

Súd: Krajský súd Košice
Spisová značka: 6S/115/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7018200828
Dátum vydania rozhodnutia: 03. 06. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Pavol Tkáč
ECLI: ECLI:SK:KSKE:2021:7018200828.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Pavla Tkáča a členov senátu JUDr. Tatiány Sabadošovej a JUDr. Mareka Kotoru, v právnej veci žalobcu: Milan Dranga, podnikajúci pod obchodným menom: Milan Dranga DRAOR, Poničanova 653/16, Košice, IČO 43 810 233, zastúpeného advokátom JUDr. Tomášom Čverčkom so sídlom Čajakova 5, 040 01 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101182638/2018 zo dňa 18.06.2018, takto

rozhodol:

I. Žalobu **z a m i e t a** .

II. Účastníkom právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a** .

o d ô v o d n e n i e :

1. Žalobou doručenu Krajskému súdu v Košiciach elektronickou formou cez portál E-žaloby dňa 10.09.2018 sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101182638/2018 zo dňa 18.06.2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 100425362/2018 zo dňa 21.02.2018 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty (v ďalšom texte aj: „DPH“) žalobcovi za zdaňovacie obdobie október 2013 v sume 2 294,57 eur.

2. Daňový úrad Košice ako správca dane odôvodnil svoje rozhodnutie výsledkami daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2013, marec - december 2013 (daňová kontrola začala dňa 23.11.2016), o ktorej výsledku správca dane vyhotovil protokol č. 102051762/2017 zo dňa 27.09.2017.

3. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia boli závery správcu dane, že daňový subjekt v daňovom priznaní k DPH za preverované zdaňovacie obdobia uviedol výšku zdaniteľných obchodov, ktorá nezodpovedala zisteniam správcu dane, čím došlo k porušeniu ustanovení § 8, § 9 a § 69 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (v ďalšom texte aj: „zákon o DPH“).

4. Žalovaný v preskúmanom rozhodnutí uviedol, že správca dane preveroval dosiahnuté príjmy z poskytovania pohostinských služieb v prevádzkach:

- „reštaurácia Grill House 27, Kováčska 27, 040 01 Košice (ďalej len „reštaurácia Grill House 27“) - tržby zistené z kontrolných záznamov z denných uzávierok v sume 5 013,54 EUR, tržby zistené z databáz programu PAS v sume 5 013,54 EUR, t . j. bez rozdielu (ERP s daňovým kódom pokladnice č. 6981072168207003).

- reštaurácia Čertov dvor, Mlynská 12, 040 01 Košice (ďalej len „reštaurácia Čertov dvor“) - tržby zistené z kontrolných záznamov z denných uzávierok v sume 6 665,19 EUR, tržby zistené z databáz programu PAS v sume 20 432,58 EUR, t. j. tržby krátené o 13 767,39 EUR, z toho DPH 2 294,57 EUR (ERP s daňovým kódom pokladnice č. 69810721682077005).

Správca dane pri výkone daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty mal k dispozícii okrem účtovných dokladov a povinných záznamov a evidencií daňového subjektu aj zápisnice Colného úradu Košice o miestnych zisťovaniach, ktoré boli využité aj pri daňovej kontrole dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2013, a to:

- zápisnicu o miestnom zisťovaní zn. 1095691/1/215012/2015 zo dňa 25.05.2015, vrátane príloh - overené fotokópie pokladničných dokladov vystavených obsluhou o zaplatení v reštaurácii Čertov dvor dňa 25.05.2015, overené fotokópie pokladničných dokladov z 30.09.2014 a 16.05.2015, získaných v súlade s § 17 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní ERP;

- zápisnicu o miestnom zisťovaní zn. 1095691/1/214999/2015 zo dňa 25.05.2015, vrátane príloh - overené fotokópie pokladničných dokladov vystavených obsluhou o zaplatení v reštaurácii Grill House 27 dňa 25.05.2015 a dokladov zo dňa 22.05.2015 nájdených na predajnom mieste, overené fotokópie pokladničných dokladov zo dňa 06.11.2014 a 18.05.2015, získaných v súlade s § 17 ods.1 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní ERP.

Colný úrad Košice pri vykonaných miestnych zisťovaniach zistil, že niektoré vydané pokladničné doklady neboli uložené v kontrolných záznamoch, v dôsledku čoho vzniklo dôvodné podozrenie, že ERP daňového subjektu s daňovým kódom pokladnice (ďalej len „DKP“) č. 6981072168207003 a č. 6981072168207005, ktoré daňový subjekt používal na kontrolovaných predajných miestach, neumožnili 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. Uvedené malo za následok dôvodné podozrenie z pozmeňovania údajov v ERP alebo v kontrolných záznamoch a zo znižovania vlastnej daňovej povinnosti nezapočítavaním tržieb z vydaných dokladov do obratu. Na základe uvedeného Colný úrad Košice zabezpečil obidve ERP daňového subjektu (Rozhodnutie o zabezpečení elektronickej registračnej pokladnice č. 1095691/1/215141/2015 zo dňa 25.05.2015 a Rozhodnutie o zabezpečení elektronickej registračnej pokladnice č. 1095691/1/216993/2015 zo dňa 27.05.2015) a odovzdal ich Colnému úradu Bratislava, ktorý vykonal technickú expertízu zabezpečených ERP za roky 2011, 2012, 2013, 2014 a 2015.

Technickou expertízou zabezpečených ERP, vykonanou Colným úradom Bratislava bolo preukázané, že obidve ERP umožňovali obchádzanie evidencie tržieb pomocou nainštalovaného programového vybavenia PAS (odpoveď č. 1285265/2015 na žiadosť o technickú expertízu ERP s DKP č. 6981072168207003, odpoveď č. 1275424/2015 na žiadosť o technickú expertízu ERP s DKP č. 6981072168207005, CD nosiče s uloženými výsledkami technickej expertízy). Na týchto ERP boli tlačené doklady opatrené ochranným znakom MF, ktoré svojim vizuálnym vyobrazením pripomínali pokladničný doklad, avšak tržby uvedené na týchto dokladoch neboli zaznamenané v kontrolných záznamoch ani vo fiškálnej pamäti. Neoprávnený zásah nebol identifikovaný, uvedené programové vybavenie muselo byť nainštalované a používané s vedomím používateľa ERP.

Podľa zistení Colného úradu Bratislava používaním týchto pokladníc dochádzalo u daňového subjektu ku kráteniu tržieb. Vyčíslenie krátenia tržieb predstavuje rozdiel medzi vykázanou výškou prijatých tržieb evidovaných v kontrolných záznamoch, resp. fiškálnej pamäti ERP a výškou tržieb z predajov zaznamenaných v databázových súboroch nainštalovaného programového vybavenia PAS, využívaného daňovým subjektom na evidenciu prijatých tržieb a tlač pokladničných dokladov.

Technickou expertízou bol v obidvoch ERP identifikovaný súbor s názvom KASA_PVH.DBF, ktorý obsahoval informácie o denných tržbách evidovaných cez programové vybavenie PAS, a to pri ERP s DKP č. 6981072168207003 za obdobie 25.11.2011 - 22.05.2015 a pri ERP s DKP č. 6981072168207005 za obdobie 09.01.2008 - 24.05.2015. Podľa technickej expertízy databázový súbor KASA_PVH.DBF obsahuje najpresnejšie informácie o prijatých tržbách za celé obdobie fungovania pokladničného softvéru a je najspoľahlivejším zdrojom údajov na zistenie výšky krátenej tržby.

