

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/37/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7018200829
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 12. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7018200829.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Milan Dranga DRAOR, so sídlom Poničanova 16, 040 17 Košice - Barca, IČO: 43 810 233, právne zast. JUDr. Tomáš Čverčko, advokát so sídlom Čajakova 5, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101182576/2018 zo dňa 18.06.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/116/2018 zo dňa 18.11.2020, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

odôvodnenie:

- I.
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie september 2013, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Košice (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 100425002/2018 zo dňa 21.02.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým 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 žalobcovi vyrubil rozdiel v sume 2.064,96 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013. Rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca nepriznal dodanie tovaru a služby podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“) na predajných miestach reštaurácia Čertov dvor a reštaurácia Grill House 27, na základe vydaných pokladničných dokladov, ktoré boli zaevidované v pokladničnom systéme PAS - predaj a sklady, ktorý riadil činnosť ERP. Žalobcovi vznikla daňová povinnosť dňom dodania tovaru, resp. služby na základe preukázateľne vydaných pokladničných dokladov, ktoré sa neprenášali do fiškálnej pamäte.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101182576/2018 zo dňa 18.06.2018 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so správcou dane v tom, že žalobca znižoval svoju daňovú povinnosť pozmeňovaním záznamov o tržbách, ktoré boli rozdielne od údajov evidovaných vo fiškálnej pamäti ERP.

- II.
Konanie pred krajským súdom

3. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) dňa 12.09.2018.

4. Dňa 18.12.2020 vyhlásil krajský súd rozsudok sp. zn. 7S/116/2018 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým zamietol žalobu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) ako nedôvodnú a účastníkom konania nepriznal právo na náhradu trov konania.

5. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že dôvody obsiahnuté v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného korešpondujú s dôvodmi jeho rozhodnutí, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu v konaniach vedených na krajskom súde pod sp. zn. 7S/114/2018, sp. zn. 7S/117/2018 a sp. zn. 8S/72/2018 (ktoré sa týkajú iných zdaňovacích období). Rovnako žalobné dôvody žalobcu, obsiahnuté v žalobách v uvedených veciach korešpondujú so žalobnými dôvodmi, uvedenými v správnej žalobe, na základe ktorej sa začalo aj toto konanie, pričom vo všetkých týchto veciach bolo potrebné posúdiť, či v jednotlivých zdaňovacích obdobiach došlo zo strany žalobcu v uvedených predajných miestach ku kráteniu tržieb z predmetných ERP daňovými orgánmi zisteným a v odôvodnení ich rozhodnutí špecifikovaných spôsobom, t. j. či žalobca bol osobou povinnou platiť správcovi dane daň v zmysle § 19 zákona o DPH z dôvodu dodania tovaru a služieb v zmysle zákazníkovi vydaných dokladov z uvedených ERP, ktoré boli v evidencii predaja tovaru a predaja služieb v pokladničnom programe PAS aj napriek tomu, že neboli evidované v kontrolných záznamoch v príslušných zdaňovacích obdobiach, za ktoré mu boli rozhodnutím správcu dane vyrubené rozdiely na dani z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti krajský súd konštatoval, že uvedené rozhodnutia o vyrubení rozdielu na DPH boli vydané na základe výsledkov viacerých daňových kontrol, zameraných na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia, ktorých výsledky a závery však navzájom korešpondujú.

6. Krajský súd po preskúmaní obsahu žalobných námietok dospel k záveru, že žiadna zo vznesených námietok nemá právny potenciál pre zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktoré reagujúc na odvolacie námietky vyčerpávajúcim spôsobom obsahlo všetky právne významné skutočnosti a hodnotiace právne závery, týkajúce sa zisteného rozdielu DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie september 2013.

7. Krajský súd v zmysle § 140 SSP konštatoval, že neexistuje žiadny relevantný dôvod, pre ktorý by mal odkloniť od právneho názoru krajského súdu, obsiahnutého v rozsudkoch sp. zn. 7S/114/2018 zo dňa 19. 08. 2020, sp. zn. 7S/117/2018 zo dňa 19.08.2020 a sp. zn. 8S/72/2018 zo dňa 23. 01. 2020, ktoré sú súčasťou súdneho spisu. Preto, stotožňujúc sa s ich závermi, odkázal na ich rozsiahle odôvodnenie.

