

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/61/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200392
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 05. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8020200392.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobcu (sťažovateľa): 4 SPORT, s. r. o., so sídlom Jazdecká 1/A, 080 01 Prešov, IČO: 36 478 369, právne zastúpeného: IURISTICO s. r. o., advokátska kancelária so sídlom Cimborkova 13, 040 01 Košice, IČO: 36 588 041, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100884442/2020 zo dňa 13.05.2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/44/2020-208 zo dňa 20.01.2022 takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/44/2020-208 zo dňa 20.01.2022 m e n í tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100884442/2020 zo dňa 13.05.2020 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100489561/2020 zo dňa 24.02.2020 z r u š u j e a v e c v r a c i a Daňovému úradu Prešov na ďalšie konanie.
II. Žalobcoví p r i z n á v a voči žalovanému úplnú náhradu trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“ alebo „zákon č. 595/2003 Z. z.“) za zdaňovacie obdobie 2014. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 101771451/2019 zo dňa 22.07.2019 (ďalej aj ako „protokol“), ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole bol žalobcovi doručený dňa 23.07.2019.

2. Z kontrolných zistení uvedených v protokole vyplýva, že žalobca za zdaňovacie obdobie roka 2014 nesprávne vykázal daň z príjmov právnickej osoby vo výške 2 880,- eur, čo predstavuje o 13 138,41 eur nižšiu daň, ako ju zistil správca dane. Položky zvyšujúce výsledok hospodárenia žalobcu, resp. zvyšujúce rozdiel medzi príjmami a výdavkami, sa týkali výdavkov za práce realizované na obytnom dome na Fučíkovej ulici v Prešove, nákladov súvisiacich s odpisom motorového vozidla Škoda Superb Elegance a krátených (nepriзнaných) príjmov utŕžených používaním 3 ks elektronických registračných pokladníc.

3. Správca dane vydal rozhodnutie č. 100489561/2020 zo dňa 24.02.2020 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 13 138,41 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2014.

4. Z protokolu a prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že žalobca zaúčtoval do nákladov na ľarchu účtu 511200 - Opravy a údržba budovy - dodávateľskú faktúru č. F2014048 zo dňa 28.02.2014 od dodávateľa Marek Matej - PLYNOMA, Petrovanská 34/A, Prešov, IČO: 14 369 184, za vykonané práce v celkovej sume 1 691,30 eur, základ dane 1 409,42 eur, DPH v sume 281,88 eur. Súčasťou faktúry je aj položkovité vyúčtovanie, pričom stavba, na ktorej práce boli vykonané, je na faktúre lokalizovaná na adrese Fučíkova 20, Prešov. Žalobca okrem toho zaúčtoval do nákladov na ľarchu účtu 511200 - Opravy a údržba budovy - dodávateľskú faktúru č. 2014/4/003 zo dňa 13.02.2014 od dodávateľa Ing. Miroslav Mularčík - MOVYROB, Železničarska 4, Prešov, IČO: 10 739 254, za opravu elektroinštalácie na obytnom dome na Fučíkovej ul. Prešov, v celkovej sume 1 599,70 eur, základ dane 1 333,08 eur, DPH v sume 266,62 eur. Správca dane zistil, že žalobca v roku 2014 nemal na Fučíkovej ulici v Prešove vo vlastníctve prípadne v prenájme žiadne bytové/nebytové priestory, ktoré by využíval na svoju podnikateľskú činnosť. Na základe uvedených zistení správca dane v súlade s § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov zvýšil výsledok hospodárenia žalobcu za rok 2014 o sumu 2 742,50 eur, pričom konštatoval, že zaúčtovaním faktúr č. F2014048 zo dňa 28.02.2014 a č. 2014/4/003 zo dňa 13.02.2014 došlo zo strany žalobcu k porušeniu ustanovenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov.

5. K zisteniam správcu dane (opísaným v bode 4. tohto rozsudku) žalobca správcovi dane uviedol, že pri zadávaní objednávky došlo k omylu na strane jeho zamestnanca, ktorý z nevysvetliteľných dôvodov uviedol ako miesto výkonu prác ulicu Fučíkova 20 v Prešove namiesto Komenského 15 v Prešove, kde žalobca vykonával opravy na prenajatej budove. Uvedené môže podľa žalobcu potvrdiť miestne zisťovanie. Správca dane obranu žalobcu neuznal, pričom miestne zisťovanie nepovažoval za potrebné, nakoľko v rámci daňovej kontroly kontroloval aj faktúry týkajúce sa prác na ulici Komenského a tieto práce ani faktúry nespochybnil. Žalobca vníma prístup správcu dane k sporným faktúram za formalistický, nezohľadňujúci skutočný obsah preverovaných obchodov.

6. Žalobca do nákladov na ľarchu účtu 551 000 - Odpisy hmotného a nehmotného investičného majetku - zaúčtoval odpis osobného motorového vozidla Škoda Superb Elegance 2.0 TDI 125 kW, EČV: R.XXXI. (ďalej len „Škoda Superb“), za rok 2014 daňové odpisy v celkovej sume 4 355,- eur. Správca dane zistil, že uvedené motorové vozidlo žalobca na základe zmluvy o výpožičke vypožičal na obdobie od 11.02.2014 do 31.12.2015 G.. B. I. za účelom realizácie marketingových činností pre žalobcu. Kontrolou účtovných dokladov dospel správca dane k záveru, že žalobca uvedené motorové vozidlo nepoužíval na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. G.. B. I. nebol v roku 2014 zamestnancom žalobcu a ani ako podnikateľ nevykonával žiadnu činnosť pre žalobcu. Na základe uvedených zistení správca dane v súlade s § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov zvýšil výsledok hospodárenia žalobcu za rok 2014 o sumu 4 355,- eur, pričom konštatoval, že zaúčtovaním odpisu motorového vozidla Škoda Superb došlo zo strany žalobcu k porušeniu ustanovenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov.

