

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/11/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7018200832
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 11. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7018200832.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): H. G. nar. XX.XX.XXXX., podnikajúci pod obchodným menom: Milan Dranga DRAOR, s miestom podnikania Poničanova 16, 040 17 Košice, IČO: 43 810 233, právne zastúpený: 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. 101189819/2018 zo dňa 19.06.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/117/2018 zo dňa 20.08.2020, takto

rozhodol:

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

o d ô v o d n e n i e :

I.
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj „správca dane“) ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 100359508/2018 zo dňa 13.02.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane v sume 6.123,27 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2012.

2. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie prvostupňového rozhodnutia boli závery správcu dane, že žalobca v daňovom priznaní k DPH za preverované zdaňovacie obdobie uviedol výšku zdaniteľných obchodov, ktorá nezodpovedala zisteniam správcu dane, čím došlo k porušeniu § 8, 9 a § 69 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“). Správca dane odôvodnil prvostupňové rozhodnutie výsledkami daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia I., II., III., a IV. štvrtrok 2012 (daňová kontrola začala dňa 23.11.2016), o ktorej výsledku vyhotovil protokol č. 102047223/2017 zo dňa 27.09.2017 (ďalej aj „protokol“). Žalobca nepriznal dodanie tovaru a služby podľa zákona 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. Dňom dodania tovaru, resp. služby vznikla žalobcovi daňová povinnosť a to na základe preukázateľne vydaných pokladničných dokladov, ktoré sa neprenášali do fiškálnej pamäte elektronickej registračnej pokladnice (ďalej aj „ERP“).

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101189819/2018 zo dňa 19.06.2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal priznania odkladného účinku správnej žaloby, preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia), vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

5. O návrhu žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe rozhodol krajský súd uznesením č. k. 6S/17/2018-64 zo dňa 28.11.2019 tak, že ho zamietol.

6. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 6S/117/2018 zo dňa 20.08.2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) zamietol. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 167 v spojení s § 168 SSP tak, že účastníkom právo na ich náhradu nepriznal.

7. Krajský súd v prvom rade považoval za potrebné konštatovať, že predmetom súdneho prieskumu sú rozhodnutia orgánov finančnej správy vo veci určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2012. Z týchto dôvodov krajský súd zaujal stanovisko, že nie je oprávnený zaoberať sa žalobnými námietkami, ktoré sa týkajú nezákonnosti zabezpečenia elektronických registračných pokladníc žalobcu a databázových súborov programu PAS inštalovaného v počítači, ktorý tvoril neoddeliteľný celok elektronickej registračnej pokladnice. Konanie o zabezpečení ERP 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 o používaní ERP“). Krajský súd zastával názor, že ak žalobca považoval rozhodnutia o zabezpečení ERP, ako aj rozhodnutia o ich prepadnutí za nezákonné, mal proti nim použiť opravný prostriedok v súlade s poučením o možnosti podať proti týmto rozhodnutiam 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. Správny súd v tejto súvislosti opakovane poukázal na skutočnosť, že predmetom súdneho prieskumu v tomto konaní boli rozhodnutia orgánov finančnej správy o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty a ak bol žalobca toho názoru, že zaistením a následným prepadnutím ERP (vrátane počítača) boli porušené jeho práva, mal možnosť domáhať sa súdnej ochrany na všeobecnom súde.

8. K tvrdeniam žalobcu o nezákonnosti postupu pri zabezpečovaní ERP správny súd poukázal na bod 35 rozsudku kasačného súdu sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019 (konanie o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/12/2018-76 zo dňa 25.10.2018; preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 102310189/2019 zo dňa 06.11.2017 o určení rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015). V zmysle už uvedeného preto 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 následnom prepadnutí ERP), ale zistiť, v akom rozsahu z dôvodu krátenia tržieb za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2012 došlo ku kráteniu dane z pridanej hodnoty.