8. V citovaných rozsudkoch krajský súd:

- konštatoval, že predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného a správcu dane vo veci určenia rozdielu DPH, preto krajský súd nie je oprávnený zaoberať sa žalobnými námietkami, ktoré sa týkajú nezákonnosti zabezpečenie elektronických registračných pokladníc žalobcu a databázových súborov programu PAS inštalovaného v počítači, ktorý tvoril neoddeliteľný celok elektronickej registračnej pokladnice. Konanie o zabezpečení elektronických registračných pokladníc je samostatným konaním podľa § 41 daňového poriadku v spojení so zákonom 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 (ďalej aj „zákon č. 289/2008 Z. z.“). Ak žalobca považoval rozhodnutia o zabezpečení elektronických registračných pokladníc, ako aj rozhodnutia o ich prepadnutí za nezákonné, mal proti nim použiť opravný prostriedok (odvolanie). Žalobca tvrdil, že databázy nachádzajúce sa v pamäti počítačov netvorili súčasť registračnej pokladnice, bolo ich potrebné považovať za samostatný nehmotný majetok a podliehali ochrane podľa autorského zákona. Krajský súd opakoval, že ak bol žalobca toho názoru, že zaistením a následným prepadnutím elektronických registračných pokladníc (vrátane počítača) boli porušené jeho práva, mal možnosť domáhať sa súdnej ochrany na všeobecnom súde,

- k tvrdeniam žalobcu o nezákonnosti postupu pri zabezpečovaní elektronických registračných pokladníc krajský súd poukázal na bod 35 rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019. Podľa názoru Najvyššieho súdu SR uvedeného v tomto rozhodnutí, nebolo povinnosťou správcu dane a žalovaného v konaní skúmať, či došlo k pozmeňovaniu údajov elektronickej registračnej pokladnice (to bolo nesporne preukázané rozhodnutiami o zabezpečení a následkom prepadnutí elektronických registračných pokladníc), ale zistiť v akom rozsahu z dôvodu krátenia tržieb za zdaňovacie obdobie december 2013 došlo ku kráteniu DPH,

- k námietke žalobcu ohľadom nedostatočne zisteného skutkového stavu a nevykonania navrhovaných dôkazov (výsluch zamestnancov žalobcu, výsluch zamestnancov Colného úradu Bratislava podieľajúcich sa na technickej expertíze ERP a zabezpečenie znaleckého dokazovania ohľadne možnosti pozmeňovania údajov v ERP) krajský súd poukázal na bod 32 rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019, v ktorom Najvyšší súd SR považoval právoplatné rozhodnutia o prepadnutí ERP a výsledky technickej expertízy za dôkazy, o ktorých dôveryhodnosti nemal dôvod pochybovať. Najvyšší súd SR uviedol, že správca dane nie je oprávnený vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, pretože ide o odbornú otázku vyžadujúcu si odborné posúdenie Colným úradom, ktorý je ako jediný štátny orgán oprávnený vykonávať technické expertízy ERP,

- k žalobnej námietke, podľa ktorej mal správca dane povinnosť skúmať, či vo veci došlo k dodaniu tovaru/služieb konečným zákazníkom podľa pokladničných dokladov s ERP krajský súd uviedol, že je nelogické a v rozpore so zdravým rozumom sa domnievať, že zamestnanci žalobcu pri poskytovaní reštauračných služieb vyhotovovali napodobeniny pokladničných dokladov bez toho, aby zákazníkom poskytli účtovaný tovar alebo službu,

- ako nedôvodnú vyhodnotil žalobnú námietku, podľa ktorej správca dane vo výroku rozhodnutia neuviedol ustanovenie hmotnoprávneho predpisu, na základe ktorého bol rozdiel dane vyrubený. Krajský súd uviedol, že správca dane v súlade s daňovým poriadkom uviedol ustanovenia § 68 ods. 5 a ods. 6 daňového poriadku, podľa ktorého rozhodoval o určení rozdielu DPH,