Správca dane v odvolaní napadnutom rozhodnutí uviedol, že porovnaním databázového súboru KASA_PVH.DBF s údajmi kontrolných záznamov, resp. denných uzávierok ERP, získal vyčíslenie rozdielu medzi celkovou ročnou tržbou z predaja vykázanou, evidovanou aj uloženou v kontrolných záznamoch ERP, resp. fiškálnej pamäti pokladníc a výškou predajov zaznamenaných v databázových súboroch programového vybavenia PAS. Správca dane konštatoval, že daňový subjekt neevidoval tržbu v súlade so zákonom č. 289/2008 Z. z. o používaní ERP tým, že na evidenciu prijatej tržby používal ERP, ktoré nespĺňali požiadavky podľa § 4 ods. 1 až 3 zákona. Správca dane v odvolaní napadnutom

rozhodnutí uviedol, že získal údaje zo zabezpečených ERP s pridelenými DKP č. 6981072168207003 a č. 6981072168207005 (počítač + fiškálna tlačiareň) v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, aj v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku a primerane ich ako dôkaz použil pri daňovej kontrole pre účely ich overenia s predloženými daňovými a účtovnými dokladmi daňového subjektu. Daňový subjekt daň evidoval v evidencii predaja tovaru alebo služieb v programe PAS, ktorý bol súčasťou ERP, ale táto daň nebola uložená do fiškálnej pamäte pokladníc, a tak nebola ani podkladom pri vyhotovení denných uzávierok. Z technickej expertízy vyplynulo, že program PAS mal pozíciu vlastného registračného programu, v rozpore so zákonom č. 289/2008 Z. z. o používaní ERP a ovplyvňoval činnosť ERP ako celku.“

5. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane, pričom sa stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane, ako aj s ich právnym hodnotením správcu dane.

6. Žalovaný reagoval na odvolacie námietky žalobcu a dospel k takýmto záverom:

„K opakovanej námietke odvolávajúceho sa, že odvolaním napadnuté rozhodnutie nemá zákonom predpísané náležitosti a je v rozpore s ustanovením § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, Finančné riaditeľstvo SR uvádza, že podľa ustanovenia § 63 ods. 3 Daňového poriadku výrok rozhodnutia obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená.

Podľa ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Zo znenia citovaného ustanovenia vyplýva, že práve ustanovenie § 68 ods. 5 Daňového poriadku je ustanovením, ktoré správcu dane oprávňuje vo vyrubovacom konaní vyrubiť daň alebo rozdiel dane oproti dani vyrubenej podaním daňového priznania. Správca dane postupoval v súlade s uvedeným ustanovením, keď vydaním odvolaním napadnutého rozhodnutia vyrubil (podľa tohto ustanovenia) rozdiel dane z pridanej hodnoty za preverované zdaňovacie obdobie. Vo výroku rozhodnutia teda uviedol ustanovenie procesnoprávneho predpisu, ktoré ho k vyrubeniu rozdielu dane zisteného podľa zákona č. 222/2004 Z. z. oprávňovalo a zároveň uviedol aj hmotnoprávny predpis (zákon č. 222/2004 Z. z.), podľa ktorého bola výška rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubená. Daňový poriadok nešpecifikuje v § 63, že taxatívne musí byť vo výroku rozhodnutia uvedené konkrétne ustanovenie hmotnoprávneho predpisu. Tým, že správca dane uviedol vo výroku napadnutého rozhodnutia ustanovenie Daňového poriadku, podľa ktorého rozhodoval, splnil si zákonom stanovenú povinnosť upravenú v § 63 ods. 3 Daňového poriadku.

Finančné riaditeľstvo SR zistilo, že výrok odvolaním napadnutého rozhodnutia je formulovaný presne, určito, stručne a úplne vyjadruje záver správcu dane o otázke, ktorá je predmetom rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu Finančné riaditeľstvo SR považuje túto námietku za neopodstatnenú.

K námietkam odvolávajúceho sa, ktoré sa týkajú znaleckého dokazovania, výsluchu navrhovaných svedkov a neprípustnosti technickej expertízy colného úradu ako dôkazu, Finančné riaditeľstvo SR uvádza, že ustanovenie § 25a ods. 1 Daňového poriadku upravuje možnosť (nie povinnosť) správcu dane požiadať znalca o vypracovanie znaleckého posudku. V tomto prípade správca dane nemal dôvod na vykonanie znaleckého posudku, pretože vo veci pozmeňovania údajov na preverovaných ERP bolo vedené samostatné konanie, ktorého výstupom bola technická expertíza vypracovaná Oddelením certifikácie a forenznej analýzy Colného úradu Bratislava ako jediným na to príslušným, zákonom určeným orgánom (§ 17a odsek 2 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní ERP). Podľa § 25a ods. 1 Daňového poriadku pre odborné posúdenie skutočnosti dôležitých pre správne určenie dane môže správca dane požiadať znalca o vypracovanie znaleckého posudku alebo odborného stanoviska. Je teda na zvážení správcu dane, ktorý dokazovanie vedie (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku), aby posúdil, či požiadanie znalca o vypracovanie znaleckého posudku v daňovej kontrole, resp. vo vyrubovacom konaní je potrebné.

Správca dane vzhľadom na skutočnosť, že zistenia o pozmenení údajov v ERP alebo v kontrolnom zázname boli potvrdené vydaním právoplatného rozhodnutia o prepadnutí veci, a to na základe vykonaných technických expertíz, nemal dôvod žiadať o vypracovanie znaleckého posudku. Pre spracovanie databáz získaných vykonanou expertízou z ERP a ich porovnanie s predloženým

účtovníctvom daňového subjektu nebolo potrebné znalecké skúmanie ani odborné stanoviská, pretože porovnanie aj posúdenie bolo v kompetencii a odbornosti zamestnancov správcu dane (porovnanie bolo možné vykonať v programe Microsoft Excel).

Finančné riaditeľstvo SR sa stotožňuje s vyjadrením správcu dane, že je bežnou praxou pri správe daní čerpať z konaní (kontrol) iných štátnych orgánov alebo inštitúcií, ktorých výsledky majú vplyv na správne určenie dane. Takýto postup je v súlade s § 26 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého orgány štátnej správy sú povinné oznamovať správcovi dane údaje potrebné na účely správy daní, ak predmet konania pred nimi podlieha dani podľa osobitných predpisov a ods. 2 citovaného ustanovenia zákona, podľa ktorého štátne kontrolné orgány sú povinné oznamovať správcovi dane výsledky kontrol, ak z týchto výsledkov vyplýva, že došlo alebo mohlo dôjsť k neplneniu daňovej povinnosti. Technická expertíza ERP je dôkazom, ktorý bol získaný v súlade so všeobecne záväznými predpismi, preto je dôkazom, ktorý možno použiť pre dokazovanie pri správe dani v súlade s Daňovým poriadkom.

K námietke odvolávajúceho sa týkajúcej sa vypočítania svedkov - osôb, ktoré expertízu vykonali. Finančné riaditeľstvo SR uvádza, že autor expertízy je osobou zúčastnenou na správe dani ako zamestnanec správcu dane podľa § 4 ods.2 Daňového poriadku, keďže služobným úradom pracovníkov colných aj daňových úradov je Finančné riaditeľstvo SR. Podstatnou skutočnosťou je, že správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za preverované zdaňovacie obdobie mal k dispozícii výsledky technickej expertízy, vykonanej orgánom na to určeným príslušným zákonom, ktorý expertízu vykonával prostredníctvom konkrétnych expertov. Správca dane nemal dôvod spochybňovať výsledky technickej expertízy a otázka, či boli alebo neboli pozmeňované údaje v ERP ani nebola predmetom daňovej kontroly. Správca dane už mal z výsledkov technickej expertízy v súlade s § 24 Daňového poriadku dokázané, že údaje v ERP boli pozmeňované. Správca dane preto nemal žiadny dôvod na ústne pojednávanie s expertmi, ktorí technickú expertízu vykonali.

