako správny súd, ktorý bol podľa § 469 SSP viazaný rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/127/2022 zo dňa 23. novembra 2023, rozhodol rozsudkom č. k.: 5Sf/2/2024- 28 zo dňa 23. januára 2025 tak, že podľa § 190 SSP žalobu sťažovateľa zamietol.

IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

46. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.
47. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.
48. Podľa § 139 ods. 2 SSP v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.
49. Podľa § 140 SSP vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.
50. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

51. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.
52. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.
53. Podľa § 69 ods. 4 zákona o DPH, každá osoba, ktorá, uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.
54. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnemu určeniu a vyrubeniu dane.
55. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.
56. Podľa § 3 ods. 5 Daňového poriadku správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.
57. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje
a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej
kontroly alebo daňového konania,
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.
58. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.
59. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.
60. Podľa § 60 odsek 1 Daňového poriadku, zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený, ak so zreteľom na jeho pomer k veci alebo k účastníkovi konania možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti.
61. Podľa § 60 odsek 2 Daňového poriadku, zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený aj vtedy, ak sa v tej istej veci zúčastnil daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa.
62. Podľa § 63 ods. 3 písm. a) Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal.
63. Podľa § 63 ods. 3 písm. c) Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu.
64. Podľa § 2 ods. 3 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 30.6.2019 - na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov môže prezident finančnej správy na návrh riaditeľa daňového úradu zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta daňového úradu; pobočky daňového úradu zriaďuje a zrušuje prezident finančnej správy so súhlasom ministra financií Slovenskej republiky. Pobočka daňového úradu a kontaktné miesto daňového úradu sú organizačnou zložkou daňového úradu. Podľa § 5 ods. 1 uvedeného zákon, daňový úrad vykonáva pôsobnosť v územnom obvode kraja, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

65. Podľa § 10 zákona č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov - v znení účinnom do 30.6.2019 - Colný úrad Bratislava na celom území Slovenskej republiky plní tieto úlohy: a) vydáva záväzné informácie o nomenklatúrnom zatriedení tovaru a záväzné informácie o pôvode tovaru, b) rozhoduje v konaní o certifikácii elektronickej registračnej pokladnice podľa osobitného predpisu, c) vykonáva technickú expertízu elektronickej registračnej pokladnice.
66. Podľa § 5 ods. 6. zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov možno zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta; pobočky daňového úradu a kontaktné miesta na návrh riaditeľa daňového úradu zriaďuje a zrušuje prezident.
67. Podľa § 4b 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 znení účinnom do 31.12.2019, konanie o certifikácií vykonáva Colný úrad Bratislava.
68. Podľa § 8 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (v rozhodnom čase), podnikateľ je povinný po zaevidovaní tržby v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici odovzdať kupujúcemu pokladničný doklad okrem kópie pokladničného dokladu ihneď po jeho vytlačení v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici [...].

69. Podľa § 17a ods. 2 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, v znení účinnom do 31.12.2019, Colný úrad Bratislava za účelom preverenia podozrenia podľa ods. 1 vykoná technickú expertízu elektronickej registračnej pokladnice.
70. Kasačný súd k námietke sťažovateľa ohľadne nenariadenia pojednávania v konaní pred správnym súdom uvádza, že ako vyplýva z obsahu súdneho spisu ako aj napadnutého rozsudku správneho súdu, tak správny súd v danej veci nariadil pojednávanie na deň 23.01.2025, na ktoré boli účastníci konania aj riadne predvolaní (č.l. 10). Predvolanie na pojednávanie si zároveň sťažovateľ podľa doručenky, ktorá je obsahom súdneho spisu, prevzal dňa 03.01.2025. Zároveň kasačný súd podotýka (rovnako ako aj správny súd v napadnutom rozsudku), že právny zástupca sťažovateľa ospravedlnil svoju neprítomnosť, ako aj neprítomnosť sťažovateľa na pojednávaní, podaním zo dňa 22.01.2025 so súhlasom konať a vo veci rozhodnúť v ich neprítomnosti a žalovaný podaním doručeným správnemu súdu dňa 23.01.2025, taktiež so súhlasom konať a rozhodnúť v jeho neprítomnosti. Z uvedeného dôvodu správny súd postupom podľa § 114 SSP, vec prejednal a vo veci rozhodol v neprítomnosti účastníkov konania, o čom svedčí aj zápisnica z pojednávania zo dňa 23.01.2025 (č.l. 25). Z uvedeného dôvodu považuje kasačný súd túto námietku sťažovateľa za nedôvodnú, ba priam účelovú.
71. Kasačný súd pri posudzovaní námietky k aplikácií § 140 SSP správny súdom na prejednávanú vec dospel k záveru, že námietka sťažovateľa v tomto smere je nedôvodná. V prvom rade je potrebné podotknúť, že sťažovateľ svoju námietku v tomto smere nijako neodôvodnil a ani neuviedol, prečo považuje napadnutý rozsudok správneho súdu za nezákonný. Svoje námietky zostručnil iba na konštatovanie v jednom odseku, že v prejednávanej veci sa jednalo o iné zdaňovacie obdobie ako v odkazovacom rozsudku.
72. K uvedenej námietke je nutné podotknúť, že ustanovenie § 140 SSP predstavuje špeciálne ustanovenie vo vzťahu k vyššie citovanému všeobecnému ustanoveniu § 139 ods. 2 SSP, ktorý stanovuje základné požiadavky na písomné vyhotovenie rozsudku. To znamená, že jeho použitie je vyslovene viazané na dodržanie striktných zákonných podmienok.
73. V tomto smere však bolo potrebné konkretizovať podmienky, za ktorých môže správny súd pri rozhodovaní vo veci aplikovať inštitút skráteného odôvodnenia rozsudku podľa § 140 SSP. Zákonnými podmienkami v tomto prípade sú:
a) ide o tohto istého žalobcu,
b) ide totožný predmet konania a
c) vec už bola predmetom konania pred správnym súdom.
74. Pri posudzovaní uvedených podmienok pri ich aplikovaní na prejednávanú vec kasačný súd ustálil, že prvá podmienka aplikovania uvedeného inštitútu, teda totožnosť subjektu nebola sporná, nakoľko tak ako v prejednávanej veci tak aj v prípade rozsudku, na ktorý odkázal správny súd sp. zn. PO-1S/100/2020, je totožnosť účastníkov konania, t.j. sťažovateľ aj žalovaný, identická. Rovnako v prípade tretej podmienky, t. j. že vec bola už predmetom konania pred správnym súdom, je možné