- ohľadom námietky týkajúcej sa CD nosičov, ktoré podľa žalobcu nemohli byť súčasťou dôkazných materiálov, krajský súd opätovne poukázal na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019, v ktorom Najvyšší súd SR uviedol, že „na jednej strane je potrebné prisvedčiť sťažovateľovi, že každý dôkaz použitý pri správe daní sa musí viazať na prameň dôkazu tvoriaci súčasť daňového spisu príslušnej daňovej veci. Taktiež je pravdou, že žaloba sa týkala dane z príjmu za zdaňovacie obdobie roku 2015, pričom CD nosič pri vyrubení rozdielu dane z príjmu za rok 2015 netvorí súčasť daňového spisu k prejednáwanej veci, ale nachádza sa v daňovom spise týkajúcom sa vyrubenia rozdielu dane z príjmu za rok 2014. Správca dane mal predmetný CD nosič priložiť aj do tohto daňového spisu, avšak s ohľadom na skutočnosť, že elektronické súbory stiahnuté colným úradom z počítačového zariadenia sťažovateľa a uložené na CD nosiči nemajú samy o sebe vypovedaciu schopnosť, ale sú určené na analýzu v príslušnom softvéri expertíznych zložiek colnej správy, nemalo toto pochybenie správnych orgánov za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. Navyše, sťažovateľ mal možnosť oboznámiť sa s týmto CD nosičom v rámci daňovej kontroly za rok 2014. Krajský súd v tejto súvislosti správne poznamenal, že správca dane pri práci s CD nosičom pracoval iba so súborami editovateľnými v programovom vybavení MS Excel, obsahujúcom podrobné číselné údaje o tržbách zaregistrovaných ako tržby prijaté do predmetných ERP tak, ako boli zistené expertíznou skupinou colného úradu. Tieto súbory sú určené na odborné spracovanie v príslušnom softvéri, ktorým disponujú expertízne zložky colnej správy a takýto softvér sa pri vykonávaní daňovej kontroly kontrolnou skupinou ani nepoužíva. Správca dane tieto súbory v každom protokole o daňovej kontrole presne definoval, vytlačil ich a predložil ich k nahliadnutiu sťažovateľovi na ústnom pojednávaní, čo vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100508008/2017 zo dňa 22.03.2017. Na uvedenom ústnom pojednávaní sťažovateľ uviedol, že nemá žiadne návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice a svojim podpisom vyjadril súhlas s jej obsahom.“,

- považoval za správnu formuláciu žalovaného (uvedenú vo vyjadrení zo dňa 16.01.2019), že „expertízou zistená skutočnosť, že pozmeňované údaje v ERP (obchádzanie štandardných činností ERP) bolo realizované inštaláciou nadradeného programového vybavenia PAS - predaj a sklady, nezodpovedá formulácii, že išlo o „prípadný defekt vo fungovaní registračnej pokladnice“, ako to uvádza žalobca v podanej žalobe, ale o cielený zásah do fungovania ERP vykonaný za účelom pozmeňovania údajov o prijatých tržbách“. Skutočnosť, že colnému úradu pri vykonávaní technickej expertízy ERP sa z ERP koncové štvorčísle 7005 nepodarilo nasimulovať napodobeninu pokladničného dokladu, nesvedčí pre záver, že touto ERP neboli vydávané napodobeniny pokladničných dokladov, ktoré neboli zaznamenané v kontrolných záznamoch fiškálnej pokladne, resp. v denných uzávierkach,

- ako nedôvodnú vyhodnotil aj žalobnú námietku týkajúcu sa podpisovania písomností správcami dane. Krajský súd uviedol, že podpisovanie písomností na daňových úradoch upravuje interný riadiaci akt Finančného riaditeľstva SR č. 4/2016 platný od 01.08.2016 -podpisový poriadok finančnej správy. Vyhotovenie poverenia na výkon daňovej kontroly a jeho podpísanie zamestnancom správcu dane na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu bolo v súlade s daňovým poriadkom, ako aj interným predpisom,