9. Žalobca v konaní pred správnym súdom namietal nedostatočne zistený skutkový stav správcom dane z dôvodu, že správca dane nevykonal ním navrhované dokazovanie - výsluch zamestnancov žalobcu, výsluch zamestnancov Colného úradu Bratislava podieľajúcich sa na technickej expertíze ERP a zabezpečenie znaleckého dokazovania ohľadne možnosti pozmeňovania údajov v ERP. V tomto

smere správny súd poukázal na bod 32 rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019.

10. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd žalobnú námietku, podľa ktorej správca dane v rozpore s ustanovením § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku vo výroku svojho rozhodnutia neuviedol ustanovenie hmotnoprávneho predpisu, na základe ktorého bol rozdiel dane vyrubený. Z uvedeného ustanovenia Daňového poriadku nevyplýva, aby vo výroku správcu dane malo byť uvedené konkrétne ustanovenie hmotnoprávneho predpisu. Správca dane v súlade s uvedeným ustanovením Daňového poriadku vo výroku svojho rozhodnutia uviedol ustanovenie § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku, podľa ktorého rozhodoval o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty. Žalobca v podanej žalobe ďalej namietal, že žalovaný založil svoje rozhodnutie na CD nosičoch, pričom disponoval iba jedným CD pre jednu ERP, a preto tieto CD nosiče nemohli byť súčasťou dôkazných materiálov tvoriacich každý samostatný daňový spis. Podľa krajského súdu aj s touto žalobnou námietkou sa už vysporiadal kasačný súd vo svojom rozsudku sp. zn. 3Sžfk/44/2019.

11. V konaní pred správnym súdom žalobca ďalej namietal, že nepozmeňoval údaje v ERP, pretože mohlo ísť „o prípadný technický defekt registračnej pokladnice.“ Správny súd považoval za správnu formuláciu odpovede žalovaného na túto žalobnú námietku vo vyjadrení žalovaného zo dňa 14.12.2018: „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 cieleň zách do fungovania ERP vykonaný za účelom pozmeňovania údajov o prijatých tržbách.“ Skutočnosť, že Colnému úradu Bratislava 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. Z porovnania obrátov z predloženej evidencie DPH (mesačné uzávierky) predloženej žalobcom k výkonu daňovej kontroly s obrátmi - tržby cez PAS poskytnutými oddelením certifikácie forenznej analýzy Colného úradu Bratislava vyplýva rozdiel v tržbách u pokladníc koncové číslo: 7003 a 7005 za mesiace júl, august, september 2012, t. j. III. štvrtrok 2012, rozdiel (t. j. krátene tržby) vo výške 36.739,48 eur (53.218,63 eur - 16.479,15 eur), z toho DPH 20 % - 6.123,27 eur.

12. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj žalobnú námietku týkajúcu sa podpisovania písomností správcou dane. Argumentoval tým, 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. Vyhodenie poverenia na výkon daňovej kontroly a jeho podpísanie zamestnancom správcu dane na vykonanie daňovej kontroly u sťažovateľa zo dňa 20.10.2016 č. 104150035/2016 bolo v súlade s Daňovým poriadkom, ako aj uvedeným interným predpisom.

13. Správny súd poukázal na to, že v priebehu súdneho preskúmacieho 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.

14. Správny súd, v závere odôvodnenia napadnutého rozsudku, pre celkový obraz riešenej problematiky poukázal na to, že u žalobcu bolo vykonaných viacero daňových kontrol zameraných na daň z príjmu fyzickej osoby, ako aj daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia viacerých rokov. V prípade súdneho prieskumu rozhodnutí o dani z príjmu fyzickej osoby rozhodoval Krajský súd v Košiciach napr. rozsudkami sp. zn. 7S/12/2018 zo dňa 27.11.2019 (zdaňovacie obdobie roku 2014), sp. zn. 6S/123/2017 zo dňa 25.04.2019 (zdaňovacie obdobie roku 2012), ako aj sp. zn. 6S/11/2018 zo dňa 20.06.2019 (zdaňovacie obdobie roku 2013) a sp. zn. 6S/12/2018 zo dňa 25.10.2018 (zdaňovacie obdobie roku 2015), v prípade posledného rozhodnutia bola kasačná sťažnosť žalobcu zamietnutá rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019. Vo vzťahu k DPH krajský súd rozhodol rozsudkom sp. zn. 8S/72/2018 zo dňa 23.01.2020 (zdaňovacie obdobie január 2014). Vyššie uvedenými rozhodnutiami boli žaloby žalobcu zamietnuté. Rozsudkom krajského súdu č. k. 7S/111/2018-76 zo dňa 10.06.2020, ktorý nadobudol právoplatnosť dňom 27.08.2020, bolo rozhodnuté o zamietnutí žaloby o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorého predmetom bolo vyrubenie rozdielu DPH žalobcovi za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2012, a to na základe výsledkov daňovej kontroly zachytenej v Protokole č. 102047223/2017 zo dňa 27.09.2017, t. j. daňovej kontroly