konštatovať, že uvedená podmienka bola splnená. Správny súd totiž pri rozhodovaní vo veci odkázal na rozsudok správneho súdu č. k. PO- 1S/100/2020 (za zdaňovacie obdobie december 2016) vo veciach totožných účastníkov konania, čo znamená, že prejednávaná vec už bola predmetom konania pred správnym súdom.
75. Ohľadne druhej podmienky aplikovania inštitútu skráteného odôvodnenia rozsudku sa kasačný súd zameral na posúdenie totožnosti konania prejednávanej veci s konaniami vo veciach, na ktoré správny súd odkázal. Za totožný predmet konania sa pritom rozumie druhovo totožný (obdobný) predmet konania, ktorý sa týka rovnakého právneho problému. Rozsudok obsahujúci skrátené odôvodnenie sa tak od úplného rozsudku odlišuje iba v obsahu odôvodnenia. V skrátenom odôvodnení je však vždy potrebné stručne opísať predmet konania, čo má význam pre posudzovanie jeho totožnosti.
76. Kasačný súd v tomto smere konštatuje, že uvedená podmienka totožnosti predmetu konania v prejednávanej veci bola zachovaná. Z administratívneho a súdneho spisu je jasne zrejmé, že v posudzovaných konaniach pred správnym súdom bol predmetom prieskumu rozhodnutie žalovaného vychádzajúce z rovnakého právneho posúdenia, konkrétne, že sťažovateľ nepostupoval v súlade s § 19 ods. 2 zákona č. o DPH a za rôzne zdaňovacie obdobia nepriznal daň z dokladov evidovaných elektronickou registračnou pokladnicou, ktoré sa do prevádzkovej ani fiskálnej pamäte nezaznamenávali, keďže boli tlačené prostredníctvom pripojenej nefiskálnej tlačiarne s použitím špeciálneho typu platby Hotovosť*.
77. V tejto súvislosti je však tiež potrebné uviesť, že uvedené právne posúdenie bolo založené na obdobnom skutkovom základe, keď žalovaný pri výkone daňovej kontroly tak za mesiac december 2016, ako aj za mesiac október 2013 vychádzal z tých istých dôkazov (výsluchy svedkov, miestne zisťovanie, listinné dôkazy).
78. Kasačný súd záverom k uvedenej námietke tiež konštatuje, že nie len odvolacie námietky sťažovateľa voči rozhodnutiam správcu dane v uvedených konaniach boli totožné, no aj žalobné dôvody sťažovateľa obsiahnuté v žalobách v uvedených veciach korešpondujú so žalobnými dôvodmi, uvedenými v správnej žalobe v prejednávanej veci. Aplikáciu § 140 SSP v uvedenej veci správnym súdom tak možno považovať za správnu a súladnú s právom účastníka na spravodlivé súdne konanie. Odkaz na rozhodnutie v konaní sp. zn. PO- 1S/100/2020 tak poskytuje dostatočný podklad pre presvedčivé, zrozumiteľné a preskúmateľné rozhodnutie vychádzajúce z logických a relevantných právnych záverov, ktoré dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s prejednávanou vecou.
79. K ostatným námietkam sťažovateľa kasačný súd uvádza, že predmetom rozhodnutí kasačného súdu už boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania, obdobného skutkového stavu a obdobného obsahu kasačných sťažností sťažovateľa a to tak, že vo všetkých konaniach bola kasačná sťažnosť sťažovateľa zamietnutá ako nedôvodná. Konkrétne, o rozsudku správneho súdu sp. zn. PO-1S/100/2020 zo dňa 5. októbra 2023, na ktorého odôvodnenie správny súd v prejednávanej veci poukazoval, kasačný súd rozhodol rozsudkom sp. zn. 4Sfk/14/2024 zo dňa 11.12.2024. Ďalej kasačný súd rozhodoval aj rozsudkami sp. zn. 3Sfk/63/2024 zo dňa 19.06.2025 (zdaňovacie obdobie máj 2013), sp. zn. 4Sfk/40/2024 zo dňa 10.02.2025 (zdaňovacie obdobie august 2013), sp. zn. 4Sfk/43/2024 zo dňa 10.02.2025 (zdaňovacie obdobie jún 2014), sp. zn. 3Sfk/33/2024 zo dňa 29.04.2025 (za zdaňovacie obdobie september 2016), sp. zn. 5Sfk/30/2024 zo dňa 30.01.2025 (zdaňovacie obdobie február 2016), sp. zn. 3Sfk/15/2024 zo dňa 27.03.2025 (za zdaňovacie obdobie október 2017).
80. Podľa § 464 ods. 2 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.
81. Kasačný súd tak v súlade s § 464 ods. 2 SSP poukazuje na odôvodnenie vyššie uvádzaných rozhodnutí, s ktorými sa v plnom rozsahu stotožňuje.
82. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.
83. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.
84. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.