

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/71/2019
Identifikačné číslo spisu: 7017201042
Dátum vydania rozhodnutia: 25. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7017201042.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudkyň Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): Milan Dranga DRAOR, so sídlom Poničanova 16, 040 17 Košice, IČO: 43 810 233, právne zast. JUDr. Tomášom Čverčkom, advokátom, so sídlom Čajakova 5, 040 01 Košice proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102122902/2017 zo dňa 6. októbra 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/123/2017 zo dňa 25. apríla 2019, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 101207940/2017 zo dňa 5. júna 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), na základe vykonanej daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2012, z ktorej vyhotovil protokol č. 100496187/2017 zo dňa 20. marca 2017, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6.383,57 EUR. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, v zmysle ktorého mal za to, že rozhodnutie nemá zákonom predpísané náležitosti, bolo vydané na základe nezákonných a neprípustných dôkazov (Protokol z daňovej kontroly, Expertíza Colného úradu) a nebol dostatočne zistený skutkový stav.

2. Rozhodnutím č. 10212292/2017 zo dňa 6. októbra 2017 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. V napadnutom rozhodnutí žalovaný uviedol, že správca dane postupoval v súlade s daňovým poriadkom, keď vo výroku svojho rozhodnutia uviedol ustanovenie procesnoprávneho predpisu, podľa ktorého bola výška rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby vyrubená. Daňový poriadok nešpecifikuje, že vo výroku rozhodnutia musí byť uvedené ustanovenie hmotnoprávneho predpisu. Z uvedeného vyplýva, že výrok prvostupňového rozhodnutia je formulovaný presne, určito, stručne a úplne vyjadruje záver správcu dane o otázke, ktorá je predmetom rozhodnutia. Tvrdenie žalobcu že daňová kontrola, ako aj protokol sú nezákonné a protokol nemôže slúžiť ako dôkaz pre účely vyrubovacieho konania, pretože zamestnanci daňového úradu neboli vo veci kontroly poverení riaditeľom daňového úradu, a teda realizovali kontrolu bez platného poverenia, považoval žalovaný za neopodstatnené. Podpisovanie písomností správcu dane je upravené interným riadiacim aktom Finančného riaditeľstva SR č. 4/2016 platným od 1. augusta 2016 (podpisovým poriadkom finančnej správy) a Poverenie na výkon daňovej kontroly žalobcu č. 104147130/2016 zo dňa 20. októbra 2016 bolo podpísané v súlade s uvedeným interným predpisom.

3. Žalovaný považoval za neopodstatnenú námietku týkajúcu sa neoprávneného zabezpečenia počítača ako „príslušenstva“ elektronickej registračnej pokladne (ďalej len „ERP“), a to z dôvodu, že počítač v danom prípade neprestavoval príslušenstvo ERP, ale samotnú ERP, ktorú nie je možné používať na evidenciu tržieb ako samostatné elektronické zariadenie, bez pripojenia k počítaču. Konanie o zabezpečení ERP je samostatným konaním podľa daňového poriadku v nadväznosti na zákon č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 289/2008 Z. z.“) a v prípade že žalobca považoval postup Colného úradu Košice za nesprávny, mal možnosť uplatniť voči tomuto postupu opravný prostriedok. Colný úrad Bratislava, vykonal analýzu vlastného registračného programu za účelom zistenia, či na zabezpečených ERP nedošlo k pozmeneniu údajov. Za týmto účelom skúmal pokladničný program „PAS - predaj a sklady“ z dôvodu, že tento bol súčasťou ERP a ako jediný z ERP slúžil na evidenciu predaja tovaru, alebo evidenciu predaja služieb, a bol preto v pozícii vlastného registračného programu.

4. 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, ktoré boli správcovi dane zaslané vo forme odpovedí na žiadosť o technickú expertízu ERP, nepovažoval za potrebné a dôvodné žiadať o vypracovanie znaleckého posudku. Zaslané odpovede na žiadosť majú všetky obsahové náležitosti a obsahujú vyčíslenie rozdielu medzi vykázanou výškou prijatej tržby evidovanej v kontrolných záznamoch (resp. vo fiskálnej pamäti) a výškou predajov uvedených v databázových súboroch z programu „PAS - predaj a sklady“. Prílohou odpovedí je aj CD nosič obsahujúci kontrolné záznamy a databázy nájdené v ERP žalobcu exportované do súborov typu .xls. Pre spracovanie databáz získaných vykonanou expertízou z vlastných ERP žalobcu a ich porovnanie s predložených účtovníctvom žalobcu ku daňovej kontrole, konkrétne za jednotlivé zdaňovacie obdobia nebolo, a ani nie je potrebné žiadne znalecké skúmanie ani odborné stanoviská, pretože porovnanie bolo plne v kompetencii a odbornosti zamestnancov správcu dane.