týkajúcej sa aj zdaňovacieho obdobia III. štvrťroku 2012. Správny súd ďalej uviedol, že s obsahom uvedených rozhodnutí sa oboznámil v rámci prípravy na pojednávanie v súdnej veci a poukázal na to, že tieto rozhodnutia vychádzajú zo spoločného skutkového základu (zaistenie ERP žalobcu, vykonávané expertízy, samotný proces daňových kontrol a pod.), ako aj totožného právneho posúdenia jednotlivých rozhodujúcich skutočností. Správny súd sa na závery týchto rozhodnutí odvolal a v odôvodnení napadnutého rozsudku na nich v zmysle § 140 SSP poukázal.

I.

Konanie pred kasačným súdom

A. Kasačná sťažnosť

15. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že (i) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP), (ii) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a (iii) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP). Sťažovateľ sa sťažnostným návrhom domáhal, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

16. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- považoval za nesprávny právny názor krajského súdu, že nebolo povinnosťou finančných orgánov v konaní skúmať, či došlo k pozmeňovaniu údajov ERP, ale zistiť v akom rozsahu z dôvodu krátenia tržieb došlo ku kráteniu dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľ mal za to, že program PAS a databázy programu PAS tvoria samostatné predmety odlišné od ERP. Preto ich zabezpečenie na dátových nosičoch musí byť vykonané postupom podľa § 40 ods. 1 Daňového poriadku (zabezpečenie veci), a to aj vtedy, ak takéto databázové súbory sa nachádzajú na počítačoch zabezpečených v rámci zabezpečenia ERP. Podľa sťažovateľa správny súd nereagoval na námietky, ktoré vo veci v tejto súvislosti prezentoval, a iba prevzal argumentáciu žalovaného;

- za nesprávny považoval aj záver správneho súdu, podľa ktorého „Skutočnosť, že Colnému úradu Bratislava 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. Z porovnania obrátov z predloženej evidencie DPH (mesačné uzávierky) predloženej žalobcom k výkonu daňovej kontroly s obrátmi - tržby cez PAS poskytnutými oddelením certifikácia foréznej analýzy Colného úradu Bratislava vyplýva rozdiel v tržbách u pokladníc koncové číslo: 7003 a 7005 za mesiace júl, august, september 2012, t. j. III. štvrťrok 2012, rozdiel (t. j. krátenie tržby) vo výške 36.739,48 eur (53.218,63 eur - 16.479,15 eur), z toho DPH 20 % - 6.123,27 eur.“ V tejto súvislosti sťažovateľ uviedol, že prípadný skreslený príjem zo zdaniteľného plnenia sa vždy musel viazať na reálne vydaný pokladničný doklad, ktorých počet mal byť teda rovnako zaznamenaný vo všetkých databázach programu PAS, ktoré boli podľa zistení Colného úradu Bratislava určené na zaznamenanie počtu vydaných pokladničných dokladov. Podľa sťažovateľa nebol riadne zdokumentovaný a preukázaný počet dokladov, na základe ktorých mal údajne prijať platby mimo kontrolného záznamu;

