

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/50/2021
Identifikačné číslo spisu: 7018200816
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7018200816.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci sťažovateľa: Milan Dranga nar. 20.09.1980, podnikajúci pod obchodným menom: C. K. 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. 101189584/2018 zo dňa 19. júna 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/111/2018 zo dňa 20. augusta 2020 v spojení s opravným uznesením sp. zn. 6S/111/2018 zo dňa 11. mája 2021, takto

r o z h o d o l :

- 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“) rozhodnutím č. 100358961/2018 zo dňa 13. februára 2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 5.064,15 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2012.
2. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie prvostupňového rozhodnutia boli závery správcu dane, že sťažovateľ 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 kontrolované zdaňovacie obdobia I., II., III. a IV. štvrťrok 2012, o ktorej výsledku vyhotovil protokol č. 102047223/2017 zo dňa 27. septembra 2017 (ďalej aj „protokol“).

Sťažovateľ nepriznal dodanie tovaru a služby podľa zákona o DPH na predajnom mieste - 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 sťažovateľovi 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 sťažovateľa žalovaný rozhodnutím č. 101189584/2018 zo dňa 19. júna 2018 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

II.

Konanie pred správnym súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal sťažovateľ správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia), vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

5. Správny súd rozsudkom uvedeným v záhlaví tohto rozhodnutia (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 „S.s.p.“) zamietol a účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal.

6. Správny súd konštatoval, že predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného a správcu dane vo veci určenia rozdielu DPH, preto správny súd 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 ERP. 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.

7. Správny súd poukázal na bod 35 rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019, v zmysle ktorého 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 prepadaní ERP), ale zistiť v akom rozsahu z dôvodu krátenia tržieb došlo ku kráteniu DPH.

8. Ďalej správny súd poukázal na bod 32 rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019, v ktorom Najvyšší súd SR považoval právoplatné rozhodnutia o prepadaní ERP a výsledky technickej expertízy za dôkazy, o ktorých dôveryhodnosti nemal dôvod pochybovať. Najvyšší súd SR uviedol, že správca dane nie je oprávnený vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, pretože ide o odbornú otázku vyžadujúcu si odborné posúdenie Colným úradom, ktorý je ako jediný štátny orgán oprávnený vykonávať technické expertízy ERP.

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

10. Ohľadom námietky týkajúcej sa CD nosičov, ktoré podľa sťažovateľa nemohli byť súčasťou dôkazných materiálov, správny súd opätovne poukázal na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019, v ktorom Najvyšší súd SR uviedol, že „na jednej strane je potrebné prisvedčiť sťažovateľovi, že každý dôkaz použitý pri správe daní sa musí viazať na prameň dôkazu tvoriaci súčasť daňového spisu príslušnej daňovej veci. Taktiež je pravdou, že žaloba sa týkala dane z príjmu za zdaňovacie obdobie roku 2015, pričom CD nosič pri vyrubení rozdielu dane z príjmu za rok 2015 netvorí súčasť daňového spisu k prejednávanej veci, ale nachádza sa v daňovom spise týkajúcom sa vyrubenia rozdielu dane z príjmu za rok 2014. Správca dane mal predmetný CD nosič priložiť aj do tohto daňového spisu, avšak s ohľadom na skutočnosť, že elektronickej súboru stiahnuté colným úradom z počítačového zariadenia sťažovateľa a uložené na CD nosiči nemajú samy o sebe vypovedaciu schopnosť, ale sú určené na analýzu v príslušnom softvéri expertíznych zložiek colnej správy, nemalo toto pochybenie správnych orgánov za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. Navyše, sťažovateľ mal možnosť oboznámiť sa s týmto CD nosičom v rámci

daňovej kontroly za rok 2014. Krajský súd v tejto súvislosti správne poznamenal, že správca dane pri práci s CD nosičom pracoval iba so súbormi editovateľnými v programovom vybavení MS Excel, obsahujúcom podrobné číselné údaje o tržbách zaregistrovaných ako tržby prijaté do predmetných ERP tak, ako boli zistené expertíznou skupinou colného úradu. Tieto súbory sú určené na odborné spracovanie v príslušnom softvéri, ktorým disponujú expertízne zložky colnej správy a takýto softvér sa pri vykonávaní daňovej kontroly kontrolnou skupinou ani nepoužíva. Správca dane tieto súbory v každom protokole o daňovej kontrole presne definoval, vytlačil ich a predložil ich k nahliadnutiu sťažovateľovi na ústnom pojednávaní, čo vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100508008/2017 zo dňa 22.03.2017. Na uvedenom ústnom pojednávaní sťažovateľ uviedol, že nemá žiadne návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice a svojim podpisom vyjadril súhlas s jej obsahom.“

11. Správny súd považoval za správnu formuláciu žalovaného (uvedenú vo vyjadrení zo dňa 14. decembra 2018, že „expertízou zistená skutočnosť, že pozmeňované údaje v ERP (obchádzanie štandardných činností ERP) bolo realizované inštaláciou nadradeného programového vybavenia PAS - predaj a sklady, nezodpovedá formulácii, že išlo o „prípadný defekt vo fungovaní registračnej pokladnice“, ako to uvádza žalobca v podanej žalobe, ale o cielený zásah do fungovania ERP vykonaný za účelom pozmeňovania údajov o prijatých tržbách“. Skutočnosť, že colnému úradu pri vykonávaní technickej expertízy ERP sa z ERP koncové štvorčísle 7005 nepodarilo nasimulovať napodobeninu pokladničného dokladu, nesvedčí pre záver, že touto ERP neboli vydávané napodobeniny pokladničných dokladov, ktoré neboli zaznamenané v kontrolných záznamoch fiškálnej pokladne, resp. v denných uzávierkach.