5. K namietanému vypočutiu svedkov (osoby, ktorá expertízu vykonala) žalovaný uviedol, že svedok vypovedal o skutočnostiach, ktoré vnímal vlastnými zmyslami, a tak získava poznatky o veci priamym a bezprostredným pozorovaním skutočností. V prípade vypočutia zamestnancov správcu dane - pracovníkov oddelenia certifikácie a forenznej analýzy Colného úradu Bratislava ako svedkov, a kladením otázok zo strany žalobcu by došlo ku konfliktu záujmov a k zaujatosti zo strany zamestnancov správcu dane voči vlastnému profesijnému povereniu, na základe ktorého vykonali spomínanú technickú expertízu, výsledky ktorej podrobne vypracovali v písomnej analýze vo forme odpovedí na žiadosť o technickú expertízu ERP. Vzhľadom na výsledky technickej expertízy podľa žalovaného nie je možné považovať za rozhodujúci dôkaz navrhovaný výsluch zamestnancov. Z expertíz mal žalovaný za preukázané, že program „PAS - predaj a sklady“ zasahoval do činnosti ERP ako celku tak, že riadil evidenciu tržieb spôsobom, kedy vstavanému registračnému programu

nachádzajúcemu sa vo fiskálnej tlačiarňi posielal údaje, ktoré nedefinoval ako pokladničné doklady (tržby), ale ako „nedaňové“ údaje, t. j. také, ktoré nie sú tržbou, a takýmto spôsobom zasahoval do štandardnej a certifikovanej činnosti ERP ako celku.

6. Žalovaný konštatoval, že z obsahu spisu došiel k záveru, že postup správcu dane pri posúdení nepriznaných príjmov zodpovedal v zásade voľného hodnotenia dôkazov v ich vzájomnej súvislosti, a to predovšetkým z hľadiska zákonnosti, pravdivosti a preukaznosti. Posúdenie skutkového stavu vecí a prijaté závery týkajúce sa zvýšenia základu dane o sumu 107.821,77 eur boli vecne správne, a následne prijaté závery sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z. z., ako aj daňového poriadku.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom

7. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou žiadal, aby Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

8. Žalobca stručne popísal priebeh konania, ktoré predchádzalo začatiu daňovej kontroly, kde poukázal na postup Colného úradu Košice, ktorý rozhodnutiami č. 1095691/1/215141/2015 zo dňa 25. mája 2015 a č. 1095691/1/216993/2015 zo dňa 27. mája 2015 zabezpečil žalobcovi fiškálne tlačiarne a počítače, rozhodol o prepadaní registračných pokladníc, uložil žalobcovi sankciu podľa § 16c zákona č. 289/2008 Z. z. a následne požiadal Colný úrad Bratislava o technickú expertízu registračných pokladníc.

9. Postup správcu dane a žalovaného považoval žalobca za nezákonný, keďže (I) nepostupoval v dokazovaní v úzkej súčinnosti so žalobcom (§ 3 ods. 2 daňového poriadku) a nezabezpečil mu realizáciu jeho práv podľa ustanovení § 25 a § 25a daňového poriadku a (II) neobjasnil skutkový stav vecí na úrovni podľa ustanovenia § 24 ods. 2 daňového poriadku, teda nekonal tak, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

10. Žalobca uviedol, že opakovane navrhol doplnenie dokazovania vo vyrubovacom aj odvolacom konaní o výsluch zamestnancov žalobcu, vykonanie znaleckého dokazovania ohľadom technických parametrov softvéru registračných pokladníc a výsluch zamestnancov Colného úradu Bratislava, ktorí vypracovali odpovede, resp. technické analýzy registračných pokladníc. Žalovaný navrhované dôkazy nevykonal a svoje skutkové zistenia založil výhradne na skutočnostiach uvedených v odpovediach a CD nosičoch (ktoré boli prílohami týchto odpovedí). Žalovaný tak vytvoril dôkaznú situáciu, v ktorej je dokazovanie založené len na jedinom dôkaze, ktorý nie je možné nijako spochybníť v nadväznosti na iné dôkazy vo veci, keďže (I) do vyrubovacieho konania nebol zabezpečený originálny prameň dôkazu - samotné registračné pokladnice, a to napriek tomu, že prepadli v prospech štátu, (II) žalobca sám nemohol realizovať znalecký posudok ohľadom príslušných registračných pokladníc, ktorým by došlo k overeniu odborných záverov uvedených v odpovediach, (III) technická expertíza nebola znaleckým posudkom, a bola vykonaná ešte pred daňovou kontrolou a (IV) žalovaný nezabezpečil žalobcovi možnosť, aby v čase vypracovania expertízy mohol klásť otázky osobám, ktoré expertízu vypracovali, hoci na to v zmysle ustanovení § 25 a § 25a daňového poriadku mal právo.