Finančné riaditeľstvo SR k návrhu daňového subjektu na vypočítanie jeho zamestnancov, ako aj samotného daňového subjektu uvádza, že ak daňový subjekt disponoval dôkazmi k objasneniu skutkových otázok v danej veci, počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania mal dostatok času, priestoru a príležitosti, aby správcovi dane tieto dôkazy poskytol. V odvolaní daňový subjekt sám konštatuje, že preukázal všetky rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na určenie dane, preto nie je zrejmé, aké ďalšie informácie by mohol správca dane jeho výsluchom získať, resp. akými informáciami by v tejto veci mohli disponovať jeho zamestnanci. Ak takýmito dôkazmi daňový subjekt disponoval, bolo jeho povinnosťou ich správcovi dane poskytnúť v rámci svojho dôkazného bremena. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne nim v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, 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.

Vykonaním technickej expertízy a vydaním právoplatných rozhodnutí o prepadnutí veci bolo potvrdené pozmeňovanie údajov v ERP alebo v kontrolných záznamoch, preto nebolo potrebné vykonať ďalšie dôkazy - znalecké dokazovanie a výsluch daňového subjektu a jeho zamestnancov, resp. výsluch osoby, ktorá vykonala technickú expertízu.

K námietkam, ktoré sa týkajú právneho základu vzniku daňovej povinnosti Finančné riaditeľstvo SR uvádza, že podľa §19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby alebo dňom dodania tovaru, pričom dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom.

Finančné riaditeľstvo SR nesúhlasí s názorom odvolávajúceho sa, že expertízy sú iba odvodeným nepriamym dôkazom a nie sú splnené predpoklady vzniku daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z., lebo správca dane nedisponuje fyzickými pokladničnými dokladmi, na ktorých by bola uvedená neodvedená daň z pridanej hodnoty a nebolo preukázané, že záznamy v databázach PAS sa týkajú reálne vydaných pokladničných dokladov, ktoré boli vydané zákazníkovi. Finančné riaditeľstvo SR konštatuje, že pokladničné doklady z ERP sú tlačene a vydané konečnému spotrebiteľovi, preto

je logické, že správca dane pokladničné doklady za preverované zdaňovacie obdobie nemohol mať pri daňovej kontrole k dispozícii. Správca dane však disponoval údajmi z kontrolných záznamov, resp. denných uzávierok ERP na jednej strane a databázovým súborom z programu PAS na druhej strane, tieto porovnal, a tak zistil rozdiel medzi vykázanou výškou prijatej tržby evidovanej v kontrolných záznamoch (resp. fiškálnej pamäti ERP) a výškou predajov uvedených v databázových súboroch z programu PAS. Finančné riaditeľstvo SR v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že Daňový úrad Košice z dôvodu pozmeňovania tržieb vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2013 rozhodnutím, ktoré je právoplatné (rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 101636445/2017 zo dňa 26.07.2017, potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR č. 102309421/2017 zo dňa 06.11.2017). Vzhľadom na uvedené Finančné riaditeľstvo SR konštatuje, že krátenie tržieb bolo jednoznačne preukázané, ako to vyplýva z rozhodnutí colného úradu o prepadaní 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. o používaní ERP a ich sumárne údaje do fiškálnej pamäte. Príjem (tržba) je protihodnotou za dodanie tovaru alebo služby. Podľa § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. základom dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru a služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Daňový subjekt je platiteľom dane z pridanej hodnoty, preto súčasťou predajnej ceny pri predaji tovaru alebo služby konečnému spotrebiteľovi je zodpovedajúca suma dane z pridanej hodnoty. Pozmeňovaním (znižovaním) tržieb daňový subjekt 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. Správca dane preto oprávnené a v súlade so zákonom daňovému subjektu vyrubil rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za preverované zdaňovacie obdobie. V tejto súvislosti Finančné riaditeľstvo SR z podaných daňových priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby zistilo, že daňový subjekt v rokoch, za ktoré colný úrad vykonal technickú expertízu zabezpečených ERP (2011, 2012, 2013, 2014 a 2015) vykazoval stratu.

Finančné riaditeľstvo SR na základe uvedeného považuje za neopodstatnené aj námietky odvolávajúceho sa týkajúce sa neúplne zisteného skutkového stavu a technickej expertízy ERP. Zo spisového materiálu vyplýva, že technická expertíza ERP colného úradu bola podrobná, konkrétna, úplná, vykonal ju zákonom určený orgán a je prípustná ako dôkazný prostriedok v daňovom konaní v zmysle Daňového poriadku. Colný úrad Košice na základe svojich šetrení zistil, že mohlo dôjsť k neplneniu daňovej povinnosti u daňového subjektu, preto v súlade s § 26 Daňového poriadku svoje zistenia postúpil správcovi dane (postúpenie podnetu č. 125098/2016 zo dňa 11.02.2016). Následne správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za preverované zdaňovacie obdobia, počas ktorej porovnal údaje vyplývajúce zo zistení colného úradu s údajmi uvedenými v dokladoch predložených daňovým subjektom a v jeho daňových priznaniach a zistil, že daňový subjekt nepriznal dodanie tovarov a služieb podľa § 8 a 9 zákona č. 222/2004 Z. z. Nemožno preto tvrdiť, že skutkový stav, zistený správcom dane pri kontrole dane z pridanej hodnoty za preverované zdaňovacie obdobia, bol nedostatočný a technické expertízy sú iba odvodeným, nepriamym dôkazom.

K poukázaniu daňového subjektu na vyjadrenie Ministerstva financií SR zo dňa 20.12.2017 v súvislosti k tvrdeniu odvolávajúceho sa, že program PAS netvoril neoddeliteľnú funkčnú súčasť ERP, Finančné riaditeľstvo SR uvádza, že Colný úrad Bratislava skúmal pokladničný program PAS, pretože tento bol súčasťou ERP a ako jediný v ERP slúžil na evidenciu predaja tovaru alebo evidenciu predaja služieb a bol preto v pozícii vlastného registračného programu. Vlastný registračný program je v zmysle § 2 písm. e) zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní ERP programom riadiacim evidenciu predaja tovaru alebo evidenciu poskytovania služby. Finančné riaditeľstvo SR zistilo, že predložené vyjadrenie Ministerstva financií SR by malo byť odpoveďou adresovanou AVDPERP, Rusovská cesta 20, Bratislava, na mailový dopyt, týkajúci sa povinnosti aktualizovať vstavaný registračný program a nadstavbový program. Z uvedeného vyjadrenia Ministerstva financií SR nevyplýva, že program PAS netvoril neoddeliteľnú funkčnú súčasť konkrétnych preverovaných ERP daňového subjektu, preto nie je dôkazom o nesprávnom postupe a záverov správcu dane.