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

III.

Konanie pred kasačným súdom

A. Kasačná sťažnosť

13. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) a písm. h) S.s.p. a navrhol napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

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

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

16. Záver o simulácii pokladničných bločkov označil sťažovateľ za nesprávny a uviedol, že pri fungovaní programu PAS malo dochádzať k párovaniu súborov (doklad s rovnakým číslom podľa databázového súboru h.dbf (mal ďalej obsahovať informácie o vystavených dokladoch) k dokladu s rovnakým číslom podľa databázového súboru a.dbf (mal obsahovať informácie o celkovej sume úhrady). Ak by bol záver o fungovaní programu PAS a jeho databázových súborov správny, potom vydaný počet dokladov (ktoré mal interne evidovať program PAS) musí byť rovnaký ako počet dokladov, za ktoré zaznamenal program PAS prijatie tržby. Preto údaj o počte dokladov by mal byť identický v databázovom súbore 2012 1h.dbf a databázovom súbore 2012 1a.dbf. Sťažovateľ uviedol, že prípadný skreslený príjem zo zdaniteľného plnenia sa vždy musel viazať na reálne vydaný pokladničný doklad (či platný alebo napodobeninu), ktorých počet mal byť rovnako zaznamenaný vo všetkých databázach programu „PAS“, ktoré boli podľa zistení Colného úradu Bratislava určené na zaznamenanie počtu skutočne vydaných pokladničných dokladov. Pri oboch elektronických registračných pokladniciach nebol riadne zdokumentovaný a preukázaný počet dokladov, na základe ktorých mal údajne prijať daňový subjekt platbu/platby mimo kontrolovaného záznamu.

17. Sťažovateľ namietal, že žiaden údaj získaný pri expertízach, nepreukazuje, že tovar bol skutočne zákazníkom dodaný.

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

19. Sťažovateľ taktiež namietal nevypočutie zamestnancov správcu dane a nevykonanie znaleckého dokazovania. Právny záver o nemožnosti vypočutia zamestnancov Colného úradu Bratislava označil za nesprávny. Uviedol, že osoby vykonávajúce expertízu, nie sú zaujaté vo vzťahu ku výsluchu ohľadom priebehu a výsledkov expertízy vo väčšej miere ako znalci, ktorých výsluch daňový poriadok pripúšťa. Osoby, ktorých výsluch navrhol daňový subjekt, vykonali expertíznu činnosť v súvislosti so zabezpečovaním a prepadnutím ERP podľa zákona č. 289/2008 Z. z. Nejednalo sa teda o osoby, ktoré by priamo vykonávali procesné úkony pri predmetnej daňovej kontrole/vyrubovacom konaní. Sťažovateľ mal za to, že nevykonanie výsluchu týchto osôb zhatilo možnosť konfrontovať zistenia uvedené v expertíze výsluchom týchto osôb daňovým subjektom.

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

B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti označil dôvody kasačnej sťažnosti za neopodstatnené a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú.

IV.

Právny názor kasačného súdu

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2,

§ 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.) a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru deklarovanému vo výroku tohto rozsudku.

23. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

24. V predmetnej veci bolo potrebné predosť, 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 na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 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 týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení splnenia podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí orgánov finančnej správy 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.

25. 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 (zdaňovacie obdobie november 2013), 1Sžfk/62/2020 zo dňa 26.10.2022 (zdaňovacie obdobie marec 2014), 1Sžfk/58/2021 zo dňa 25.05.2022 (zdaňovacie obdobie august 2014), a 8Sžfk/39/2021 zo dňa 20.12.2022 (zdaňovacie obdobie november 2014), 6Sžfk/11/2021 zo dňa 30.11.2022 (zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2012) a 5Sžfk/11/2021 zo dňa 20.12.2022 (zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2012).

26. Preto kasačný súd vo svojom odôvodnení rozhodnutia len poukazuje na tieto skoršie rozhodnutia, s ktorými sa plne stotožňuje a konštatuje, že argumentácia sťažovateľa v podanej kasačnej sťažnosti nie je spôsobilá vyvrátiť dôvody, na základe ktorých krajský súd správnu žalobu sťažovateľa zamietol.

V. Záver

27. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd neporušil zákon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) S.s.p. Kasačná sťažnosť teda nie je dôvodná a preto kasačný súd podľa § 461 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vovýrokovej časti tohto rozhodnutia.

28. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 S.s.p.), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

Poučenie :

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