7. K zisteniam správcu dane (opísaným v bode 6. tohto rozsudku) žalobca uviedol, že G.. B. I. zastupoval žalobcu pri organizovaní futbalového turnaja, k čomu doložil výpisy e-mailovej komunikácie. Obranu žalobcu správca dane neuznal, nakoľko mailová komunikácia pochádzala z obdobia máj / jún 2015 a vypovedala o budúcich aktivitách, ktoré sa mali zrealizovať až v roku 2015. Nepotvrďovala žiadnu činnosť vykonávanú pre žalobcu zo strany G.. B. I. v roku 2014.

8. Pre podozrenie z pozmeňovania údajov v elektronickej registračnej pokladnici (ďalej aj ako „ERP“) vykonal Colný úrad Prešov dňa 22.02.2016 miestne zisťovanie v prevádzke žalobcu na Jazdeckej ulici 1/A v Prešove - Reštaurácia BOWLING pri trati. Zamestnanci Colného úradu Prešov počas miestneho zisťovania zrealizovali kontrolné nákupy, pri ktorých zistili, že vytlačené pokladničné doklady neboli uložené vo fiskálnej pamäti ERP a vizuálnou kontrolou došlo k podozreniu, že pokladničné doklady nespĺňajú náležitosti 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 (ďalej len „zákon č. 289/2008 Z. z.“). Elektronicke registračné pokladnice boli pri miestnom zisťovaní zaistené. Tieto ERP Colný úrad Prešov samostatným rozhodnutím zo dňa 24.02.2016 zabezpečil a požiadal Colný úrad Bratislava, Oddelenie certifikácie a forenzej analýzy, o vykonanie technickej expertízy zabezpečených ERP. Dňa 15.06.2017 vydal Colný úrad Prešov rozhodnutie o prepadnutí ERP. Následne bolo začaté konanie vo veci porušenia daňových predpisov, ktoré rezultovalo rozhodnutím Colného úradu Prešov o uložení pokuty č. 1331179/2017 zo dňa 14.09.2017 podľa § 16a písm. c) zákona č. 289/2008 Z. z. za porušenie § 4 ods. 2 zákona č. 289/2008 Z. z. z dôvodu, že elektronicke registračné pokladnice s DKP 7242020014403010, 7242020014403011 a 7242020014403012 nezabezpečili zhodu číselných údajov položiek cien a celkovej platnej ceny na pokladničných dokladoch s údajmi v prevádzkovej pamäti, z ktorých boli vyhotovené denné uzávierky, ďalej neumožňovali vytlačenie pokladničných dokladov podľa písm. a) ôsmeho bodu z ich súčasných záznamov v prevádzkovej pamäti a následným zahrnutím

údajov z týchto dokladov do údajov, ktoré budú uložené vo fiškálnej pamäti a vyhotovenie dennej uzávierky zo všetkých údajov prevádzkovej pamäti, ktoré sú výsledkom finančných operácií týkajúcich a predaja tovaru alebo poskytovania služby s tým, že súhrnné údaje pri vyhotovení dennej uzávierky sa uložia do fiškálnej pamäte a súčasne sa vymažú z prevádzkovej pamäte tak, aby pri vyhotovení ďalšej dennej uzávierky nemohlo dôjsť k opätovnému uloženiu rovnakých údajov do fiškálnej pamäte a elektronické registračné pokladnice musia umožňovať vyhotovenie prehľadovej uzávierky, ktoré údaje sú informatívne od začiatku predaja alebo poskytovania služby v danom dni, až do času vyhotovenia prehľadovej uzávierky, pričom nedochádza k žiadnym zápisom do fiškálnej pamäte, čo bolo potvrdené technickými expertízami vyhotovenými Colným úradom Bratislava, oddelením certifikácie a forenznej analýzy. Podstata skutku bola, že žalobca mal na ERP vytlačiť niekoľko tisíc pokladničných dokladov, ktoré neboli zahrnuté v kontrolných záznamoch, ani v obratoch dennej prevádzky a neboli uložené v prevádzkovej pamäti ERP.

9. Dňa 11.01.2018 Colný úrad Prešov zaslal Daňovému úradu Prešov podnet na vykonanie daňovej kontroly, aby sa analýzou účtovníctva za zdaňovacie obdobie roka 2014 v rámci daňovej kontroly ustálilo, aký dopad mal neoprávnený zásah do ERP na výšku dane z príjmov za príslušné obdobie. Analýzou účtovníctva a technických expertíz dodaných Colným úradom správca dane zistil, že žalobca vystavil z elektronických registračných pokladníc v priebehu roku 2014 doklady v celkovej hodnote 57 875,05 eur, ktoré neboli zahrnuté v kontrolných záznamoch. Nezahrnutím uvedených tržieb do zdaniteľných príjmov porušil žalobca ustanovenie § 2 písm. f) a písm. h) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

10. K zisteniam správcu dane (opísaným v bode 7. a 8. tohto rozsudku) žalobca uviedol, že závery technických expertíz sú nezrozumiteľné a navzájom si odporujúce. Žalobca spochybnil dôveryhodnosť údajov aj z dôvodu podľa neho pochybnej manipulácie s ERP, ktoré boli pri zabezpečení opatrené zapečateným obalom, tento bol odpečatený 01.03.2016 pre účely vyhotovenia technických expertíz, ktoré boli hotové v máji 2017. Následne až 24.05.2019 bola správcovi dane doručená odpoveď z Colného úradu Bratislava, t. j. po uplynutí troch rokov od odstránenia zapečateného obalu a 2 rokov od rozhodnutia o prepadnutí ERP. Technická expertíza bola vykonaná po vyše roku od právoplatnosti rozhodnutia o zabezpečení ERP, čo je v rozpore s ustanovením § 17a zákona č. 289/2008 Z. z. S doplnením technických expertíz bol navyše žalobca oboznámený až 14.06.2019 daňovým úradom, t. j. až po 1,5 roku od doručenia tohto dokumentu na Colný úrad v Prešove. Žalobca v súvislosti s ním namietanými vadami procesného postupu správcovi dane oznámil, že podal podnet na preskúmanie rozhodnutia Colného úradu Prešov zo dňa 14.09.2017 mimo odvolacieho konania z dôvodu porušenia jeho procesných práv.