Skutočnosť, že daňový subjekt znižoval svoju daňovú povinnosť pozmeňovaním záznamov o tržbách evidovaných v ERP bola preukázaná, bolo zistené, že boli generované zoznamy s údajmi o tržbách, ktoré boli rozdielne od údajov evidovaných vo fiškálnej pamäti ERP. Finančné riaditeľstvo SR konštatuje,

že žiadny zákonný dôvod na generovanie zoznamov obsahujúcich iné údaje o tržbách ako sú uložené vo fiškálnej pamäti ERP, resp. kontrolných zoznamoch, neexistuje. V tejto súvislosti Finančné riaditeľstvo SR uvádza, že daňovému subjektu boli dňa 28.08.2015 doručené rozhodnutia Colného úradu Košice č. 1329776/2015 zo dňa 25.08.2015 a č. 1331709/2015 zo dňa 25.08.2015 o prepadnutí ERP z dôvodu, že výsledky technickej expertízy ERP, ktorú vykonal Colný úrad Bratislava preukázali, že došlo k pozmeneniu údajov v kontrolnom zázname. Tieto rozhodnutia nadobudli právoplatnosť dňa 14.09.2015. Konania o zabezpečení a prepadnutí ERP boli samostatnými konaniami, preto námietky týkajúce sa zabezpečenia a prepadnutia ERP nemôžu byť predmetom preskúmania odvolaním napadnutého rozhodnutia, vydaného Daňovým úradom Košice vo veci vyrubenej rozdielu dane z pridanej hodnoty. Ak daňový subjekt mal pochybnosti, resp. nesúhlasil so závermi colného úradu, ktoré vychádzali z výsledkov technickej expertízy, mal možnosť postupovať v zmysle § 72 ods.1 až 3 Daňového poriadku. Daňový subjekt sa proti týmto rozhodnutiam neodvolal.

Finančné riaditeľstvo SR z predloženého spisového materiálu zistilo, že daňový subjekt postup a zistenia správcu dane (miestne zisťovania vykonané colným úradom, rozhodnutia o zabezpečení ERP, rozhodnutia o prepadnutí ERP) až do podania odvolania proti napadnutému rozhodnutiu nespochybňoval, konkrétne sa k nim nevyjadril, obmedzil sa len na odmietanie ich použitia ako dôkazného prostriedku pri daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní.

K námietke odvolávajúceho sa o nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly, pretože zamestnanci daňového úradu neboli vo veci kontroly poverení riaditeľom daňového úradu a realizovali kontrolu bez platného poverenia, Finančné riaditeľstvo SR zo spisového materiálu zistilo, zamestnanci správcu dane vykonávali daňovú kontrolu na základe poverenia na výkon daňovej kontroly č. 104150035/2016 zo dňa 20.10.2016, ktoré bolo vydané v zmysle zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy. Podpisovanie písomností vyhotovených na daňovom úrade je upravené Interným riadiacim aktom Finančného riaditeľstva SR č. 4/2016, platným od 01.08.2016 - Podpisovým poriadkom finančnej správy. Vyššie uvedené poverenie na výkon daňovej kontroly daňového subjektu bolo podpísané v súlade s uvedeným interným predpisom finančnej správy, ktorý upravuje zásady, postup a spôsob podpisovania písomností a podmienky podpisového oprávnenia vedúcich zamestnancov finančnej správy. V zmysle Podpisového poriadku finančnej správy je poverenie a zrušenie poverenia (§ 45 Daňového poriadku) zaradené v 3. skupine písomností vydávaných daňovým úradom, ktoré podpisuje priamy vedúci zamestnanec zamestnanca, ktorý písomnosť vyhotovil. Daňový subjekt svoje jednoznačné tvrdenie, že zamestnanci daňového úradu mohli byť na vykonanie daňovej kontroly poverení výhradne riaditeľom úradu, nepodporil žiadnym dôkazom a neuviedol žiadny právny predpis, z ktorého by toto jeho tvrdenie vyplývalo. Z uvedeného dôvodu Finančné riaditeľstvo SR uvedenú námietku považuje za neopodstatnenú.

K návrhu odvolávajúceho sa na prerušenie daňového konania podľa ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku z dôvodu podania žaloby o preskúmanie rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR vo veci dane z príjmov fyzickej osoby, ktorá má identický skutkový základ ako odvolaním napadnuté rozhodnutie, týkajúce sa dane z pridanej hodnoty. Finančné riaditeľstvo SR uvádza, že ustanovenie § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku dáva správcovi dane možnosť (nie povinnosť) prerušiť daňové konanie, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

Finančné riaditeľstvo SR vo veci preskúmania odvolaním napadnutého rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty nezistilo opodstatnené a závažné dôvody na prerušenie daňového konania, pričom zohľadnilo aj možnú dĺžku trvania procesu, v rámci ktorého rozhodnutie týkajúce sa dane z príjmov fyzickej osoby, ktoré je predmetom súdneho preskúmania, nadobudne právoplatnosť."

7. Žalobca včas podanou správnu žalobou žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného zo dňa 18.06.2018, ako aj rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Košice zo dňa 21.02.2018 a vrátiť vec Daňovému úradu Košice na ďalšie konanie. Žalobca žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného z dôvodov uvedených v § 191 ods.1 písm. c), d), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (SSP).

8. Namietal, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci (zrušujúci dôvod podľa § 191 ods.1 písm. c/ SSP), keď tvrdil, že právnym základom vzniku daňovej povinnosti

na dani z pridanej hodnoty je dodanie zdaniteľného plnenia, a teda reálne uskutočnenie príslušného zdaniteľného obchodu. Daňová povinnosť žalobcu na dani na DPH nevznikla iba formálnym uvedením sumy DPH na pokladničnom doklade. Preto mal správca dane povinnosť skúmať, či vo veci došlo k reálnemu dodaniu tovarov/služieb konečným zákazníkom. Ak žalovaný tvrdí, že žalobca reálne dodal aj tovary a služby nad rámec údajov uvedených v daňovom priznaní, bol povinný túto skutočnosť čo najúplnejšie objasniť (na úrovni § 24 ods. 2 Daňového poriadku). Preto mal vykonať dôkazy navrhnuté žalobcom, najmä výsluch svedkov - zamestnancov žalobcu, výsluch žalobcu a taktiež zamestnancov Colného úradu Bratislava, ktorí vykonali expertízu ERP. Žalobca vytýkal rozhodnutiu správcu dane, že nemá zákonom predpísané náležitosti, pretože v zmysle § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku výrok rozhodnutia má obsahovať aj údaj o ustanovení právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo. Výrok rozhodnutia správcu dane obsahuje iba odkaz na § 68 ods. 5 Daňového poriadku (procesné ustanovenie o vyrubovacom konaní), vo výroku však nie je uvedené konkrétne ustanovenie hmotnoprávneho predpisu, na základe ktorého bol rozdiel dane vyrubený (vo výroku je iba odkaz na zákon o dani z pridanej hodnoty).

9. Zrušujúci dôvod v zmysle § 191 ods. 1 písm. f) SSP žalobca odôvodnil tým, že žalovaný založil svoje rozhodnutie na dôkazoch (CD nosičoch), ktoré neboli riadne vykonané v rámci vyrubovacieho konania, resp. daňovej kontroly. Žalobca disponoval iba jedným CD nosičom pre jednu ERP, podľa žalobcu obsah týchto CD mal byť kompletne prepísaný (vytlačeny) do listinnej podoby a zaradený do všetkých daňových spisov. Žalobca považoval za nezákonné, ak správca dane sám vyberie, ktoré informácie z CD nosičov zaradí a ktoré nezaradí do daňového spisu. Žalovanému ďalej vytýkal, že do vyrubovacieho konania nezabezpečil originálny prameň dôkazov - samotné ERP, a to napriek tomu, že prepadli v prospech štátu.

10. Naplnenie zrušujúceho dôvodu v zmysle § 191 ods. 1 písm. g) SSP žalovaný videl v tom, že v daňovom konaní nebolo doplnené dokazovanie o výsluch osôb vykonávajúcich expertízu ERP, a výsluch osôb v zamestnaneckom pomere u žalobcu, ako aj samotného žalobcu. Z toho vyvodil záver, že správca dane a žalovaný nepostupovali pri správe daní so žalobcom v úzkej súčinnosti, nedbali na zachovanie procesných práv žalobcu pri dokazovaní, čo predstavovalo podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy.