11. Žalobca sa nestotožnil s tvrdením žalovaného, že výsledky technickej expertízy, ani navrhovaný výsluch zamestnancov nie je jediným a rozhodujúcim dôkazom. V počítačoch zabezpečených s registračnými pokladnicami bol zistený softvér „PAS - programy a sklady“. Tento softvér mal umožňovať tlač pokladničných blokov podobných ako originál pokladničného bloku bez toho, aby došlo k uloženiu tejto skutočnosti do fiskálnej pamäte registračnej pokladnice. Zároveň mali byť zistené viaceré databázové súbory vytvárané programom PAS, ktoré mali obsahovať prehľad tržieb

žalobcu rozdielny oproti údajom z fiskálnej pamäte registračnej pokladnice. Žalobca mal za to, že prípadný technický defekt registračnej pokladnice automaticky neznamená, že bol žalobcom zneužitý na skreslenie evidencie, a teda na zatajenie časti zdaniteľného príjmu. Z uvedených dôvodov žalobca navrhol súdu výsluch žalobcu a tiež výsluch zamestnancov Colného úradu Bratislava, ktorí expertízu vypracovali, a výsluch zamestnancov žalobcu.

12. Žalobca ďalej uviedol, že nie je pravdou to, že správca dane porovnal údaje z databáz s účtovníctvom, keďže kritériá, metódy a zdôvodnenie takéhoto porovnania neobsahujú odôvodnenie rozhodnutia žalovaného vyrubovacieho rozhodnutia, ani protokol. Zároveň nie je zrejmé, ako údaje z účtovníctva mali napomôcť správne určiť, ktoré databázy programu „PAS“ obsahujú „skutočné“ údaje o obratoch žalobcu. Samotné databázy programu „PAS“ sa medzi sebou rozchádzajú, a to, ako pri jednotlivých registračných pokladniciach, tak aj navzájom. Odpovede na žiadosť boli iba odvodenými dôkazmi a všeobecne platí, že dokazovanie nepriamymi a odvodenými dôkazmi je ťažšie a zložitejšie ako dokazovanie priamymi a pôvodnými dôkazmi. Taktiež nemali charakter znaleckého posudku (Colný úrad Bratislava nie je znaleckou organizáciou). Vo veci došlo teda iba k zisteniam na pravdepodobnej úrovni, pričom takéto skutkové zistenie bolo ustálené na základe jediného odvodeného dôkazu. Nebolo jednoznačne preukázané, že program „PAS“ umožňoval tlač pokladničných dokladov zameniteľných s pokladničným dokladom v zmysle § 8 zákona č. 289/2008 Z. z.. Skutkové zistenie o podobnosti medzi pokladničným dokladom a „napodobeninou“, t. j. dokladom tlačeným prostredníctvom programu „PAS“, neuloženým vo fiskálnej pamäti registračnej pokladnice nebolo preukázané, pričom sa jedná o zásadné skutkové zistenie, keďže bez toho, aby uvedený program umožňoval tlač napodobeniny pokladničných dokladov neuložených vo fiskálnej pamäti nie je možné, aby mohol byť potenciálne zneužitý na zastieranie zdaniteľných príjmov. Dôkazné bremeno ohľadne uvedených skutočností bolo na správcovi dane, resp. žalovanom, ktoré ale neuniesol.

13. Žalobca považuje za nezákonné zabezpečenie registračných pokladníc a databázových súborov programu „PAS“ z dôvodu formálnych väd výroku rozhodnutia o zabezpečení a nedodržania postupu podľa § 39 daňového poriadku. Zákonné vymedzenie elektronickej registračnej pokladnice vymedzuje počítač ako samostatnú vec, ktorá so samostatnou fiskálnou tlačiarňou vytvára elektronickejšiu registračnú pokladnicu. Počítače boli v oboch rozhodnutiach označené ako príslušenstvo tvoriace neoddeliteľný celok, čo považuje žalobca za nesprávne. Enunciát rozhodnutia o zabezpečení registračnej pokladnice mal pozostávať z dvoch samostatných výrokov, v ktorých mali byť počítače vymedzené ako samostatné veci. K záverom o tržbách dospel Colný úrad Bratislava nie na základe expertízy fungovania registračných pokladníc, ale analýzou databáz programu „PAS“. Tieto databázy neboli a netvorili zápisy v prevádzkovej pamäti, ani vo fiskálnej pamäti fiskálnej tlačiarne. V prípade týchto databáz sa jednalo o samostatné súbory uložené v pamäti počítačov. Na získanie informácií na technických nosičoch dát sa použije osobitný postup podľa § 38 ods. 2 daňového poriadku, podľa ktorého zamestnanec správca dane mal právo urobiť si, alebo vyžiadať si výpis, alebo kópiu z účtovných záznamov, iných záznamov, alebo informácií, a to aj na technických nosičoch dát na náklady daňového subjektu. Žalobca nesúhlasil so záverom, že samotný program „PAS“ bol vlastný registračný program. Takéto označenie sa v samotných expertízach, ani odpovediach nepoužíva. Skutočnosť, že tento program bol samostatným registračným programom, nebola preukázaná, a preto aj vo vzťahu k tomuto programu mal Colný úrad Košice uplatniť postup podľa § 39 daňového poriadku. Žalobca navrhol ako dôkaz výsluch spoločnosti BASS s.r.o. so sídlom vo Svite, Jilemnického 21, ako servisnej organizácie registračných pokladníc a vykonanie znaleckého dokazovania.