11. Na odvolanie žalobcu, v ktorom boli zrekapitulované žalobcom už skôr prednesené námietky, rozhodoval vo veci žalovaný, ktorý rozhodnutím č. 100884442/2020 zo dňa 13.05.2020 (ďalej aj ako „preskúmané rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

II. Konanie na správnom súde a jeho rozhodnutie

12. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, o ktorej Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „správny súd“) rozhodol tak, že ju rozsudkom č. k. 5S/44/2020-208 zo dňa 20.01.2022 zamietol, účastníkom náhradu trov konania nepriznal. Dokazovanie vykonané správcou dane podľa správneho súdu nepochybne preukázalo, že žalobca nebol v čase vykonania daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie roka 2014 vlastníkom ani nájomcom nehnuteľnosti na Fučíkovej ulici 20 v Prešove, kde boli vykonané opravné práce, ako aj oprava elektroinštalácie na základe faktúr predložených dodávateľmi, ktorí boli v danom prípade Ing. Mularčík - MOVYROB a Marek Matej - PLYNOMA tak, ako to deklaroval žalobca predloženými faktúrami zo dňa 28.02.2014 a zo dňa 13.02.2014. Argumentácia žalobcu, že jeho zamestnanec sa dopustil omylu a namiesto správnej adresy Komenského 15 bola ako adresa vykonaných prác a opravy elektroinštalácie nesprávne označená Fučíkova ulica, sa javí ako nelogická a v rozpore s tým, čo žalobca v rámci výkonu daňovej kontroly predložil. Písomné dôkazy, teda predložené faktúry, ako aj obsah administratívneho spisu, ktorý preukazuje aktuálnosť predložených faktúr, bezpochyby podľa správneho súdu preukazujú správnosť záverov správcu dane.

13. K žalobnej námietke týkajúcej sa správcou dane spochybneného odpisu motorového vozidla Škoda Superb správny súd uviedol, že uvedené vozidlo síce žalobca na základe zmluvy o výpožičke vypožičal na obdobie od 11.02.2014 do 31.12.2015 G.. B. I. za účelom realizácie marketingových činností pre spoločnosť 4 SPORT, s. r. o. Prešov, avšak k takýmto činnostiam preukázateľne nedošlo a teda je správny záver, že žalobca uvedené motorové vozidlo nepoužil v období roka 2014 na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie svojich príjmov. G.. B. I. nebol v roku 2014 zamestnancom žalobcu a ani ako podnikateľ nevykonával žiadnu činnosť pre žalobcu. Argumentácia žalobcu, že e-mailovou dokumentáciou preukázal uvedenú činnosť, je v rozpore s tým, čo vlastne e-mailová komunikácia

preukázala, a to, že k nejakým činnostiam zo strany G. B. I. síce dochádzalo, ale až v období od 29.05.2015 až do 10.06.2015, pričom predmetom daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby bolo zdaňovacie obdobie roka 2014. Ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu nepredložil žalobca na podporu svojich tvrdení v otázke neuznaných odpisov motorového vozidla Škoda Superb žiadne dôkazy.

14. K námietke týkajúcej sa krátenia príjmov z ERP používaných v prevádzke žalobcu správny súd uviedol, že správca dane a žalovaný správne vychádzali zo záveroch vyplývajúcich z technických expertíz Colného úradu Bratislava vykonaných 23.05.2017 číslo: 718560/2016, č. 718627/2017 a č. 718317/2017, ako aj následne z Technickej expertízy - doplnenia, ktoré bolo na Colný úrad Prešov doručené dňa 11.12.2017. Správny súd poukázal na rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 74161/2020/CI-2 zo dňa 17.06.2020, ktorým bolo zrušené rozhodnutie Colného úradu Prešov č. 1331179/2017 zo 14.09.2017, a to z dôvodu, že predmetné expertízy, ako aj doplnenie expertízy, neboli predložené na vyjadrenie sa žalobcovi pred vydaním rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu. Išlo teda o procesné pochybenie, ktoré de facto žalovaný predmetným rozhodnutím napravil a vec vrátil Colnému úradu Prešov na ďalšie konanie a rozhodnutie. Následne Colný úrad Prešov dňa 26.06.2020 vydal rozhodnutie o zabezpečení elektronických registračných pokladníc č. 298142/2020 pre pretrvávajúce podozrenie z pozmeňovania údajov elektronickej registračnej pokladnice alebo v kontrolnom zázname.

15. Správny súd skonštatoval, že zrušenie a vrátenie rozhodnutia Colného úradu Prešov zo dňa 14.09.2017 o uložení pokuty za správny delikt a rozhodnutia o prepadnutí elektronickej registračnej pokladnice zo dňa 15.06.2017 na základe podania podnetu na preskúmanie rozhodnutí Colného úradu Prešov mimo odvolacieho konania čisto z procesnoprávných dôvodov (vady konania) nemá hmotnoprávny dopad na vyrubenie dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2014. Aj napriek tejto skutočnosti závery Colného úradu Bratislava, oddelenie certifikácie a forenznej analýzy Bratislava, nespochybnilo konanie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, ktoré vychádzalo z uvedených záverov technickej expertízy všetkých troch elektronických registračných pokladníc, ktoré boli predmetom zaistenia Colného úradu Prešov. V evidencii žalobcu neexistujú také dôkazy, ktoré by vyvrátili závery technických expertíz. Preukázateľne došlo k zistenej výške krátených - nepriznaných tržieb, čo má vplyv na priamu nadväznosť na príjmy žalobcu ako daňového subjektu zaúčtované v účtovníctve a priznané v daňovom priznaní. Správne podľa názoru správneho súdu bolo zistené, že žalobca ako daňový subjekt o krátených tržbách zistených pri technickej expertíze neúčtoval a nepriznal ich v podanom daňovom priznaní, čím sa dopustil porušenia ustanovenia § 2 písm. f) zákona č. 595/2003 Z. z. Správca dane podľa správneho súdu preto postupoval v súlade so zákonom, keď pri zisťovaní základu dane podľa ustanovenia § 17 ods. 2 písm. b) zákona č. 595/2003 Z. z. zvýšil hospodársky výsledok u žalobcu za zdaňovacie obdobie roka 2014 o sumy, ktoré neboli súčasťou výsledku hospodárenia za toto zdaňovacie obdobie, ale podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane.