11. Žalobca ďalej namietal, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nezákonných dôkazov - nezákonnosť zaistenia prameňa dôkazov (databáz programu PAS). Žalobca uviedol, že databázy, ktoré pri expertíze analyzoval Colný úrad Bratislava neboli súčasťou programu PAS, a preto zabezpečenie takýchto databáz, resp. iných samostatných programov a iných softvérových súčastí počítačov nemalo prebehnúť postupom podľa § 17a zákona o elektronických registračných pokladniciach. Databázy, ktoré sa nachádzali v pamäti počítačov, teda netvorili súčasť registračnej pokladnice, ale je nutné ich považovať za samostatný nehmotný majetok. Preto nesúhlasil so záverom, že tieto databázy mohol zaistiť správca dane ako registračné pokladnice. Tieto databázy podliehali ochrane podľa autorského zákona. Žalobca namietal záver žalovaného, že samotný program PAS bol vlastným registračným programom. Na pamäťových médiách sú CD súbory rôzne od databázového, grafického, obrazového, resp. iného digitálneho formátu či typu. Na CD nosiče bol v dôsledku zaistenia ERP kopírovaný z počítačov žalobcu celý rad súborov, a to aj súborov iného formátu. Žalobca namietal postup Colného úradu Košice pri zabezpečení elektronických registračných pokladníc. Uviedol, že počítače boli v oboch rozhodnutiach o zaistení ERP označené ako príslušenstvo tvoriace neoddeliteľný celok. Namietal nesprávny výrok rozhodnutia o zabezpečení registračných pokladníc, ktorý podľa neho mal pozostávať z dvoch samostatných výrokov, v ktorých mali byť v počítači vymedzené ako samostatné veci.

12. Vo vzťahu k namietanej nezákonnosti dôkazov - nezákonnosti expertízy žalobca argumentoval, že priebeh expertízy mal byť zachytený vo forme, ktorú pre procesný úkon určuje Daňový poriadok - musel by byť o tomto úkone vyhotovený úradný záznam alebo zápisnica podľa § 19 Daňového poriadku. Listinu zachytávajúcu priebeh procesného úkonu vo forme odpovede, a teda ani odpoveď na žiadosť o vykonanie expertízy Daňový poriadok nepozná. Úradný záznam alebo zápisnica o vykonaní tzv. expertízy sa v daňovom spise nenachádza, pričom len správca dane v protokole o daňovej kontrole konštatuje, že mal k dispozícii iba odpoveď na žiadosť o vykonanie expertízy. Keďže postup Colného úradu Bratislava nebol zachytený v úradnom zázname (v zápisnici) nie je možné výsledky takéhoto úkonu - odpovede na žiadosť a CD nosiče, považovať za zákonný dôkaz pre účely správy daní. Zároveň na oboch odpovediach na žiadosť o vykonanie expertízy nie je podpísaná osoba, ktorá expertízu

vykonávala, ale riaditeľ Colného úradu Bratislava „za colný úrad.“ Žalobcovi malo byť umožnené, aby realizoval svoje právo „vypočuť a klásť otázky“ pôvodcovi expertízy, rovnako ako je to v prípade znalca podľa § 25a ods. 2 Daňového poriadku. Žalobca tvrdil, že Colný úrad Bratislava pri vykonávaní „expertízy“ prekročil svoje právomoci, keď tento vstúpil do databáz programov „PAS“ a vyhotovil z týchto databáz kópie a to s heslom, ktoré získal bez súhlasu žalobcu. Správny postup podľa žalobcu mal by nasledovný: Colný úrad Bratislava mal ukončiť expertízu na základe údajov, ktoré zistil o fungovaní programu bez vstupu do jednotlivých databáz nachádzajúcich sa v počítačoch žalobcu. Následne mal informovať Colný úrad Košice o podozrení z porušenia daňových predpisov správcu dane. Tento mohol vykonať miestne zisťovanie/daňovú kontrolu a zabezpečiť zákonným spôsobom databázy a počítače ako dôkazy pre účely správy daní. Vo veci malo byť vykonané aj znalecké dokazovanie vo vzťahu k týmto dôkazom a žalobca by tak mal garantované práva pri dokazovaní na úrovni, ktorú požaduje Daňový poriadok. Žalobca ďalej namietal nedostatok poverenia osôb vykonávajúcich daňovú kontrolu, z čoho vyvodil záver o nezákonnosti protokolu o daňovej kontrole. Žalobca nesúhlasil so záverom žalovaného, že poverenie na výkon daňovej kontroly mohol podpísať podľa podpisového poriadku finančnej správy priamy vedúci zamestnanec zamestnanca, ktorý písomnosť vyhotovil. Podľa žalobcu toto poverenie môže podpisovať iba riaditeľ daňového úradu, čo má vyplývať zo systematického výkladu ustanovenia § 5 ods. 6 zákona č. 479/2009 Z. z., podľa ktorého za daňový úrad koná pred súdom riaditeľ daňového úradu alebo ním poverený zamestnanec.

13. Žalobca napokon namietal nedostatočné zistenie skutkového stavu žalovaným pre riadne posúdenie veci. Poukázal na to, že existujú tri rozdielne skutkové zistenia/podozrenia vyplývajúce z údajov technickej expertízy:

- „- program PAS ovplyvňoval fungovanie registračných pokladníc a to takým spôsobom, že tieto nespĺňajú požiadavky podľa zákona o elektronických registračných pokladniciach,
- niektorý z databázových súborov vytvorený programom PAS, obsahuje/neobsahuje údaje o skutočných tržbách na prevádzkach žalobcu,
- zneužitím defektov vo fungovaní registračných pokladníc skutočne došlo/nedošlo ku zmene v evidencii tržieb oproti údajom vo fiškálnej pamäti a zároveň údaje o tom, aké boli skutočné tržby Žalobcu obsahuje niektorá z databáz programu PAS.“

V tej súvislosti namietal, že prípadný technický defekt registračnej pokladnice automaticky neznamená, že žalobca ho zneužil na skreslenie evidencie, a teda na zatajenie časti zdaniteľného príjmu. Pri oboch registračných pokladniciach sa pokúsil Colný úrad Bratislava o tlač „napodobeniny“ pokladničného dokladu. Pri registračnej pokladnici s daňovým kódom ERP č. končiace štvorčíslím 7005 Colný úrad Bratislava konštatoval, že „pokús o simuláciu takejto tlače nebol pri vykonávaní technickej expertízy úspešný.“ Preto správca dane do vyrubenia rozdielu dane nemal zahrnúť pre účely vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty údaje z databáz programu PAS zaznamenaných v ERP koncové štvorčíslie 7005. Vo vzťahu k ERP koncové štvorčíslie 7003 Colný úrad Bratislava nasimuloval vyhotovenie „napodobeniny“ pokladničného dokladu. Odpovede na žiadosť o technickú expertízu nezaznamenávajú to, či simuláciou vyhotovená „napodobenina“ pokladničného dokladu bola skutočne zaznamenávaná v databázach programu PAS. Išlo o rozhodujúce skutočnosti vo vzťahu k vlastnej daňovej povinnosti žalobcu. Zároveň žalobca namietal aj nedostatky v zisteniach žalovaného, pretože: „Pri fungovaní programu „PAS“ malo teda dochádzať k párovaniu týchto súborov (doklad s rovnakým číslom podľa databázového súboru h.dbf (mal ďalej obsahovať informácie o vystavených dokladoch) k dokladu s rovnakým číslom podľa databázového súboru a.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 interne mal 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,“ čo však zo žalobcom uvedenej tabuľky v správnej žalobe nevyplýva. Zároveň pri oboch ERP nebol riadne zdokumentovaný a preukázaný počet dokladov, na základe ktorých mal údajne prijať daňový subjekt platbu (- y) mimo kontrolného záznamu.