14. Žalobca ďalej poukázal na to, že „odpovede“ a CD nosiče ako odvodené dôkazy z registračných pokladníc/počítačov neboli získané počas daňovej kontroly. Išlo o podklady, ktoré si obstaral Colný úrad Košice pre účely konania podľa ustanovenia § 17a zákona č. 289/2008 Z. z., ktoré vykonal Colný úrad Bratislava v postavení štátneho orgánu a nie ako znalecká organizácia. Žalobca preto poukázal na nezákonnosť týchto dôkazov z dôvodu nedostatočného formálneho zachytenia úkonu, ktorým boli získané, a z dôvodu prekročenia právomoci pri vykonávaní expertízy (postup nebol zachytený v zázname/zápisnici, odpovede nie sú podpísané). Táto vada spôsobila, že žalobca v daňovom konaní

nemohol vypočítať zamestnancov, ktorí vykonali expertízu. Ak žalovaný považoval tento dôkaz za znalecký posudok, mal žalobcovi umožniť, aby pôvodcovi expertízy kládol otázky (per analogiam § 25s ods. 2 daňového poriadku).

15. Žalobca namietal, že Colný úrad Bratislava nemal právomoc vstupovať do databáz „programu PAS“ a vyhotovovať z neho kópie, a to s heslom, ktoré získal bez vedomia žalobcu. Dôvodom pre zabezpečenie registračnej pokladnice a vykonanie expertízy je len preukázanie toho, či táto spĺňa požiadavky podľa zákona č. 289/2008 Z. z. Colný úrad Bratislava zároveň nebol oprávnený realizovať činnosti správy daní, ktoré boli de facto miestnym zisťovaním, keďže pri expertízach išlo o vyťažovanie informácií o daňových povinnostiach žalobcu z počítačov.

16. Žalobca tiež poukázal na vady vykonania dôkazov v daňovom konaní, a to, že správca dane nevykonával dôkazy spôsobom, ktorý vyžaduje daňový poriadok, že nezákonne „konzultoval“ svoj postup počas daňovej kontroly, že daňovú kontrolu vykonali osoby, ktoré na túto činnosť neboli priamo poverené, a poukázal na nedostatky výroky rozhodnutia. K nedostatkom vykonávania dôkazov uviedol, že správca dane nekonal v úzkej súčinnosti so žalobcom, čím porušil ustanovenie § 3 ods. 2 daňového poriadku, v priebehu daňovej kontroly správca dane konzultoval skutočnosť zistenú pri technickej expertíze s pracovníkmi Colného úradu Košice na pracovnom stretnutí dňa 25. januára 2017, o čom nebola spísaná žiadna zápisnica a daňovú kontrolu vykonali zamestnanci daňového úradu, ktorí nemali poverenie podpísané riaditeľom daňového úradu. Žalobca tiež napadol výrok rozhodnutia daňového úradu, v ktorom je uvedený iba odkaz na ustanovenie § 68 ods. 5 daňového poriadku, ale vo výroku nie je uvedené konkrétne ustanovenie hmotno-právneho predpisu, na základe ktorého bol rozdiel dane vyrubený. Žalobca má za to, že výrok rozhodnutia o vyrubení dane by mal obsahovať konkrétne ustanovenie zákona, z ktorého pre daňovníka vyplýva vyrubenie rozdielu vlastnej daňovej povinnosti. Žalobca záverom poukázal na ustálenú judikatúru súdov Českej republiky, a to na rozsudok Krajského súdu v Ostrave z 26. júna 2003 č. j. 22Ca/421/2002-35 (uverejnený v Sbírcе Nejvyššího správního soudu České republiky č.: 1/2003, ročník: I. ako rozhodnutie č. 39/2003).

17. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zopakoval skutkovú a právnu argumentáciu z napadnutého rozhodnutia a navrhol, aby správny súd žalobu na nariadenom pojednávaní v celom rozsahu zamietol. K jednotlivým bodom žaloby uviedol, že podkladom na vykonanie daňovej kontroly boli okrem účtovných dokladov, povinných záznamov a evidencií, ktorými sú pásky denných uzávierok ERP, aj zápisnice Colného úradu Košice o miestnych zisťovaniach, zameraných na kontrolu dodržiavania zákona č. 289/2008 Z. z., na základe ktorých existovalo dôvodné podozrenie z pozmeňovania údajov v ERP. Podľa zistení Colného úradu Bratislava, oddelenie certifikácie a forenznej analýzy v oboch pokladniciach, ktorými žalobca evidoval tržby, došlo ku kráteniu v sume 104.317,58 EUR (bez DPH). Okrem toho žalobca v peňažnom denníku zaúčtoval nižšie tržby oproti údajom z denných uzávierok o sumu 3.504,19 EUR. Preto správca dane zvýšil príjmy daňového subjektu o sumu rozdielu zistených nepriznaných tržieb v celkovej výške 107.821,77 EUR (104.317,58+3.504,19).