16. Podľa správneho súdu závery technických expertíz a ich doplnenia zo dňa 23.05.2017 neboli ovplyvnené porušením práva žalobcu na vyjadrenie sa k záverom týchto technických expertíz. Čo sa týka procesnej chyby, ktorej sa dopustil Colný úrad Prešov, táto bola zrušením rozhodnutia zo dňa 14.09.2017 rozhodnutím žalovaného zo dňa 17.06.2020 napravená a následne vydaním nového rozhodnutia zo dňa 26.06.2020 Colným úradom Prešov došlo k verifikovaniu pôvodného rozhodnutia Colného úradu Prešov zo dňa 14.09.2017, čo sa týka zaistenia registračných pokladníc.

17. Správny súd nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že rozhodnutím správcu dane, keď ešte nebolo rozhodnuté o podanom podnete žalobcu na Colný úrad Prešov ohľadom zaistenia registračných pokladníc, došlo k rozporu s ustanovením § 24 ods. 4 daňového poriadku. Správca dane v čase výkonu kontroly príjmov žalobcu ako daňového subjektu za rok 2014 mal k dispozícii okrem účtovných dokladov aj zápisnicu o miestnom zisťovaní Colného úradu Prešov, Stanica Colného úradu Bardejov, ktorá bola zameraná na kontrolu dodržiavania ustanovení zákona č. 289/2008 Z. z. vykonanú v prevádzke žalobcu Reštaurácia Bowling pri trati, Jazdecká 1/A v Prešove. Zo spísanej zápisnice bezpochyby vyplynulo, že vydané pokladničné doklady neboli uložené v kontrolných záznamoch ERP. Colný úrad následne na základe vyhodnotenia údajov v kontrolných záznamoch dospel k záveru, že vzniklo podozrenie, že ERP žalobcu s DPK pod č. 724202001403010, 724202001440311 a 7242121114403012 nezabezpečili zhodu číselných údajov jednotlivých položiek cien a celkovej platenej ceny na pokladničných dokladoch s údajmi v prevádzkovej pamäti, z ktorých boli vyhotovené denné uzávierky, ako aj to, že ďalej neumožňovali vytlačenie pokladničných dokladov s ich súčasným záznamom v prevádzkovej pamäti a následným zahrnutím údajov z týchto dokladov do údajov, ktoré budú uložené vo fiškálnej pamäti a vyhotovenie dennej uzávierky zo všetkých údajov prevádzkovej pamäti, ktoré sú výsledkom finančných operácií týkajúcich sa predaja tovaru, alebo poskytnutia služby s tým, že údaje pri vyhotovení dennej

uzávierky sa uložia do fiškálnej pamäte a súčasne sa vymažú z prevádzkovej pamäte tak, aby pri vyhotovení ďalšej dennej uzávierky nemohlo dôjsť k opätovnému uloženiu rovnakých údajov do fiškálnej pamäte a elektronické registračné pokladnice musia umožňovať vyhotovenie prehľadovej uzávierky, ktoré údaje sú informatívne od začiatku predaja alebo poskytnutia služby v danom dni, až do času vyhotovenia prehľadovej uzávierky, pričom nedochádza k žiadnym zápisom do fiškálnej pamäte, čo bolo potvrdené technickými expertízami vyhotovenými Colným úradom Bratislava, oddelenie certifikácie a forenznej analýzy. Na základe týchto vykonaných analýz bolo preukázané, že existujú vizuálne rozdiely medzi pokladničnými dokladmi, ktoré sú korektne zachytené v kontrolných záznamoch a dokladmi, ktoré boli tlačene cez fiškálnu tlačiareň a cez program Jantar 2000, ktorým žalobca v čase kontroly disponoval, ale nie sú zachytené v kontrolných záznamoch, ale v súbore debug.txt a v jednotlivých textových súboroch v adresáre „zurnaly“. Vykonanou technickou expertízou zo zabezpečených ERP boli získané údaje správcom dane v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a preto tieto údaje bolo možné použiť ako dôkaz pri daňovej kontrole pre účely ich overenia s predloženými daňovými a účtovnými dokladmi žalobcu ako daňového subjektu. Ani podľa správneho súdu žalobca nepreukázal, že technickou expertízou zistená výška krátených, t. j. nepriznaných tržieb bola zaúčtovaná v účtovníctve a tieto tržby, ktoré tvorili uvedenú časť krátených nepriznaných tržieb, boli žalobcom priznané v daňovom priznaní za rok 2014.

18. Čo sa týka záverov technických expertíz vykonaných Colným úradom Bratislava, oddelenie certifikácie a forenznej analýzy, tieto sa podľa názoru správneho súdu nezmenili ani po zrušení pôvodného rozhodnutia a vydaní nového rozhodnutia ohľadom zaistenia predmetných ERP. Uvedené expertízy a ich doplnenie zo dňa 23.05.2017 a výsledky týchto technických expertíz, sa obsahovo nemenili. Tzn. že či už boli porušené procesné práva žalobcu pri vydaní rozhodnutia Colným úradom Prešov, alebo bolo vydané rozhodnutie v rozpore s uvedenými procesnými podmienkami pre toto konanie, závery a výsledky technických expertíz sa týmto porušením procesného práva nezmenili, ani neboli tieto závery predmetných konaní narušené. Preto správny súd dospel k záveru, že rozhodnutie správcu dane ako aj preskúmané rozhodnutie žalovaného boli vydané v súlade so zákonom č. 595/2003 Z. z., ako aj v súlade s daňovým poriadkom.

19. Správny súd záverom sumarizoval, že žalobca v daňovom konaní neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal dodržanie hmotnoprávných predpisov, v zmysle ktorých bolo možné žalobcom uplatňované výdavky považovať za daňové výdavky. Nesprávne zaúčtované výdavky za fakturované práce, ako aj odpis OMV a následné zníženie (krátenie) tržieb za rok 2014 v rozpore so zákonom č. 595/2003 Z. z. bolo na základe vykonaného dokazovania správcom dane bezpochyby preukázané. Pokiaľ žalobca ako daňový subjekt uplatnil daňové výdavky na základe uvedených písomných dokladov, nebolo preukázané, že tieto výdavky boli zaúčtované v súlade so zákonom č. 595/2003 Z. z. správne.