14. Žalovaný v písomnom vyjadrení zo dňa 04.04.2019 navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Vo vyjadrení zopakoval svoju argumentáciu z preskúmaného rozhodnutia a uviedol, že v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia sa dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými žalobnými bodmi, z jeho rozhodnutia jasne vyplýva, z akých skutočností správca dane, ako aj on vychádzal a akými právnymi

úvahami sa pri rozhodovaní riadil. Zdôraznil, že žalobné dôvody, ktoré žalobca uvádza správnej žalobe sú obsahovo zhodné s jeho odvolacími námietkami proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane.

15. V reakcii na jednotlivé žalobné body žalovaný uviedol, že pozmeňovaním (znižovaním) tržieb žalobca nielen nepriznal príjmy v daňovom priznaní dani z príjmu fyzickej osoby, ale nadväzne nepriznal a neodviedol daň z pridanej hodnoty súvisiacu s týmito tržbami. Znižovanie tržieb žalobcom bolo jednoznačne preukázané, ako to vyplýva z rozhodnutí colného úradu o prepadnutí ERP, pretože na preverovaných ERP boli preukázateľne vydávané pokladničné doklady, ktorých presné a 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. Správca dane síce (logicky) nemohol mať k dispozícii pokladničné doklady týkajúce sa pozmeňovaných údajov (pokladničné doklady sú vydávané konečným spotrebiteľom), ale disponoval údajmi z kontrolných záznamov, resp. denných uzávierok ERP na jednej strane a databázovým súborom z programu PAS na druhej strane, tieto porovnal a tak zistil rozdiel medzi vykázanou výškou prijatej tržby evidovanej v kontrolných záznamoch (resp. fiškálnej pamäte ERP) a výškou predajov uvedených v databázových súboroch z programu PAS. V súvislosti s pozmeňovaním výšky tržieb Daňový úrad Košice vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2013 právoplatným rozhodnutím č. 101636445/2017 zo dňa 26.07.2017, potvrdeným rozhodnutím žalovaného č. 102309421/2017 zo dňa 06.11.2017.

16. K žalobnej námietke týkajúcej sa zákonných náležitostí rozhodnutia žalovaného poukázal na vyhodnotenie tejto námietky vo svojom rozhodnutí. K žalobnej námietke týkajúcej sa CD nosičov a ich prepísania do listinnej podoby uviedol, že elektronické súbory uložené na CD nosičoch, ktoré colný úrad stiahol z PC zariadenia žalobcu, nie sú určené prioritne a v niektorých prípadoch vôbec pre tlač do listinnej podoby. Okrem textových, tabuľkových súborov a kontrolných záznamoch sú na pamäťových médiách CD súbory rôzneho databázového, grafického/obrázkového, resp. iného digitálneho formátu, či typu. Predmetné CD nosiče vo svojom plnom rozsahu a obsahu neboli a ani nie sú určené správcovi dane na spracovanie a tlač do listinnej podoby. Správca dane zo súborov uložených na tomto pamäťovom médiu CD pracoval so súbormi editovateľnými v programovom vybavení Excel, ktoré obsahuje podrobné číselné údaje o tržbách zaregistrovaných ako tržby prijaté do predmetných ERP tak, ako boli zistené expertnou skupinou colného úradu. K požiadavke žalobcu o vytlačenie obsahu predmetných CD nosičov žalovaný uviedol, že reálne je uskutočniteľná tlač do listinnej podoby celého obsahu CD nosiča ako pamäťového média v podobe súpisu úplného obsahu CD spočívajúci v tlači zoznamu a presného definovania elektronických súborov, teda pomenovanie v podobe: názov súboru a prípona súboru charakterizujúca digitálny formát daného súboru.

17. K žalobnej námietke týkajúcej sa nezákonnosti zabezpečenia primárneho prameňa dôkazu - registračných pokladníc a databázových súborov programu PAS a nedodržanie postupu podľa § 39 Daňového poriadku vo vzťahu k databázovým súborom žalovaný uviedol, že tieto žalobné dôvody považuje za nedôvodné, pretože konanie o zabezpečenie ERP je samostatným konaním podľa Daňového poriadku § 41 v nadväznosti na zákon č. 289/2008 Z. z. V prípade, že žalobca považoval postup Colného úradu Košice pri zabezpečení ERP za nesprávny, mal možnosť uplatniť voči tomuto postupu opravný prostriedok v zmysle Daňového poriadku - § 41 ods. 2 Daňového poriadku. Aj keď žalobca vytrvalo odmietal skutočnosť, že Colný úrad Košice postupoval v súlade s Daňovým poriadkom, keď zabezpečil počítač aj fiškálnu tlačiareň, pretože v zmysle § 2 písm. a) bod 2 zákona č. 289/2008 Z. z. elektronickou registračnou pokladnicou sa rozumie počítač s vlastným registračným programom a fiškálnou tlačiarňou, jeho postup bol správny a v súlade s platnými právnymi predpismi. Colný úrad Bratislava skúmal pokladničný program „PAS - predaj a sklady“ z dôvodu, že tento bol súčasťou ERP a ako jediný v ERP slúžil na evidenciu predaja tovaru alebo evidenciu predaja služieb a bol preto v pozícii vlastného registračného programu. Použitie údajov vytváraných v ERP (vlastným registračným programom) a v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku. K tvrdeniam žalobcu, ktorými opakovane napadá skutočnosť, že program PAS bol vlastným registračným programom, pričom poukazuje aj na ustanovenie autorského zákona, žalovaný zopakoval, že pre činnosť ERP boli dôležité dva základné programy, a to vlastný registračný program (v danom prípade PAS - predaj a sklady) a vstavaný registračný program nachádzajúci sa vo fiškálnej tlačiarňi. Štandardná činnosť ERP znamená, že vlastný registračný program pripraví údaje o evidovanej tržbe a tieto pošle na základe vopred definovaných príkazov a sekvencií do fiškálnej tlačiarne (do vstavaného registračného programu). Z expertíz je jednoznačné, že „PAS - predaj a sklady“ zasahoval do činnosti ERP ako celku tak, že riadil evidenciu

tržieb spôsobom, kedy vstavanému registračnému programu nachádzajúcemu sa vo fiškálnej tlačiarňi posielal údaje, ktoré nedefinoval ako pokladničné doklady (tržby), ale ako „nedaňové“ údaje, t. j. údaje, ktoré nie sú tržbou a takým spôsobom zasahoval do štandardnej a certifikovanej činnosti ERP ako celku. Je preto absurdné považovať súčasť ERP (počítač + PAS) za niečo čo netvorí ERP a čo nemohlo byť predmetom skúmania colného úradu, resp. predmetom zabezpečenia zo strany Colného úradu Košice.