- k argumentácii správneho súdu, „že je nelogické a v rozpore so zdravým rozumom sa domnievať, že zamestnanci žalobcu pri poskytovaní reštauračných služieb v reštauráciách Čertov mlyn, Mlynská 12, Košice a reštaurácia Grill House 27, Kováčska 27, Košice, vyhotovovali napodobeniny pokladničných dokladov bez toho, aby zákazníkom poskytli účtovaný tovar alebo službu“ sťažovateľ uviedol, že uvedené si teda vyžaduje vytlačenie simulovaného dokladu, ktoré vo vzťahu k jednej ERP nebolo možné realizovať. Podľa sťažovateľa žiaden údaj získaný pri expertízach nepreukazuje, že tovar bol skutočne zákazníkom dodaný (či už s pokladničným dokladom alebo bez), pričom k tomu mohli poskytnúť relevantnú informáciu len zamestnanci žalobcu;

- sťažovateľ opätovne namietal aj neúplnosť daňového spisu, ktorý neobsahoval CD nosič, na ktorý explicitne odkázalo odôvodnenie správcu dane ako aj finančného riaditeľstva a nevypočutie zamestnancov Colného úradu Bratislava;

- ďalej namietal, že krajský súd nepodrobil hlbšiemu prieskumu právnu úvahu správcu dane ohľadom skutočnej výšky základu dane sťažovateľa a namietal aj odklon krajského súdu od rozhodovacej praxe kasačného súdu. V tejto časti kasačnej sťažnosti argumentoval najmä tým, že právna úvaha daňových orgánov vedie k logickému sporu, keďže pochybnosti o správnosti údajov v kontrolnom zázname ERP (z hľadiska narušeného fungovania a možných zásahov žalobcom), správca dane nahradil „pravdepodobnou“ správnosťou údajov v súboroch programu PAS. Podľa sťažovateľa správny súd dostatočne, jasne, presne a určito neodôvodnil, prečo bez ďalšieho akceptoval tento záver správcu dane, čím poprel zmysel a podstatu voľného hodnotenia dôkazov pri správe daní a rozhodol v rozpore so zákonom;

- nesprávnosť právnych záverov správneho súdu sťažovateľ zosumarizoval v námietke nesprávnej aplikácie zásady úzkej súčinnosti podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Tvrdil, že dokazovanie v daňovom konaní neprebehlo v súlade so zákonom, pričom sťažovateľovi bolo znemožnené, aby efektívne vykonával svoje oprávnenia pri dokazovaní. Tým, že krajský súd uvedenú skutočnosť nezohľadnil, sa odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu;

- v súvislosti s výkladom rozdelenia dôkaznej povinnosti sťažovateľ poukázal na rozhodnutia kasačného súdu vo veciach sp. zn. 5Sžf/97/2009, 8Sžf/51/2010 a 8Sžf/9/2012.

B. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že zotrváva na argumentácii uvedenej v odôvodnení svojho rozhodnutia a vo vyjadrení k žalobe. Žalovaný zastával názor, že znižovanie tržieb sťažovateľom bolo jednoznačne preukázané, ako to vyplýva z rozhodnutí Colného úradu Košice o prepadnutí 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 o používaní ERP a ich sumárne údaje do fiškálnej pamäte. V súvislosti s dôvodmi uvedenými v kasačnej sťažnosti žalovaný uviedol, že sťažovateľ sa na krajskom súde domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí správcu dane o vyrubení rozdielu dane 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, ktoré sa týkajú identickej veci - pozmeňovania (znižovania) tržieb. Krajský súd už viacerými rozsudkami rozhodol vo veci vyrubenia rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby a vo veci vyrubenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty, a to tak, že žalobu žalobcu zamietol ako nedôvodnú.

18. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019, ktorým bola ako nedôvodná zamietnutá kasačná sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/12/2018-76 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. Dôvody uvedené sťažovateľom v kasačnej sťažnosti považoval žalovaný za neopodstatnené a nemožné akceptovať. Navrhol, aby Najvyšší súd SR kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

II.

Právny názor kasačného súdu

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“) 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 SR odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (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. 6Sžfk/11/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

20. Senát Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý 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 neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je nedôvodná.