20. Správny súd poukázal aj na to, že v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, teda nestačí iba predložiť faktúry, prípadne pokladničné doklady, ale musí byť schopný daňový subjekt preukázať, že fakturované práce boli reálne dodané, reálne uskutočnené osobou, ktorá je na faktúre uvedená, prípadne preukázané, že uvedené práce boli vykonané na nehnuteľnosti, ktorá je v nájme daňového subjektu. Podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. daňovými výdavkami nie sú výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nebolo dostatočne preukázané. Žalobca dostatočne nepreukázal, že uvedené výdavky v rámci zdaňovacieho obdobia roku 2014 súviseli s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov jeho podnikateľskej činnosti.

III. Kasačná sťažnosť a vyjadrenie k nej

21. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť. Správny súd podľa sťažovateľa pri konaní a rozhodovaní porušil zákon tým, že vec nesprávne právne posúdil, odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a porušil práva sťažovateľa na spravodlivý proces nereagovaním na zásadné námietky účastníkov konania.

22. Sťažovateľ namietal voči postupu a rozsudku správneho súdu, ktorý neidentifikoval vadu správnych orgánov, keď bez bližšieho vysvetlenia neakceptovali návrhy sťažovateľa na doplnenie dokazovania miestnym zisťovaním v súvislosti s preukázaním reálnosti výdavkov vynaložených v rámci prác na budove nachádzajúcej sa na Komenského ulici č. 15 v Prešove, hoci sám správca dane a žalovaný pripustili, resp. nespochybnili, že sťažovateľ vykonal opravárenské práce v roku 2014 na budove nachádzajúcej sa na Komenského ulici č. 15. Pre nevykonanie sťažovateľom navrhnutého dokazovania nemohol byť správnym orgánmi dostatočne zistený skutkový stav v rozsahu potrebnom na riadne posúdenie veci. Krajský súd postup správnych orgánov odobril, čím sa dopustil vady nesprávneho právneho posúdenia veci. Správny súd pritom vôbec v odôvodnení napadnutého rozsudku neuvádza, prečo nebolo potrebné sťažovateľom navrhnutý dôkaz vykonať, čo by z neho mohlo, resp. nemohlo vyplynúť pre účely úplného zistenia skutkového stavu, prečo správne orgány neboli povinné takéto dôkaz

vykonať, prečo napriek nevykonaniu tohto dôkazu možno skutkový stav považovať za dostatočne zistený a pod. Správny súd teda podľa sťažovateľa celkom odignoroval podstatu žalobnej námietky vo vzťahu k preukázaniu oprávnenosti výdavkov v súvislosti s prácami na Komenského ulici č. 15 v Prešove.

23. Sťažovateľ pripomenul, že počas konania o správnej žalobe na základe jeho podnetu na preskúmanie rozhodnutí mimo odvolacieho konania Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky - rozhodnutím č. 74161/2020/CI-2 zo dňa 17.06.2020 zrušilo rozhodnutie Colného úradu Prešov č. 1331179/2017 zo dňa 14.09.2017 o uznaní sťažovateľa vinným zo správneho deliktu a o uložení pokuty zaň a vec vrátilo správny orgán na nové konanie a rozhodnutie, - rozhodnutím č. 74161/2020/CI-1 zo dňa 22.06.2020 zrušilo rozhodnutie Colného úradu Prešov č. 1046518/2017 zo dňa 15.06.2017 o prepadnutí ERP a vec vrátilo správny orgán na nové konanie a rozhodnutie.

24. V nadväznosti na uvedené sťažovateľ považuje za nesprávny právny názor správneho súdu, že zrušenie vyššie označených právoplatných rozhodnutí Colného úradu Prešov v konaní týkajúcom sa pozmeňovania údajov elektronickej registračnej pokladnice, o čom správny súd nadobudol vedomosť pred vyhlásením napadnutého rozsudku, nemá hmotnoprávny dopad na vyrubenie dane z príjmov právnickej osoby za rok 2014 sťažovateľovi, keď dôvodom zrušenia boli len procesné nedostatky v konaní pred Colným úradom Prešov. Sťažovateľ upozornil na potrebu rozlišovania medzi konaním o zabezpečení a následnom prepadnutí elektronickej registračnej pokladnice na jednej strane a konaním vedeným daňovým úradom na strane druhej, ktorého predmetom nie je preskúmať, či došlo k pozmeňovaniu údajov v elektronickej registračnej pokladnici, ale len porovnať závery z konania o zabezpečení a prepadnutí elektronickej registračnej pokladnice s účtovníctvom daňového subjektu a ustáliť, či došlo ku kráteniu tržieb.

25. Vyššie uvedený názor podporuje podľa sťažovateľa aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019: „Pokiaľ ide o tvrdenie sťažovateľa ohľadom nesprávnosti postupu pri zabezpečovaní ERP, kasačný súd uvádza, že 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 prejednávanej veci totiž nebolo skúmať, či došlo alebo nedošlo k pozmeňovaniu údajov v ERP alebo kontrolnom zázname, ale kontrola zdanieľných príjmov sťažovateľa a vyrubenie rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie...“