18. Vo vzťahu k žalobnému dôvodu týkajúcemu sa nevykonania doplnenia dokazovania vypočítaním svedkov - zamestnancov žalobcu a zamestnancov Colného úradu Bratislava, ktorí vykonali odpovede, resp. technické analýzy registračných pokladníc a vykonanie znaleckého dokazovania, žalovaný poukázal na dôvody preskúmaného rozhodnutia. Tvrdil, že: „posudzovanie obsahu databáz KASA_PVH.DBF v ERP s koncovým číslom 005 a 003 je odborná otázka, a preto je priamo v § 17a ods. 2 zákona č. 289/2008 Z. z. upravené, že v prípade, ak existuje dôvodné podozrenie z pozmeňovania údajov v ERP, technickú expertízu ERP vykoná Colný úrad Bratislava. Za týmto účelom bolo na Colnom úrade Bratislava zriadené oddelenie certifikácie a forenznej analýzy, ktoré disponuje odborníkmi, ktorí sú oprávnení vykonávať technickú expertízu ERP (aj ERP žalobcu), aj za účelom zistenia, či je na pokladniciach možné generovať napodobeninu pokladničného dokladu, ktorý nie je evidovaný v kontrolnom zázname fiškálnej tlačiarne a obrat nie je započítaný v dennej uzávierke fiškálnej tlačiarne.“ Ďalej uviedol, že expertízou zistená skutočnosť, že pozmeňovanie údajov 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, ale o cielený zásah do fungovania ERP vykonaný za účelom pozmeňovania údajov o prijatých tržbách. Žalovaný sa odvolal aj na zistenia Colného úradu Bratislava, oddelenie certifikácie a forenznej analýzy: „pri obidvoch pokladniciach, na ktorých daňový subjekt evidoval tržby, došlo za preverované zdaňovacie obdobie ku kráteniu tržieb, ktoré predstavuje rozdiel medzi vykázanou výškou prijatých tržieb evidovaných v uvedených v databázových súboroch KASA_PVH.DBF z programu „PAS - predaj a sklady“ a výškou prijatých tržieb v kontrolných záznamoch (resp. fiškálnej pamäti).

Preukázané bolo aj skutkové zistenie o podobnosti medzi korektným pokladničným dokladom a „napodobeninou“, t. j. dokladom tlačeným prostredníctvom programu „PAS“ neuloženým vo fiškálnej pamäti ERP. Dôkazom toho je na str. 4 Odpovede na žiadosť o technickú expertízu ERP č. 1275424/2015 zo dňa 10.08.2015 a Odpovede na žiadosť o technickú expertízu ERP č. 1285265/2015 zo dňa 12.08.2015 na str. 6 - 8, uvedené porovnanie korektné tlačených pokladničných dokladov s napodobeninami pokladničných dokladov, kde bol zistený rozdiel jednak vo vizuálnom vyobrazení dokladu, ako aj v umiestnení ochranného znaku MF. Dokazovanie v danej veci nevykonali správca dane ani žalovaný, ale zákonom určený Colný úrad Bratislava a správca dane ani žalovaný nemali dôvod výsledky dokazovania (expertízy), vzhľadom na odbornosť problematiky, spochybňovať. Žalovaný rovnako nesúhlasí ani s tvrdením žalobcu, že konzultácia správcu dane s colným úradom nebola v súlade s právnymi predpismi, pretože z interných metodických konzultácií, či pracovných stretnutí pracovníkov jednotlivých organizačných zložiek Finančnej správy SR sa nevyhotovuje zápisnica o ústnom pojednávaní, pretože nie sú procesnými úkonmi v konkrétnej daňovej kontrole.

19. V súvislosti so žalobnou námietkou týkajúcou sa tvrdenia, že protokol z daňovej kontroly je nezákonný, pretože daňovú kontrolu vykonali osoby, ktoré na túto činnosť neboli platne poverené riaditeľom Daňového úradu, ako aj námietku týkajúcu sa podpisovania písomností vyhotovených na daňovom úrade žalovaný poukázal na obsah svojho rozhodnutia.

20. Žalovaný v závere písomného vyjadrenia zaujal stanovisko aj k tvrdeniu žalobcu, že právoplatné rozhodnutie, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby žalobcovi za rok 2013, je predmetom súdneho prieskumu. K tomuto žalovaný uviedol: „že žalobca sa na Krajskom súde v Košiciach domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí správcu dane o vyrubení rozdielu dane na dani z príjmov fyzických osôb za roky 2012 až 2015, ktoré sa týkajú identickej veci - pozmeňovania (znižovania) tržieb. Krajský súd v Košiciach rozsudkom sp. zn. 6S/12/2018 zo dňa 25.10.2018 už rozhodol vo veci vyrubenia rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015, a to tak, že žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol. Z uvedeného vyplýva, že Krajský súd v Košiciach nespochybnil závery správcu dane o pozmeňovaní (znižovaní) tržieb. Žalovaný opakovane poukazuje na skutočnosť, že žalobca 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.“

21. Súd v konaní podľa § 177 a nasl. SSP na nariadenom pojednávaní dňa 03.06.2021 po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a oboznámení sa s administratívnym spisom žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa dospel k záveru, že žaloba žalobcu dôvodná nie je.

22. Podľa § 3 ods.1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (Daňový poriadok), sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré sa na konkrétnu daňovú vec vzťahujú, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

23. Podľa ods. 3 citovaného ustanovenia, 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 ods. 6 citovaného ustanovenia, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane.

25. Podľa § 4 ods. 1 Daňového poriadku, správcom dane je daňový úrad, colný úrad a obec.

26. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, má daňový subjekt povinnosť preukazovať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, ako aj skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a tiež vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

27. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia, 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. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku).

28. Podľa § 26 ods. 2 Daňového poriadku, štátne kontrolné orgány sú povinné oznamovať správcovi dane výsledky kontrol, ak z týchto výsledkov vyplýva, že došlo alebo mohlo dôjsť k neplneniu daňovej povinnosti.

29. Podľa ods. 7 citovaného ustanovenia, každý, kto má písomnosti, listiny a iné veci, ktoré môžu byť dôkazom pri správe daní, je povinný na výzvu správcu dane písomnosti, listiny a iné veci vydať alebo zapožičať.

30. Podľa § 45 ods. 1 písm. c) a f) Daňového poriadku, má daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia a vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

31. Podľa ods. 2 písm. e) citovaného ustanovenia, má kontrolovaný daňový subjekt povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

32. 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.

33. Podľa ods. 3 citovaného ustanovenia, výrok obsahuje údaje podľa písm. c) (meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá

povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12 a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená.

34. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chyby uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

35. Podľa ods. 3 citovaného ustanovenia, odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán vykonáva dokazovanie, je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania.

36. Podľa § 69 ods. 1, 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak. Každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

37. Z obsahu žalovaným predloženého administratívneho spisu vyplýva, že Colný úrad Košice rozhodnutiami č. 1095691/1/215141/2015 zo dňa 25.05.2015 a č. 1095691/1/216993/2015 zo dňa 27.05.2015 (pol. 4. a 5. administratívneho spisu) podľa § 17a ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej a registračnej pokladnice v spojení s ustanovením § 41 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. zabezpečil žalobcovi elektronickej registračnej pokladnice s daňovým kódom posledné štvorčísle 7003, resp. 7005 a príslušenstvo tvoriace neoddeliteľný celok: PC HP Compaq príslušného výrobného čísla a sériového čísla z dôvodu, že existuje dôvodné podozrenie z pozmeňovania údajov v elektronickej registračnej pokladnici. Proti týmto rozhodnutiam žalovaný odvolanie nepodal. Rozhodnutiami č. 1331709/2015 a 1329776/2015 zo dňa 25.08.2015 Colný úrad Košice podľa § 17a ods. 5 zákona č. 589/2008 Z. z. v spojení s § 42 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. rozhodol o prepadaní zabezpečených elektronickej registračnej pokladnice spolu s príslušenstvom tvoriacim neoddeliteľný celok s elektronickej registračnej pokladnicou. Ani proti týmto rozhodnutiam žalobca odvolanie nepodal (pol. 8. a 9. administratívneho spisu).