- krajský súd poukázal na to, že v priebehu súdneho preskúmvacieho konania nezistil ani žiadne také procesné pochybenia v postupe administratívneho orgánu, ktorým by bolo zasiahnuté do práv žalobcu,

ktoré by mohlo byť dôvodom pre zrušenie rozhodnutia žalovaného, prípadne aj rozhodnutia správcu dane.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) a písm. h) SSP a navrhol napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

10. Sťažovateľ v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä nasledovné sťažnostné body.

11. Sťažovateľ považoval za nesprávny právny záver krajského súdu, že nie je povinný posudzovať zákonnosť dôkazu, ktorý bol použitý vo vyrubovacom konaní, ak bol takýto dôkaz získaný správcom dane v rámci iných činností, voči ktorým mohol podať daňový subjekt skorší opravný prostriedok. Sťažovateľ opakovane namietal, že program PAS a databázy programu PAS a údaje v nich tvoria samostatné predmety odlišné od samotných ERP. Sťažovateľ poukázal na § 40 ods. 1 daňového poriadku, ktorý pozná zabezpečenie veci nevyhnutne potrebnej na preukázanie skutočností pri správe daní. Okrem toho daňový poriadok pozná iba pri miestnom zisťovaní postupy pre vyžiadanie iných záznamov alebo informácií, a to aj na technických nosičoch dát na náklady daňového subjektu. Sťažovateľ mal za to, že údaje v databázach programu PAS mohli byť zabezpečené len takýmto postupom a nie v rámci zabezpečenia a prepadnutia ERP podľa zákona o registračných pokladniciach. V príslušnej daňovej veci sa tomu tak nestalo. Podľa sťažovateľa by mal byť správny záver taký, že zabezpečenie databázových súborov na dátových nosičoch musí byť vykonané podľa § 40 ods. 1 daňového poriadku, a to aj vtedy, ak takéto databázové súbory sa nachádzajú na počítačoch zabezpečených v rámci zabezpečenia ERP. V prípade, že tomu tak nie je, potom rozhodnutie o zabezpečení a prepadnutí ERP - v časti, v ktorej by malo dopadať na tieto databázové súbory, ak bolo vydané Colným úradom v konaní podľa zákona č. 289/2008 Z. z., je nulitným rozhodnutím pre účely daňovej kontroly a daňového konania ohľadom dane z príjmov, vzhľadom na vecnú nepríslušnosť orgánu, ktorý takéto rozhodnutie vydal.

12. Sťažovateľ mal za to, že krajský súd nereagoval na námietky, ktoré vo veci v tejto súvislosti prezentoval žalobca a iba prevzal argumentáciu žalovaného. Krajský súd a správny orgán sú povinní vždy zohľadniť nezákonnosť dôkazu, ak sa jedná o dôkaz rozhodujúci pre určenie vlastnej daňovej povinnosti, bez ohľadu na spôsob zabezpečenia prameňa dôkazu skoršími činnosťami správcu dane.

13. Záver o simulácii pokladničných bločkov označil sťažovateľ za nesprávny a uviedol, že pri fungovaní programu PAS malo dochádzať k párovaniu súborov (doklad s rovnakým číslom podľa databázového súboru h.dbf (mal ďalej obsahovať informácie o celkovej sume úhrady). Ak by bol záver o fungovaní programu PAS a jeho databázových súborov správny, potom vydaný počet dokladov (ktoré mal interne evidovať program PAS) musí byť rovnaký ako počet dokladov, za ktoré zaznamenal program PAS prijatie tržby. Preto údaj o počte dokladov by mal byť identický v databázovom súbore 2013 1h.dbf a databázovom súbore 2013 1a.dbf. Podľa zistení uvedených v expertízach, boli zistené iné počty dokladov v databázovom súbore 2013 1h.dbf a databázovom súbore 2013 1a.dbf. Sťažovateľ uviedol, že prípadný skreslený príjem zo zdaniteľného plnenia sa vždy musel viazať na reálne vydaný pokladničný doklad (či platný alebo napodobeninu), ktorých počet mal byť rovnako zaznamenaný vo všetkých databázach programu „PAS“, ktoré boli podľa zistení Colného úradu Bratislava určené na zaznamenanie počtu skutočne vydaných pokladničných dokladov. Pri oboch elektronických registračných pokladniciach nebol riadne zdokumentovaný a preukázaný počet dokladov, na základe ktorých mal údajne prijať daňový subjekt platbu/platby mimo kontrolovaného záznamu.