26. Obdobný názor možno podľa sťažovateľa nájsť aj v uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. IV. ÚS 306/2020-20 zo dňa 23.06.2020 (vec ústavnej sťažnosti proti rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019): „Účelom daňovej kontroly v prejednávanej veci totiž nebolo skúmať, či došlo alebo nedošlo k pozmeňovaniu údajov v elektronickej registračnej pokladnici alebo kontrolnom zázname, ale kontrola zdanieľných príjmov sťažovateľa a vyrubenie rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015. Vo veci pozmeňovania údajov v elektronickej registračnej pokladnici totiž prebiehalo samostatné konanie pred Colným úradom Košice. To, či došlo alebo nedošlo k pozmeňovaniu údajov v elektronickej registračnej pokladnici alebo kontrolnom zázname, bolo predmetom konaní o zabezpečení a prepadnutí elektronickej registračnej pokladnice, v ktorých boli vydané právoplatné rozhodnutia... ...V tejto súvislosti ústavný súd uvádza, že podľa § 22 ods. 1 prvej vety daňového poriadku platí, že ak sa pri správe daní vyskytne otázka, o ktorej už právoplatne rozhodol iný príslušný orgán, je správca dane takýmto rozhodnutím viazaný, t. j. musí vyslovený právny názor príslušného orgánu rešpektovať. V okolnostiach prejednávanej veci bol teda Daňový úrad Košice vykonávajúci daňovú kontrolu a následne vyrubovacie konanie viazaný výsledkom technickej expertízy, ktorá bola obsahom rozhodnutia o prepadnutí elektronickej registračnej pokladnice, t. j. v zmysle dikcie citovaného ustanovenia upravujúceho predbežné otázky nemal inú možnosť, ako rešpektovať záver o pozmeňovaní údajov v elektronickej registračnej pokladnici. 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.“

27. Z vyššie citovaných rozhodnutí podľa sťažovateľa vyplýva nesprávnosť právneho záveru správneho súdu, podľa ktorého rozhodnutia daňových orgánov vo vyrubovacom konaní neboli predčasné a zrušenie rozhodnutí v konaní o pozmeňovaní údajov v ERP nemalo hmotnoprávny dosah na vyrubenie rozdielu dane z príjmov právnickej osoby. V tejto časti sťažovateľ namietol aj odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (rozsudku sp. zn. 3Sžfk/44/2019).

28. Sťažovateľ prízvukoval názor, že vo vyrubovacom konaní je správca dane viazaný závermi konania o pozmeňovaní údajov ERP a v konaní o vyrubenie rozdielu dane nie je správca dane oprávnený túto otázku samostatne preskúmať. Konanie pred colným úradom je pritom dovŕšené až právoplatným rozhodnutím o prepadnutí ERP, v ktorom sa konštatuje pozmeňovanie údajov elektronickej registračnej pokladnice. Ak nie sú známe závery z konania o pozmeňovaní údajov ERP, ktoré musia vyplývať z právoplatného rozhodnutia o prepadnutí ERP, nemá správca dane vo vyrubovacom konaní dostatočný podklad pre svoje rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, ktoré vychádza z porovnania záverov konania o pozmeňovaní údajov ERP s účtovníctvom podnikateľského subjektu.

29. Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť. Naďalej zotrval na názore, že miestnym zisťovaním by nebolo možné získať skutočný dôkaz, že práce boli vykonané deklarovateľmi na budove Komenského 15 v Prešove a nie na obytnom dome Fučíkova 15 v Prešove. Ďalej poukázal žalovaný na to, že rozhodujúcou skutočnosťou, ktorá mala podstatný vplyv na zvýšenie základu dane po vykonanej daňovej kontrole, bolo to, že žalobca nepreukázal, že technickou expertízou zistená výška krátených (nepriznaných) tržieb z ERP bola zaúčtovaná v jeho účtovníctve a že tržby boli priznané v daňovom priznaní. Správca dane aj žalovaný vydali preskúmané rozhodnutia v veci vyrubenia rozdielu dane z príjmov právnickej osoby v čase, keď nebolo rozhodnuté o podanom podnete žalobcu na Colný úrad Prešov. Okrem toho mal správca dane ku kontrole príjmov žalobcu podliehajúcich zdaneniu k dispozícii aj zápisnicu o miestnom zisťovaní Colného úradu Prešov, zameranom na kontrolu dodržiavania ustanovení zákona č. 289/2008 Z. z., vykonanom v prevádzke sťažovateľa. Zo zápisnice vyplynulo, že vydané pokladničné doklady neboli uložené v kontrolných záznamoch ERP. Na základe vyhodnotenia údajov v kontrolných záznamoch vzniklo dôvodné podozrenie, že ERP sťažovateľa s DKP 7242020014403010, 7242020014403011, 7242020014403012 nezabezpečili zhodu číselných údajov položiek cien a celkovej platnej ceny na pokladničných dokladoch s údajmi v prevádzkovej pamäti, pričom z predmetnej zápisnice vyplynuli ďalšie zistenia v nej opísané. Žalovaný k písomnému vyjadreniu ku kasačnej sťažnosti pripojil fotokópiu rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 406522/2021/CI zo dňa 28.10.2021, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Colného úradu Prešov zn. 307512/2021 zo dňa 28.06.2021, ktorým podľa § 17a ods. 5 zákona č. 289/2008 Z. z. v spojení s § 42 daňového poriadku rozhodol o prepadnutí elektronickej registračnej pokladnice sťažovateľa s DKP 7242020014403010, 7242020014403011, 7242020014403012.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

30. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30.06.2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania.

31. Vec bola náhodným výberom pridelená do tretieho senátu Najvyššieho správneho súdu. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu na rok 2023 v znení jeho opatrenia č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

32. Preskúmaním veci dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Sťažovateľ už od štádia daňovej kontroly konštantne namietal procesný postup správcu dane, neakceptujúci sťažovateľov návrh na doplnenie dokazovania miestnym zisťovaním, pomocou ktorého mala byť verifikovaná argumentácia sťažovateľa o pisárskom omyle pri zadávaní objednávky na práce týkajúce sa opravy a údržby budovy na Komenského ulici č. 15 v Prešove, ktorá chyba sa následne mala premietnuť do faktúr vystavených dodávateľmi sťažovateľa formou nesprávneho označenia miesta výkonu týchto prác na ulici Fučíkovej 20 v Prešove. Kasačný súd nepovažuje postup správcu dane za procesne korektný, keďže jeho vysvetlenie o vedomosti realizácie prác aj na Komenského ulici a ich nespochybnovanie na základe iných faktúr v účtovníctve sťažovateľa, čo malo zakladať záver o nepotrebnosti miestneho zisťovania, nevyčerpáva žalobnú argumentáciu sťažovateľa v celom rozsahu. Z miestneho zisťovania bolo totiž možné zistiť rozsah skutočne vykonaných prác na ulici Komenského 15 v Prešove, t. j. či v budove nachádzajúcej sa na uvedenej adrese boli realizované počas roka 2014 aj

také práce a boli zabudované aj také súčiastky, výrobky a materiály, ktoré boli fakturované iba faktúrami uvádzajúcimi ako miesto výkonu prác ulicu Fučíkova 20 v Prešove. Ak správny súd vyporiadanie sa žalovaného s týmto dôkazným návrhom sťažovateľa nevyhodnotil ako vadu rezultujúcu do nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, zaťažil svoje rozhodnutie vadou nesprávneho právneho posúdenia veci.