38. Správny súd v prvom rade považuje za potrebné konštatovať, že predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného a správcu dane vo veci určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013. Z týchto dôvodov súd zaujíma stanovisko, že nie je oprávnený zaoberať sa žalobnými námietkami, ktoré sa týkajú nezákonnosti zabezpečenia elektronickej registračnej pokladnice žalobcu a databázových súborov programu PAS inštalovaného v počítači, ktorý tvoril neoddeliteľný celok elektronickej registračnej pokladnice. Konanie o zabezpečení elektronickej registračnej pokladnice je samostatným konaním podľa § 41 Daňového poriadku v spojení so zákonom č. 289/2008 Z. z. Ak žalobca považoval rozhodnutia o zabezpečení elektronickej registračnej pokladnice, ako aj rozhodnutia o ich prepadaní 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 poukazuje na skutočnosť, že predmetom súdneho prieskumu v tomto konaní boli rozhodnutia žalovaného a správcu dane určených rozdielu dane z pridanej hodnoty a ak je žalobca toho názoru, že zaistením a následným prepadaním elektronickej registračnej pokladnice (vrátane počítača) boli porušené jeho práva, má možnosť domáhať sa súdnej ochrany na všeobecnom súde.

39. K tvrdeniam žalobcu o nezákonnosti postupu pri zabezpečovaní elektronickej registračnej pokladnice správny súd poukazuje na bod 35 rozsudku Najvyššieho súdu SR ako kasačného súdu č. k. 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 ktorom kasačný súd uviedol:

„35. Pokiaľ ide o tvrdenie sťažovateľa ohľadom nesprávneho 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 zdaniteľných príjmov sťažovateľa a vyrubenie rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015.“

40. V zmysle už uvedeného, preto nebolo povinnosťou správcu dane a žalovaného v konaní skúmať, či došlo k pozmeňovaniu údajov elektronickej registračnej pokladnici (to bolo nesporne preukázané rozhodnutiami o zabezpečení a následnom prepadnutí elektronickej registračnej pokladnice), ale zistiť v akom rozsahu z dôvodu krátenia tržieb za zdaňovacie obdobie október 2013 došlo ku kráteniu dane z pridanej hodnoty.

41. Žalobca v konaní namietal nedostatočne zistený skutkový stav správcu 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 poukazuje na bod 32 už citovaného rozsudku Najvyššieho súdu SR 3Sžfk/44/2019 z 10.09.2019:

„32. Ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku iba demonštratívne vymenúva dôkazy, ktoré je možné použiť pre dokazovanie, pričom nezakazuje použitie aj iných dôkazov získaných v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ak aj kasačný súd považuje právoplatné rozhodnutia o prepadnutí ERP a predovšetkým výsledky technickej expertízy na dôkazy získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, o ktorých dôveryhodnosti 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. Správca dane ani nie je oprávnený vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, pretože ide o odbornú otázku vyžadujúcu si odborné posúdenie Colným úradom Bratislava, OCaFA, ktorý je ako jediný štátny orgán oprávnený vykonávať technické expertízy ERP. Na základe výsledkov technickej expertízy ERP vykonali zamestnanci správcu dane ich porovnanie s predloženým účtovníctvom sťažovateľa za dané zdaňovacie obdobie roku 2015 za účelom zistenia rozdielu základu dane, rozdielu dane alebo daňovej straty. Pre spracovanie získaných databáz s ERP a ich porovnanie s predloženým účtovníctvom sťažovateľa postačoval správcovi dane jednoduchý editor (MS Excel).“ 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, správny súd uvádza, 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.“

42. Ako nedôvodnú hodnotí 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 vyrubný. 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 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 dokazných materiálov tvoriacich každý samostatný daňový spis. S touto žalobnou námietkou sa už vysporiadal Najvyšší súd SR ako kasačný súd vo svojom rozsudku č. k. 3Sžfk/44/2019, keď uviedol:

„36. 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 prejednávanej veci, ale sa nachádza 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 sami o sebe vypovedaciu schopnosť, ale sú určené na analýzu v príslušnom softvéri expertíznych zložiek colnej správy, nemalo podľa názoru kasačného súdu 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 súbormi editovateľnými v programovom vybavení MS Excel, obsahujúcim podrobné číselné údaje o tržbách zaregistrovaných ako tržby prijatých 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 a 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.“

43. Žalobca namietal, že nepozmeňoval údaje v ERP, pretože mohlo ísť „o prípadný technický defekt registračnej pokladnice.“ Správny súd považuje za správnu formuláciu odpovede žalovaného na túto žalobnú námietku vo vyjadrení žalovaného zo dňa 04.04.2019: „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 zásah 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 certifikácia forenzej analýzy Colného úradu Bratislava vyplýva rozdiel v tržbách u pokladníc koncové číslo: 7003 a 7005 za mesiac október 2013, rozdiel (t. j. krátenie tržby) vo výške 13 767,39 eur, z toho DPH 20 % - 2 294,57 eur.

44. Ako nedôvodnú hodnotí správny súd aj žalobnú námietku týkajúcu sa podpisovania písomností správcom dane. 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 sťažovateľa zo dňa 20.10.2016 č. 104150035/2016 bolo v súlade s Daňovým poriadkom, ako aj uvedeným interným predpisom.

45. Správny súd poukazuje 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.

46. V závere rozhodnutia správny súd pre celkový obraz v tomto rozhodnutí riešenej problematiky - preskúmanie zákonnosti postupu, ako aj rozhodovania finančných správnych orgánov poukazuje na to, že u daňového subjektu 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), ako aj napr. 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. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019. Vo vzťahu k DPH tunajší súd rozhodol rozsudkom sp. zn. 8S/72/2018 zo dňa 23.01.2020 (zdaňovacie obdobie január 2014), ktorými rozhodnutiami žaloby žalobcu boli zamietnuté. Ďalej sa súd

oboznámil aj s obsahom rozsudkov tunajšieho súdu, ktorých predmetom bol súdny prieskum rozhodnutí administratívneho daňového orgánu o neuznaní nadmerného odpočtu DPH u žalobcu vo veciach vedených pod sp. zn. 6S/110/2018 (zdaňovacie obdobie 1. kvartál 2012), 7S/110/2018 (zdaňovacie obdobie marec 2013), 6S/111/2018 (zdaňovacie obdobie 2. kvartál 2012), 6S/112/2018 (zdaňovacie obdobie máj 2013), 7S/116/2018 (zdaňovacie obdobie september 2013), 6S/117/2018 (zdaňovacie obdobie 3. kvartál 2012), 8S/72/2018 (zdaňovacie obdobie marec 2014), 7S/119/2018 (zdaňovacie obdobie február 2015), 6S/122/2018 (zdaňovacie obdobie október 2014), 7S/122/2018 (zdaňovacie obdobie august 2014), 6S/123/2018 (zdaňovacie obdobie december 2014) a 7S/125/2018 (zdaňovacie obdobie november 2014), kde vo všetkých prípadoch v podstate z totožných dôvodov ako sú vyššie uvedené dôvody v tomto rozhodnutí boli žaloby žalobcu zamietnuté. S obsahom vyššie označených rozhodnutí Krajského súdu v Košiciach sa súd oboznámil v rámci prípravy na pojednávanie v tejto veci a poukazuje 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 preto na závery týchto rozsudkov odvoláva a týmto odôvodnením rozhodnutia na nich poukazuje v zmysle ustanovenia § 140 SSP.

47. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju podľa § 190 SSP zamietol. Neúspešnému žalobcovi súd nepriznal právo na náhradu trov konania voči žalovanému podľa § 167 SSP a neúspešnému žalovanému právo na náhradu trov konania nepatrí (§ 168 SSP). Žalovaný nepreukázal, že mu vzniklo právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v zmysle § 168 SSP.

48. Toto rozhodnutie prijal senát krajského súdu v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods.4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od jeho doručenia na Krajský súd v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť:

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh)(§ 445 ods.1 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods.1 SSP odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že:

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) Správneho súdneho poriadku sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods.2 SSP).

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Uvedená povinnosť neplatí, ak:

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods.1 písm.c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods.1, 2 SSP).