14. Sťažovateľ namietal, že žiaden údaj získaný pri expertízach nepreukazuje, že tovar bol skutočne zákazníkom dodaný (či už s pokladničným dokladom alebo bez) a k tomu by mohli poskytnúť relevantnú

informáciu len zamestnanci daňového subjektu. Sťažovateľ zároveň namietal neúplnosť daňového spisu, keď uviedol, že dôkaz, na ktorý sa odvolávajú daňové orgány, nie je súčasťou spisu. Uviedol, že ide o jediný a rozhodujúci dôkaz vo veci; dôkaz ktorý správca dane nevykonal a na tomto dôkaze založil svoju právnu úvahu. Sťažovateľ uviedol, že sa vo svojich podaniach adresovaných správcovi dane domáhal buď pripojenia CD nosiča alebo jeho kompletne vytlačenie do daňového spisu. Nie je pravdou, že sa do zápisnice vyjadril, že s obsahom záznamov súhlasí. Naopak v zápisnici č. 100508008/2017 sťažovateľ uviedol, že tieto čísla sú pre neho úplne nereálne. Sťažovateľ uviedol, že vo veci došlo k pretrhnutiu postupnosti prameňov dôkazu: registračné pokladnice neboli do konania zabezpečené a zároveň obsah údajov získaných z týchto registračných pokladníc nebol v celosti zabezpečený na dátovom nosiči alebo v papierovej podobe.

15. Sťažovateľ taktiež namietal nevypočutie zamestnancov správcu dane a nevykonanie znaleckého dokazovania. Právny záver o nemožnosti vypočutia zamestnancov Colného úradu Bratislava označil za nesprávny. Uviedol, že osoby vykonávajúce expertízu nie sú zaujaté vo vzťahu k výsluchu ohľadom priebehu a výsledkov expertízy vo väčšej miere ako znalci, ktorých výsluch daňový poriadok pripúšťa. Zároveň prípadná zaujatosť osoby apriórne nevylučuje relevantnosť tohto dôkazu a teda ako dôkaz má byť výsluch takýchto osôb vykonaný a až následne v štádiu hodnotenia dôkazov má byť predmetná skutočnosť zohľadnená v rámci právnej úvahy správcu dane. Sťažovateľ tiež uviedol, že osoby v pozícii osôb zúčastnených pri správe daní nie sú vylúčené z pozície svedka, ak sa nejedná o osoby zamestnancov správcov dane vykonávajúcich príslušnú daňovú kontrolu alebo daňové konanie, v ktorom sa má takýto výsluch uskutočniť. Osoby, ktorých výsluch navrhol daňový subjekt, vykonali expertíznu činnosť v súvislosti so zabezpečovaním a prepadnutím ERP podľa zákona č. 289/2008 Z. z.. Nejednalo sa teda o osoby, ktoré by priamo vykonávali procesné úkony pri predmetnej daňovej kontrole/vyrubovanom konaní. Daňový poriadok takéto osoby z pozície svedka nevylučuje a ich výsluch je prípustný v rámci správy daní. Sťažovateľ mal za to, že nevykonanie výsluchu týchto osôb zhatilo možnosť konfrontovať zistenia uvedené v expertíze výsluchom týchto osôb daňovým subjektom. Podľa sťažovateľa dokazovanie v tejto daňovej veci neprebehlo v súlade so zákonnými požiadavkami a neboli dodržané objektívne štandardy garantujúce pravdivosť skutkových zistení.

16. Sťažovateľ napokon namietal, že stanovisko krajského súdu obsahovalo iba jednoduché poukázanie na závery expertízy, bez toho, aby právnu úvahu správcu dane ohľadom skutočnej výšky základu dane podrobil hlbšiemu prieskumu. Mal za to, že krajský súd dostatočne, jasne, presne a určito neodôvodnil, prečo bez ďalšieho akceptoval záver správcu dane, ktorý je de facto iba prebratým záverom Colného úradu Bratislava formulovaným bez bližšieho odôvodnenia.