33. V prípade, že by ani miestne zisťovanie nedokázalo zodpovedať otázku reálneho miesta výkonu prác spočívajúcich v oprave a údržbe budovy na základe sporných faktúr, bolo úlohou správcu dane dokazovanie aj bez návrhu sťažovateľa doplniť prirodzene do úvahy prichádzajúcim dôkazným prostriedkom, a to výsluchom dodávateľov prác - Mareka Mateja a Ing. Miroslava Mularčíka. Iba po takomto procesne korektnom a vyčerpávajúcom uchopení otázky preverovania tvrdení sťažovateľa mohol správca dane spornú otázku uzavrieť. Kasačný súd pripomína, že správca dane je povinný identifikovať a následne brať do úvahy skutočný obsah právneho úkonu, t. j. v prípade zistenia a preukázania rozporu medzi deklarovanou adresou miesta výkonu prác (napr. omylom) a skutočnou adresou pracovať ďalej s takou informáciou, ktorá má základ v zistenej objektívnej realite. Taktiež kasačný súd na margo absencie výsluchov dodávateľov v doterajšom postupe správcu dane pripomína, že v zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane pri vedení dokazovania nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Účelom dokazovania je pritom čo najúplnejšie zistenie skutočností nevyhnutných na účely správy daní, ktorú axiómu by správca dane mal mať na zreteli od začatia daňovej kontroly až do skončenia vyrubovacieho konania. S poukazom na uvedené kasačný súd identifikoval dôvodnosť sťažnostného bodu majúceho základ v nesprávnom právnom posúdení procesnej korektnosti a úplnosti správcu dane vykonaného dokazovania správnym súdom, čo následne rezultovalo v predčasnosti (t. j. nesprávnosti) záveru o neunesení dôkazného bremena sťažovateľom vo vzťahu k jeho tvrdeniam vyplývajúcim z faktúry č. F2014048 zo dňa 28.02.2014 od dodávateľa Marek Matej - PLYNOMA a faktúry č. 2014/4/003 zo dňa 13.02.2014 od dodávateľa Ing. Miroslav Mularčík - MOVYROB.

34. Ďalším bodom kasačnej sťažnosti namietol sťažovateľ nesprávnosť právneho záveru správneho súdu, podľa ktorého rozhodnutia daňových orgánov vo vyrubovacom konaní neboli predčasné a neskoršie zrušenie rozhodnutí v konaní o pozmeňovaní údajov v ERP nemalo hmotnoprávny dosah na vyrubenie rozdielu dane z príjmov právnickej osoby. Pri vyporiadavaní sa s touto námietkou kasačný súd upriamuje pozornosť na právnu normu ustanovenia § 22 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého ak sa pri správe daní vyskytne otázka, o ktorej už právoplatne rozhodol iný príslušný orgán, je správca dane takýmto rozhodnutím viazaný. Ak však neexistuje rozhodnutie o takejto otázke, t. j. ak v čase rozhodovania správcu dane ešte nebolo rozhodnutie o vyskytnuvšej sa otázke vydané alebo ak bolo medzičasom účinne zrušené, môže si o otázke správca dane urobiť úsudok sám alebo dať príslušnému orgánu podnet na začatie konania.

35. Podľa kasačného súdu postup správcu dane bol realizovaný v intenciách ustanovenia § 22 ods. 1 daňového poriadku, nakoľko v čase vydania prvostupňového rozhodnutia, t. j. dňa 24.02.2020, existovalo právoplatné rozhodnutie Colného úradu Prešov č. 1331179/2017 zo dňa 14.09.2017 o uznaní sťažovateľa vinným zo správneho deliktu podľa § 16a písm. c) zákona č. 289/2008 Z. z. a o uložení pokuty zaň, ale hlavne rozhodnutie Colného úradu Prešov č. 1046518/2017 zo dňa 15.06.2017 o prepadnutí 3 ks elektronických registračných pokladníc. Tento právny stav trval aj v čase rozhodovania žalovaného o odvolaní sťažovateľa, keď preskúmané rozhodnutie bolo vydané dňa 13.05.2020 a sťažovateľovi doručené dňa 15.05.2020. Kasačný súd pripomína, že pre správny súd je pri preskúmaní zákonnosti rozhodujúci stav v čase vyhlásenia alebo vydania rozhodnutia orgánu verejnej správy (§ 135 ods. 1 SSP v znení účinnom od 1. júla 2023), respektíve v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy (§ 135 ods. 1 SSP v znení účinnom do 30. júna 2023).

36. Je pravdou, že až po právoplatnosti preskúmaného rozhodnutia žalovaného bolo vydané rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 74161/2020/CI-2 zo dňa 17.06.2020, ktorým bolo na základe preskúmania rozhodnutia mimo odvolacieho konania zrušené rozhodnutie Colného úradu Prešov č. 1331179/2017 zo dňa 14.09.2017 a tiež bolo vydané rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 74161/2020/CI-1 zo dňa 22.06.2020, ktorým bolo na základe preskúmania rozhodnutia mimo odvolacieho konania zrušené rozhodnutie Colného úradu Prešov č. 1046518/2017 zo dňa 15.06.2017.