18. K žalobným dôvodom žalovaný uviedol, že vypočítanie pracovníkov oddelenia certifikácie a forenznej analýzy Colného úradu Bratislava, ktorí vykonali technickú expertízu a v písomnej analýze vo forme odpovedí na žiadosť o technickú expertízu ERP podrobne uviedli všetky zistené skutočnosti o pozmeňovaní údajov v ERP, alebo v kontrolnom zázname, nie je potrebné a dôvodné, pretože ďalšie preverovanie jednoznačne zistenej veci, o ktorej bol vyhotovený hodnoverný písomný dokument, by bolo duplicitné, a neopodstatnené. Okrem toho skutočnosti o pozmeňovaní údajov v ERP alebo v kontrolnom zázname boli potvrdené vydaním právoplatného rozhodnutia o zabezpečení ERP a o prepadaní ERP. Žalobca sa síce nestotožňuje ani s názorom žalovaného, ktorý vzhľadom na výsledky technickej expertízy nepovažoval za rozhodujúci dôkaz, ani žalobcom navrhovaný výsluch zamestnancov žalobcu, ale v žalobe neuvádza, akými dôkazmi (vzhľadom na vysoko odbornú problematiku) mohli navrhovaní zamestnanci žalobcu preukázať, či existoval kauzálny vzťah medzi

„defektom registračnej pokladnice“ a zatajovaním zdaniteľných príjmov. Žalovaný nepovažoval vypočutie zamestnancov žalobcu za relevantný dôkaz pre posúdenie a preukázanie skutkových okolností prípadu.

19. Žalovaný nepovažoval tvrdenie, eventuálne námietku žalobcu, že správca dane neporovnal údaje z databáz s účtovníctvom za pravdivé, keďže správca dane v napadnutom rozhodnutí uviedol, že porovnal tržby z predaja tovaru evidované na páskach denných uzávierok v ERP s DKP č. 6981072168207003 (Grill House) a č. 6981072168207004 (Dom hračiek) a č. 6981072168207005 (Čertov dvor) s tržbami z predaja tovaru zaúčtovanými v peňažnom denníku daňového subjektu (žalobcu). Správca dane týmto porovnaním zistil rozdiel v tržbách prijatých ERP s DKP s koncovým číslom 005 (Čertov dvor) v sume 3.504,19 eur bez DPH. Žalobca o túto sumu zaúčtoval v peňažnom denníku nižšie tržby oproti tržbám evidovaným v denných uzávierkach, a to za mesiac august 2012 a september 2012. Správca dane overil uvedený rozdiel v tržbách aj porovnaním kumulovaných obrátov uvedených na páskach denných uzávierok zo dňa 1. augusta 2012, č. dennej uzávierky 213 zo dňa 31. augusta 2012, č. dennej uzávierky 243, zo dňa 1. septembra 2012, č. pásky dennej uzávierky 244 zo dňa 30. septembra 2016, č. pásky dennej uzávierky 273. O zistenú sumu vo výške 3.504,19 eur zvýšil príjmy žalobcu za rok 2012.

20. Podľa zistení Colného úradu Bratislava, oddelenie certifikácie a forenznej analýzy za obdobie roku 2012 došlo ku kráteniu tržieb v celkovej sume 125.181,10 EUR (bez DPH 104.317,58 EUR) a uvedená suma predstavuje vyčíslenie rozdielu medzi vykázanou výškou prijatej tržby evidovanej v kontrolných záznamoch (resp. fiskálnej pamäti) a výškou predajov uvedených v databázových súboroch s programom „PAS - predaj a sklady“ pri ERP s DKP č. 6981072168207005. Pri ERP s DKP č. 6981072168207003 nebol v roku 2012 zistený rozdiel v prijatých tržbách. Vzhľadom na skutočnosť, že žalobca zaúčtoval aj v peňažnom denníku nižšie tržby (bez DPH) evidované na ERP s koncovým číslom 005, zvýšil príjmy žalobcu o sumu rozdielu zistených nepriznaných tržieb (104.317,58 + 3.504,19) v celkovej výške 107.821,77 EUR.

21. Podľa žalovaného bolo preukázané aj skutkové zistenie o podobnosti medzi pokladničným dokladom a „napodobeninou“, t. j. dokladom tlačeným prostredníctvom programu „PAS“ neuloženým vo fiskálnej pamäti ERP. Dôkazom toho je porovnanie korektne tlačených pokladničných dokladov s napodobeninami pokladničných dokladov, kde bol zistený rozdiel jednak vo vizuálnom vyobrazení dokladu, ako aj v umiestnení ochranného znaku MF (odpoveď na žiadosť o technickú expertízu ERP č. 1075424/2015 z 10. augusta 2015). V uvedenej technickej expertíze sa okrem iného uvádza: „pozmeňovanie údajov v kontrolnom zázname (obchádzanie štandardnej činnosti ERP) bolo realizované inštaláciou nadradeného programového vybavenia „PAS - predaj a sklady“, čomu nasvedčuje skutočnosť, že všetky doklady, ktoré boli identifikované mimo kontrolného záznamu, majú v spodnej časti znak toho, odkiaľ bol odoslaný príkaz na tlač takéhoto dokladu do ERP - v spodnej časti dokladu sa nachádza verzia nadradeného „PAS - predaj a sklady“, resp. interné číslo dokladu a označenie obsluhy - používateľského konta, ktoré doklad vytlačilo. Na pokladničných dokladoch, ktoré sú tlačené mimo programového vybavenia, sa táto informácia nenachádza. V spodnej časti dokladu je uvedený len spôsob úhrady - napr. „hotovosť“. Pozmeňovanie údajov bolo teda spôsobené inštaláciou externého softvéru - „PAS - predaj a sklady“.