21. 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.“

22. 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.“

23. 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.“

24. 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.“

25. Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH: „Platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.“

26. 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.“

27. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane o určení rozdielu dane sťažovateľovi v sume 6.123,27 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2012. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení splnenia podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí orgánov finančnej správy (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených orgánmi finančnej správy ako aj sťažovateľom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

28. Kasačný súd zistil, že predmetom konania v konaní pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol opakovane. V tomto smere kasačný súd predovšetkým poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/40/2021 zo dňa 28.06.2022, 1Sžfk/62/2020 zo dňa 26.10.2022, 1Sžfk/58/2021 zo dňa 25.05.2022, 1Sžfk/71/2019 zo dňa 25.05.2022 a sp. zn. 1Sžfk/15/2020 zo dňa 16.12.2021 a na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019. V predmetných konaniach považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za nedôvodnú a kasačné sťažnosti sťažovateľa zamietol. Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2021 zo dňa 28.06.2022, s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza. Tie miesta, na ktorých odôvodnenie citovaného rozsudku nie je aplikovateľné na prejednávanú vec, kasačný súd pre prehľadnosť odôvodnenia tohto rozsudku nahrádza znakmi „[...]“, resp. v hranatých zátvorkách

vykonáva iné úpravy a doplnenia textu. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú (taktiež v záujme prehľadnosti) číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

29. „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.

30. 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. [Aplikovateľnosť týchto rozhodnutí je daná aj obdobným skutkovým základom, kedy sťažovateľ znižovaním tržieb pozmenenými elektronickými registračnými pokladnicami nielen nepriznal príjmy z predaja tovarov alebo služieb, ale nepriznal ani DPH, keďže súčasťou predajnej ceny pri predaji tovarov alebo služieb konečnému spotrebiteľovi je u platiteľa dane zodpovedajúca suma DPH.]

31. [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“.]

32. 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 fiskálnej pamäte pokladníc v zdaňovacom období [III. štvrtrok 2012]. 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.

33. [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. Účelom daňovej kontroly bolo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2012.]

34. 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 skutočnosti rozhodujúce 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 veci 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.

35. 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.

36. 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 vykonávajúcim 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 skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

37. Kasačný súd považuje za potrebné dať do pozornosti uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Ústavný súd SR“) sp. zn. IV. ÚS 306/2020-20 zo dňa 23.06.2020, ktorým bola odmietnutá ústavná sťažnosť sťažovateľa (v obdobnej právnej veci) 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 nevypočutie 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 prepadaní 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 prepadaní elektronickej registračnej pokladnice, a o to menej preskúmať jeho vecnú správnosť - či boli splnené hmotné podmienky podľa osobitných predpisov pre vydanie administratívneho aktu.“ 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. [...] Ústavný súd dáva v tomto smere do pozornosti, 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 prepadaní elektronickej registračnej pokladnice, ako aj pri daňovej kontrole a v daňovom konaní týkajúcom sa vyrubenia rozdielu dane z príjmov za rok 2014.“ V uznesení sp. zn. IV. ÚS 306/2020-20 zo dňa 23.06.2020 sa Ústavný súd SR (za obdobného skutkového a právneho stavu) zaoberal totožnými námietkami sťažovateľa, ako sú námietky sťažovateľa prezentované v súdnej veci v podanej kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku krajského súdu, a vyhodnotil ich ako zjavne neopodstatnené.

38. Poukazujúc na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že správny súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, svoje závery formuloval zrozumiteľne a presvedčivo, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. Na základe

vyššie uvedeného kasačný súd, postupom podľa § 461 SSP, kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol.

39. Záverom kasačný súd, v súvislosti s otázkou prípustnosti resp. povinnosti zohľadnenia konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu SR pri svojom rozhodovaní, poznamenáva, že konštantnú prax judikovanú Najvyšším súdom SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti kasačný súd dodáva, a to aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 1 SSP, že v súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít [§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov], je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu SR.

40. 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 nárok na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

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

Poučenie:

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