37. Rovnako z listinných dôkazov predkladaných účastníkmi konania do súdneho spisu vyplýva, že Colný úrad Prešov v konaní ďalej pokračoval a vydal rozhodnutie č. 307512/2021 zo dňa 28.06.2021, ktorým opäť rozhodol o prepadnutí 3 ks elektronických registračných pokladníc zabezpečených sťažovateľovi, a to z dôvodu, že z technickej expertízy č. 718317/2017 zo dňa 23.05.2017, z technickej expertízy č. 718627/2017 zo dňa 23.05.2017 a z technickej expertízy č. 718560/2017 zo dňa 23.05.2017,

ktoré vyhotovil Colný úrad Bratislava, oddelenie certifikácie a forenznej analýzy, vyplýva, že na ERP 1, ERP 2 a ERP 3 boli preukázateľne tlačené doklady, ktoré obsahovali informácie o cene tovaru, resp. cene služby a neboli zachytené v kontrolných záznamoch, čím boli porušené ustanovenia § 4 ods. 2 písm. a) bod 2, § 4 ods. 2 písm. b) bod 4, § 4 ods. 2 písm. b) bod 5 a § 4 ods. 2 písm. b) bod 6 zákona č. 289/2008 Z. z. v znení účinnom do 31.12.2017. Na odvolanie sťažovateľa Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 406422/2021/CI zo dňa 28.10.2021 potvrdilo rozhodnutie Colného úradu Prešov č. 307512/2021 zo dňa 28.06.2021.

38. Z registrov vedených kasačným súdom vyplýva, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 406422/2021/CI zo dňa 28.10.2021 sa stalo predmetom súdneho prieskumu Krajským súdom v Prešove, ktorý rozsudkom č. k. 1S/57/2021-87 zo dňa 30.08.2022 správnu žalobu zamietol. Sťažovateľ podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, ktorá bola predložená kasačnému súdu dňa 17.02.2023, pričom konanie o nej je vedené pod sp. zn. 4Sfk/21/2023.

39. V nadväznosti na body 35. až 38. rozsudku však kasačný súd poukazuje na to, že predmetom súdneho prieskumu je napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorým tento potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol sťažovateľovi určený rozdiel na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2014. Je pravdou, že správca dane a rovnako žalovaný pri vydaní svojich rozhodnutí vychádzali aj z rozhodnutia Colného úradu Prešov č. 1046518/2017 zo dňa 15.06.2017 o prepadnutí 3 ks elektronických registračných pokladníc, ktoré bolo neskôr (v priebehu konania na správnom súde) v rámci preskúmania rozhodnutia mimo odvolacieho konania zrušené z procesných dôvodov. Uvedená skutočnosť však podľa názoru kasačného súdu nemá vplyv na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného v danom kasačnom konaní, a to práve s poukazom na ustanovenie § 135 ods. 1 SSP.

40. V tejto súvislosti však kasačný súd považuje za nutné dodať, že pokiaľ by v budúcnosti došlo k posúdeniu predbežnej otázky príslušným správnym orgánom - Colným úradom Prešov - inak (čo však zatiaľ nenastalo, keďže Colný úrad Prešov vydal opäť rozhodnutie č. 307512/2021 zo dňa 28.06.2021 o prepadnutí 3 ks elektronických registračných pokladníc zabezpečených sťažovateľovi), táto skutočnosť by bola dôvodom na obnovu konania o dani z príjmov právnickej osoby za rok 2014, a to s poukazom na ustanovenie § 75 ods. 1 písm. c) daňového poriadku s tým, že lehota na podanie takéhoto návrhu počas správneho súdneho konania neplynie (§ 71 ods. 1 SSP). Nakoľko však v prejednávanej veci dôjde na základe rozhodnutia kasačného súdu opäť k uskutočneniu vyrubovacieho konania na účely doplnenia dokazovania v zmysle bodov 32. a 33. tohto rozsudku, správca dane môže počkať na výsledok kasačného konania vedeného na Najvyššom správnom súde pod sp. zn. 4Sfk/21/2023 v podobe prerušenia vyrubovacieho konania, a to s poukazom na ustanovenie § 61 ods. 1 daňového poriadku. Totiž konanie vedené Colným úradom Prešov podľa názoru kasačného súdu zodpovedá kritériám stanoveným hypotézou právnej normy ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, keď síce o predbežnej otázke v zmysle § 22 daňového poriadku bolo v príslušnom administratívnom konaní rozhodnuté, avšak toto je predmetom súdneho prieskumu, ktorý prieskum môže takéto rozhodnutie o predbežnej otázke zvrátiť.

41. Preto s poukazom na predchádzajúci bod kasačný súd nezistil relevanciu ani tejto kasačnej námietky a rovnako tiež námietky, ktorou sťažovateľ s odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky poukazoval na to, že sa správny súd odchyľil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. V súvislosti s touto námietkou považuje kasačný súd za potrebné upriamiť pozornosť sťažovateľovi, že obe tieto rozhodnutia potvrdzujú záver kasačného súdu vo vzťahu k viazanosti správcu dane právoplatným rozhodnutím o predbežnej otázke s tým, že tieto rozhodnutia sa nezaoberali situáciou následného zrušenia rozhodnutia o predbežnej otázke, ako v danom prípade. Preto sa správny súd svojím rozhodnutím od týchto rozhodnutí odchyliť nemohol, čo súčasne znamená, že sa od nich nemohol odchyliť ani kasačný súd.

42. S poukazom na uvedené kasačný súd postupom podľa § 461 ods. 2 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100884442/2020 zo dňa 13.05.2020 a rozhodnutie správcu dane č. 100489561/2020 zo dňa 24.02.2020 zrušil a vec vrátil Daňovému úradu Prešov na ďalšie konanie. Úlohou správcu dane bude predovšetkým doplniť dokazovanie v zmysle právneho názoru kasačného súdu vyjadreného v bodoch 32. a 33. tohto rozsudku, ktorým sú správne orgány viazané. Následne, ak by v čase rozhodovania správcu dane tu bol už iný právny stav, t. j. ak by bol výsledok kasačného konania vedeného na Najvyššom správnom súde pod sp. zn. 4Sfk/21/2023 taký, že rozhodnutie Colného úradu Prešov č. 307512/2021 zo dňa 28.06.2021 a rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 406422/2021/CI zo dňa 28.10.2021 by boli zrušené, bude správca dane postupovať v intenciách ustanovenia § 22 ods. 1 daňového poriadku.

43. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému sťažovateľovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

44. Toto rozhodnutie prijal senát kasačného súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e** je prípustný.