22. Žalovaný k námietke žalobcu ohľadom zabezpečenia primárneho dôkazu uviedol, že táto námietka je nedôvodná, lebo konanie o zabezpečení ERP je samostatným konaním podľa Daňového poriadku v nadväznosti na zákon č. 289/2008 Z. z. a v prípade, že žalobca považoval postup colného úradu pri zabezpečení ERP za nesprávny, mal možnosť využiť voči tomuto postupu opravný prostriedok. Colný úrad Bratislava skúmal pokladničný program „PAS“ z dôvodu, že tento bol súčasťou ERP a ako jediný slúžil na evidenciu predaja tovaru alebo služieb, a preto bol v pozícii vlastného registračného programu. Pre činnosť ERP žalobcu boli dôležité dva základné programy, a to vlastný registračný program (PAS -predaj a sklady) a vstavaný registračný program (vo fiskálnej tlačiarne). Štandardná činnosť ERP znamená, že vlastný registračný program pripraví údaje o evidovanej tržbe, a tieto pošle na základe vopred definovaných príkazov a sekvencií do fiskálnej tlačiarne. Z expertíz je jednoznačné, že „PAS - predaj a sklady“ zasahoval do činnosti ERP ako celku tak, že riadil evidenciu tržieb

spôsobom, kedy vstavenému registračnému programu posielal údaje, ktoré nedefinoval ako pokladničné doklady (tržby), ale ako nedaňové údaje. Je preto absurdné považovať súčasť ERP (počítač+PAS) za niečo, čo netvorí ERP a čo nemohlo byť predmetom skúmania Colného úradu Bratislava. Skutočnosť, že ERP žalobcu boli zabezpečené zákonným spôsobom, preukazujú právoplatné rozhodnutia o zabezpečení ERP.

23. Žalovaný ďalej konštatoval, že správca dane pri daňovej kontrole bežne čerpá z konaní iných štátnych orgánov alebo inštitúcií, ktoré nemajú súvis so správou daní, avšak výsledky týchto konaní majú vplyv na vyčíslenie správneho základu dane. Správca dane preto pri takýchto rozhodnutiach nevypracováva znalecký posudok, pretože tak rozhodol iný príslušný štátny orgán. Uvedený postup je v súlade s § 24 daňového poriadku. Žalovaný považoval formu zachytenia výsledkov expertízy Colného úradu Bratislava za dostatočnú a nevidel dôvod na to, aby bola o tom spísaná zápisnica/záznam. Vyčíslenie údajov o tržbách, ktoré vyplývalo z predmetnej expertízy, potvrdzovalo, že v kontrolných záznamoch neboli evidované všetky tržby, ktoré žalobca prijal.

24. Žalovaný zdôraznil, že vykonaním technickej expertízy a vydaním právoplatného rozhodnutia o zabezpečení a prepadnutí veci došlo k dostatočnému potvrdeniu dôvodného podozrenia z pozmeňovania údajov v ERP, alebo v kontrolnom zázname, a preto nebolo nutné pre potvrdenie tohto zistenia vykonať znalecké skúmanie. Pozmenenie údajov v ERP alebo v kontrolnom zázname nie je predmetom daňovej kontroly. Vzhľadom na to, že o prepadnutí ERP (na základe vykonanej technickej expertízy, ktorá potvrdila pozmenenie údajov z ERP alebo v kontrolnom zázname), už bolo právoplatne rozhodnuté, je opätovné posudzovanie či došlo, alebo nedošlo k zásahom do ERP pre účely daňovej kontroly bezpredmetné. Námiетка žalobcu týkajúca sa CD nosiča, na ktorom sú zaznamenané denné tržby za rok 2012, je nedôvodná, pretože údaje z CD nosičov boli prepísané (vytlačené) do listinnej podoby, a sú súčasťou žurnalizovaného spisu a žalobcovi boli predložené k nahliadnutiu na ústnom pojednávaní dňa 22. marca 2017. K namietanej nezákonnej konzultácii s colným úradom a nedostatkom vo výroku rozhodnutia a podpísaniu poverenia na vykonanie daňovej kontroly, sa žalovaný tiež vyjadril žalobou napadnutom rozhodnutí, a na týchto dôvodoch žalovaný trvá.

25. Žalobca v podanej replike zotrval na svojich žalobných bodoch a namietal predovšetkým správnosť vykonanej expertízy. Konštatoval, že žalobca nenavrhol vypočítanie zamestnancov k žiadnym odborným otázkam týkajúcim sa expertízy, ale navrhol ich vypočítať na skutočnosť, či dochádzalo k skutočnému vyhotovovaniu „napodobenín“ pokladničných dokladov, a či na základe týchto napodobenín skutočne zamestnanci žalobcu prijímali platbu od zákazníkov. Ich výsluch mal byť zameraný na to, kto užívateľské konto používal, a či pomocou neho sa prihlasovali do systému „PAS“ aj zamestnanci žalobcu. Žalobca naďalej trval na tom, že program PAS netvoril neoddeliteľnú funkčnú súčasť ERP a poukázal na vyjadrenie Ministerstva financií SR zo dňa 20. decembra 2017.