B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti označil dôvody kasačnej sťažnosti za neopodstatnené a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú. Žalovaný zotrval na svojich vyjadreniach uvedených v rozhodnutí o odvolaní sťažovateľa a v stanovisku ku žalobe a uviedol, že na základe výsledkov vykonaného dokazovania vyplynulo, že sťažovateľ pozmeňovaním (znižovaním) tržieb vo svojich prevádzkach nielen nepriznal príjmy v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby, ale nadväzne nepriznal a neodviedol daň z pridanej hodnoty súvisiacu s týmito tržbami. Znižovanie tržieb sťažovateľom bolo jednoznačne preukázané, ako to vyplýva z rozhodnutí Colného úradu Košice o prepadnutí elektronických registračných pokladníc (ďalej len „ERP“), pretože na preverovaných ERP boli preukázateľne vydávané pokladničné doklady, ktorých presné a ani iné kópie sa neprenášali do prevádzkovej pamäte, do kontrolného záznamu vytváraného v zmysle § 2 písm. y) zákona č. 289/2008 Z. z. a ich sumárne údaje do fiškálnej pamäte.

18. V súvislosti s dôvodmi uvedenými v kasačnej sťažnosti žalovaný uviedol, že sťažovateľ sa na Krajskom súde v Košiciach domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane na dani z príjmov fyzických osôb za roky 2012 až 2015, ako aj preskúmania zákonnosti rozhodnutí správcu dane o vyrubení rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia rokov 2012 - 2015, ktoré sa týkajú identickej veci - pozmeňovania (znižovania) tržieb. Žalovaný poukázal na to, že krajský súd už viacerými rozsudkami rozhodol vo veci vyrubeného rozdielu na dani z pridanej hodnoty, a to tak, že žalobu žalobcu zamietol ako nedôvodnú. Žalovaný zároveň poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019, ktorým bola ako nedôvodná zamietnutá kasačná sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 6S/12/2018 zo dňa 25.10.2018. Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že Najvyšší súd SR nespochybnil zákonnosť

dôkazov ani závery správcu dane o pozmeňovaní (znižovaní) tržieb. Žalovaný opakovane poukázal na skutočnosť, že sťažovateľ znižovaním tržieb nielen nepriznal príjmy z predaja tovarov alebo služieb, ale nepriznal ani daň z pridanej hodnoty, keďže súčasťou predajnej ceny pri predaji tovarov alebo služieb konečnému spotrebiteľovi je u platiteľa dane zodpovedajúca suma dane z pridanej hodnoty. Žalovaný napokon uviedol, že u správcu dane nezistil pochybenia v postupe, ani iné porušenie platných zákonov.

IV.

Právny názor kasačného súdu

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 4Sžfk/37/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

20. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

21. Predmetom kasačného konania je rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa o vyrubení rozdielu v sume 2.064,96 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013. Primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil krajský súd.

22. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

23. 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.

24. Podľa 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

25. 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.

26. Podľa 63 ods. 2 daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

27. Podľa 69 ods. 1 zákona o DPH platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

28. Podľa 69 ods. 5 zákona o DPH každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

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

30. Kasačný súd v nadväznosti na uvedené zistil, že kasačnom konaní boli rovnaké sťažovateľom namietané právne otázky v obdobných veciach už právoplatne posúdené Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 6Sžfk/40/2021 (rozsudok zo dňa 28.06.2022) a v konaní vedenom pod sp. zn. 6Sžfk/11/2021 (rozsudok zo dňa 30.11.2022). Zohľadniac túto skutočnosť, kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP ku sťažnostným bodom sťažovateľa poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2021 zo dňa 28.06.2022, s ktorým sa konajúci kasačný súd stotožňuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza. Na tých miestach, na ktorých odôvodnenie citovaného rozsudku nie je plne aplikovateľné na prejednávanú vec, kasačný súd v záujme zrozumiteľnosti a presvedčivosti odôvodnenia tohto rozsudku uvádza okolnosti príznačné pre prejednávanú vec.

31. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil.

32. Po preskúmaní veci má kasačný súd za potrebné uviesť, že predmetom kasačného konania totožných účastníkov boli už kasačné konania sp. zn. 1Sžfk/15/2020 a sp. zn. 3Sžfk/44/2019, ktorých predmetom bola daň z príjmov fyzickej osoby. V predmetnej veci však sťažovateľ uplatnil rovnaké námietky ako v konaniach týkajúcich sa dane z príjmov fyzickej osoby, a preto kasačný súd sa odvoláva na odôvodnenia rozsudkov sp. zn. 1Sžfk/15/2020 zo dňa 16.12.2021 a sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019, v ktorých sa už kasačný súd s týmito námietkami dôkladne a rozsiahlo vysporiadal.

33. Kasačný súd k uvedenému považuje za potrebné zopakovať názor kasačného súdu, vyjadrený v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/15/2020 zo dňa 16.12.2021, v zmysle ktorého „právoplatné rozhodnutie o prepadnutí ERP a výsledky technickej expertízy sú dôkazy získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, o ktorých dôveryhodnosti kasačný súd nemal dôvod pochybovať. 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“. Kasačný súd v konaní sp. zn. 1Sžfk/15/2020 rovnako ako v konaní sp. zn. 3Sžfk/44/2019 vyslovil, že „správca dane už mal k dispozícii výsledky technickej expertízy vykonanej Colným úradom Bratislava OCaFA a bolo by duplicitné opätovne požiadať ten istý štátny orgán o vykonanie ďalšej expertízy. Navyše sťažovateľ bol oboznámený s priebehom kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2013 ako aj s výsledkami technických expertíz vykonaných Colným úradom Bratislava, a zároveň bol vyzvaný, aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadril. Tento do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 03.03.2017 uviedol, že o uvedenom probléme vie a z technického hľadiska si je vedomý toho, čo spôsobilo dané nezrovnalosti v účtovníctve“.

34. Kasačný súd má za preukázané, že krátenie tržieb sťažovateľom bolo jednoznačne preukázané, pretože na oboch preverovaných ERP (prevádzka Grill House DKP č. 6981072168207003 a prevádzka Čertov dvor DKP č. 6981072168207005) boli preukázateľne vydávané pokladničné doklady, ktorých presné a ani iné kópie sa neprenášali do prevádzkovej pamäte, do kontrolného záznamu vytváraného v zmysle zákona č. 289/2009 Z. z. a ich sumárne údaje do fiškálnej pamäte pokladníc v

zdaňovacím období november 2013 [v predmetnom konaní ide o zdaňovacie obdobie september 2013]. Pozmeňovaním tržieb sťažovateľ nielen nepriznal príjmy v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby, ale ani nepriznal a neodviedol daň z pridanej hodnoty súvisiacu s týmito tržbami. Teda bolo v konaní preukázané, že obe ERP umožňovali obchádzanie evidencie tržieb z predaja tovarov, výrobkov a služieb v kontrolných záznamoch pokladníc pomocou programového vybavenia PAS - predaj a sklady, nainštalovaného v zaistenom počítači.

35. Ako správne uviedol krajský súd a ako už uviedol aj kasačný súd v konaní sp. zn. 1Sžfk/15/2020 „konania vo veci zabezpečenia ERP predstavujú samostatné konania, ktorých výsledkom boli meritórne rozhodnutia o zabezpečení ERP a o ich prepadnutí v prospech štátu. Všetky námietky týkajúce sa týchto konaní a rozhodnutí sťažovateľ mohol a mal uplatniť v rámci nich“. Účelom daňovej kontroly v predmetnej veci nebolo skúmať, či došlo alebo nedošlo k pozmeňovaniu údajov v ERP alebo kontrolnom zázname, ale účelom je preveriť skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie dane a vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013.