III.

Rozhodnutie správneho súdu

26. Správny súd rozsudkom č. k. 6S/123/2017-130 zo dňa 25. apríla 2019 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobu zamietol.

27. Správny súd v súlade s § 140 SSP poukázal na body 47 - 56 rozhodnutia sp. zn. 6S/12/2018-76 zo dňa 25. októbra 2018 v právnej veci týkajúcej sa rovnakého žalobcu v totožnej veci, ktorej predmetom konania bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného a správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015.

IV.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

28. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Sťažovateľ odôvodnil svoju kasačnú sťažnosť s poukazom na rozhodnutie správneho súdu sp. zn. 6S/12/2018-76 zo dňa 25. októbra 2018, na ktoré správny súd vo svojom rozhodnutí podľa § 140 SSP odkázal.

29. Sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie veci, pričom uviedol, že Colný úrad Bratislava, vykonával expertízu za účelom overenia fungovania ERP a podmienok ich prepadnutia podľa zákona č. 289/2008 Z. z. Nepodanie opravného prostriedku teda nemohlo potvrdzovať správnosť skutkových záverov ohľadom výšky príjmu údajne evidovaného v databázach programu „PAS - predaj a sklady“, keďže expertíza bola vykonaná v konaní, ktorého predmetom nebolo dokazovanie vlastných daňových povinností daňového subjektu. Nekonanie daňového subjektu nepotvrďuje závery predložených expertíz ohľadom výšky zdaniteľného príjmu evidovaného v programe „PAS - predaj a služby“. Právoplatnosť rozhodnutí o prepadnutí ERP preukazuje iba to, že došlo k ich prepadnutiu.

30. Vlastná daňová povinnosť bola sťažovateľovi definitívne určená na základe skutkových záverov Colného úradu Bratislava a túto žalovaný iba formálne premietol do svojich kontrolných zistení. Závery stanovujúce predpoklady ohľadom zistení skutočností o odhade príjmu išli nad rámec účelu zaistenia a prepadnutia ERP. Colnému úradu Bratislava nič nebránilo signalizovať správcovi dane potrebu začatia daňovej kontroly pred tým, ako vyťažil z databáz programu „PAS - predaj a sklady“ údaje, ktoré mali byť predmetom daňovej kontroly. Zároveň správcovi dane nič nebránilo, aby o takúto expertízu požiadal počas daňovej kontroly, pričom by bolo umožnené daňovému subjektu na uvedený dôkazný prostriedok priamo reagovať. Z uvedeného dôvodu zotrval na stanovisku, že sa žalovaný zbavil akejkol'vek zodpovednosti za výsledok dokazovania, pričom toto prebehlo iba formálne - kde výsledok už bol vopred daný bez toho, aby mohol daňový subjekt akokoľvek zasiahnuť do procesu dokazovania.

31. K právnenému záveru správneho súdu uvedenému v bode 53 rozsudku sťažovateľ uviedol, že zo zásady písomnosti vyplýva, že každý úkon vykonaný autoritatívnym spôsobom voči osobám zúčastneným pri správe daní má mať písomnú formu predpísanú v § 19 daňového poriadku. Uvedené vytvára podmienky pre overenie podmienok zákonnosti správy daní. Podotkol, že expertíza sa vykonávala na pamäťových nosičoch mocensky odňatých daňovému subjektu. Zároveň je neprípustné, aby sa na dokumente zachytávajúcom výsledky expertízy nenachádzal podpis osoby, ktorá ju vykonala. Sťažovateľ opakovane namietal, že mu nebolo umožnené akokoľvek verifikovať skutkové závery odborného charakteru, ktoré tvorili výsledok expertízy.

32. Sťažovateľ má za to, že právny záver uvedený v bode 54 rozsudku by mal správne znieť takto: vzhľadom na požiadavku vyjadrenú v § 24 ods. 2 daňového poriadku o čo najúplnejšom zistení skutkového stavu je potrebné vykonať znalecké dokazovanie v daňovej veci predovšetkým vtedy, keď určenie daňovej povinnosti závisí výhradne od vyhodnotenia odbornej otázky, pričom daňový subjekt nemá inú možnosť ako verifikovať odborné závery uvedené v expertíze predloženej ako dôkaz do daňového konania.