36. V predmetnom konaní sa kasačný súd vyjadril aj k námietke sťažovateľa týkajúcej sa CD nosiča, ktorý netvoril súčasť administratívneho spisu v predmetnom konaní, ale nachádza sa v administratívnom spise týkajúcom sa vyrubenia dane z príjmu za rok 2014. Kasačný súd má aj v predmetnej veci za to, že toto pochybenie orgánov verejnej správy nemalo za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. Kasačný súd rovnako poukazuje na to, že sťažovateľ mal možnosť oboznámiť sa s týmto CD nosičom v rámci daňovej kontroly za rok 2014. Krajský súd správne poznamenal, že správca dane pri práci s CD nosičom pracoval iba so súborami editovateľnými v programovom vybavení MS EXCEL obsahujúcom podrobné číselné údaje o tržbách zaregistrovaných ako tržby prijaté do predmetných ERP tak, ako boli zistené expertíznou skupinou colného úradu. Správca dane tieto súbory v každom protokole o daňovej kontrole presne definoval, vytlačil ich a predložil k nahliadnutiu sťažovateľovi na ústnom pojednávaní, na ktorom sťažovateľ uviedol, že nemá žiadne návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice a svojím podpisom vyjadril súhlas s jej obsahom.

37. K námietke odklonenia sa krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

38. Podľa názoru kasačného súdu vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

39. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadom ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

40. Kasačný súd na záver považoval za potrebné poukázať na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Ústavný súd SR“) sp. zn. IV. ÚS 306/2020 zo dňa 23.06.2020, ktorým bola odmietnutá ústavná sťažnosť sťažovateľa vo vzťahu k rozhodnutiu Najvyššieho súdu SR v právnej veci vedenej pod sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019. V rámci ústavnej sťažnosti sťažovateľ namietal neúplnosť administratívneho spisu, ktorý neobsahoval CD nosič, na ktorý explicitne odkázalo odôvodnenie správcu dane ako aj finančného riaditeľstva. Sťažovateľ taktiež namietal nevypočítanie osôb vykonávajúcich expertízu a nevykonanie znaleckého dokazovania, resp. dodatočnej expertízy. Ústavný súd SR v citovanom rozhodnutí uviedol, že „pokiaľ ide o viazanosť Daňového úradu Košice (rozhodujúceho vo vyrubovacom konaní o správnom určení dane) rozhodnutím Colného úradu Košice o prepadnutí elektronickej registračnej pokladnice, prelomenie prezumpcie správnosti tohto individuálneho správneho aktu predpokladá a vyžaduje vyslovenie nezákonnosti a zrušenie rozhodnutia na to povolaným orgánom v rámci inštančného postupu (napr. nadriadený správny orgán rozhodujúci o riadnych a mimoriadnych opravných prostriedkoch, správny súd, ústavný súd). Vychádzajúc z tohto záveru, Daňový úrad Košice nebol oprávnený ani ako prejudiciálnu otázku skúmať zákonnosť právoplatného administratívneho rozhodnutia o prepadnutí elektronickej registračnej pokladnice, a o to menej preskúmať jeho vecnú správnosť - či boli splnené hmotné podmienky podľa osobitných predpisov pre vydanie administratívneho aktu.“

41. K námietke neúplnosti administratívneho spisu Ústavný súd SR vyslovil, že nie je porušením § 191 ods. 1 písm. f) SSP, „ak boli použité dôkazy, ktoré sú súčasťou iného administratívneho spisu, za predpokladu, že ide o dôkazy získané v súlade so zákonom a daňový subjekt mal možnosť sa s nimi oboznámiť.“ Z hľadiska zachovania práva na spravodlivý proces považoval ústavný súd takýto postup za postačujúci. Ústavný súd taktiež poukázal na to, že sťažovateľ mal možnosť oboznámiť sa s CD nosičom, ktorý bol prílohou písomnej odpovede Colného úradu Bratislava a ktorý obsahoval dátové údaje získané z registračných pokladníc v rámci konania o prepadnutí elektronickej registračnej pokladnice, ako aj pri daňovej kontrole a v daňovom konaní týkajúcom sa vyrubenia rozdielu dane z príjmov za rok 2014.

42. Vzhľadom na uvedené kasačný súd po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

43. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

44. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie:

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