33. Sťažovateľ tiež nesúhlasil s konštatovaním správneho súdu uvedeným v bode 49 rozsudku a uviedol, že podľa jeho názoru osoby vykonávajúce expertízu nie sú zaujaté vo vzťahu k výsluchu ohľadom priebehu a výsledkom expertízy vo väčšej miere než znalci, ktorých výsluch daňový poriadok v § 25a pripúšťa. Prípadná zaujatosť osoby apriórne nevylučuje relevantnosť tohto dôkazu, a teda ako dôkaz má byť výsluch takýchto osôb vykonaný a až následne v štádiu hodnotenia dôkazov má byť predmetná skutočnosť zohľadnená. Osoby, ktorých výsluch navrhol sťažovateľ, vykonali expertíznu činnosť v súvislosti so zabezpečením a prepadnutím ERP podľa zákona č. 289/2008 Z. z. Nešlo teda o osoby, ktoré by priamo vykonávali procesné úkony pri daňovej kontrole/vo vyrubovacom konaní, a teda nie sú vylúčené z pozície svedka.

34. K právnenému záveru správneho súdu uvedenému v bode 56 rozsudku sťažovateľ uviedol, že každý dôkaz použitý pri správe daní sa musí viazať na prameň dôkazu tvoriaci súčasť daňového spisu príslušnej daňovej veci. Dôkazy použité pri vyrubení rozdielu dane v tejto veci boli údaje nachádzajúce sa na CD nosiči, ktorý tvoril súčasť daňového spisu týkajúceho sa daňovej veci - daň z príjmu za rok 2014. Takzvané údaje z Excel tabuľky už predstavujú informáciu extrahovanú z CD nosiča ako prameňa tohto dôkazu, ktorý sám je odvodeným dôkazom získaným expertízou ERP. Podľa sťažovateľa je dôvodná námietka ohľadom neúplnosti daňového spisu, nakoľko v daňovom spise sa nenachádza ani CD nosič, ani kompletná listinná podoba obsahu CD nosiča (zároveň neboli do daňového spisu zaradené údaje o spôsobe zistenia údajov z prepadnutých registračných pokladníc, ako primárnom prameni dôkazu). Z pohľadu sťažovateľa sa jedná o zásadné porušenie jeho práv pri daňovej kontrole, keďže údaje na CD nosiči boli spôsobilé preukázať, že údaje programu PAS netvorili súčasť ERP. Sťažovateľ tiež zotrval na tom, že udelenie poverenia ako úkonu splnomocňujúceho konať voči tretej osobe je oprávnený udeliť výhradne riaditeľ daňového úradu.

35. Ďalej sťažovateľ poukázal na to, že rozpor v dôkazoch má vždy presvedčivo vysvetliť správca dane, a to na základe svojej vlastnej právnej úvahy bez toho, aby iba odkázal na zistenia iného orgánu. Ak takýto rozpor nie je možné vysvetliť na základe vykonaného dokazovania, je nutné sa prikloniť k záverom pre daňový subjekt priaznivejším. Určiť vlastnú daňovú povinnosť na základe určitej pravdepodobnosti ohľadom skutkových okolností zakladajúcich jej výšku je neprípustné. Daňová povinnosť ako definitívny číselný údaj musí vždy vyplývať z jednoznačne zisteného skutkového stavu. Ak správca dane pri hodnotení dôkazov pracuje s určitou mierou neistoty ohľadom skutkových okolností prípadu, vždy pred vydaním rozhodnutia musí byť predpoklad na základe pravdepodobnosti premietnutý na základe racionálnej úvahy správcu dane do logickej istoty ohľadom skutkového zistenia zakladajúceho výšku daňovej povinnosti. Ak správca dane pracuje s prvkom pravdepodobnosti, tento musí byť výstižne a komplexne zdôvodnený vzhľadom na mieru neistoty, ktorú pre rozhodnutie takáto pravdepodobnosť predstavuje.

36. K bodu 52 rozsudku sťažovateľ dodal, že program „PAS - predaj a sklady“ a jeho databázy tvoria samostatné predmety, odlišné od samotných ERP a údaje v nich vedené mohli byť zabezpečené len postupom podľa § 40 ods. 1 daňového poriadku a nie v rámci zabezpečenia a prepadnutia ERP podľa zákona č. 289/2008 Z. z.. Správny súd sa nevysporiadal s námietkou sťažovateľa vo vzťahu k pokusu Colného úradu Bratislava o tlač napodobeniny pokladničného dokladu. Sťažovateľ položil otázku, že ak sa vytvorenie takejto napodobeniny nepodarilo nasimulovať Colnému úradu Bratislava, ako sa to mohlo podať jemu? Akékoľvek závery o zdaniteľnom plnení realizovanom mimo údajov z kontrolného záznamu na základe napodobenín tlačných na ERP č. 6981072168207005 sú teda iba špekuláciou správcu dane. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8 Sžo 122/2010 zo dňa 12. mája 2011.

37. Záverom sťažovateľ zhrnul, v čom videl nesprávnosť právnych záverov krajského súdu - v nesprávnej aplikácii zásady úzkej súčinnosti podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, čím mu bolo znemožnené efektívne vykonávať svoje oprávnenia pri dokazovaní. Vzhľadom na to neprebehlo dokazovanie v tomto daňovom konaní v súlade so zákonnými požiadavkami. Nezohľadnením tejto skutočnosti sa správny súd odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu (5Sžf/97/2009, 8Sžf/51/2010, 8Sžf/9/2012).

38. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na argumentáciu, ktorú uvádzal v priebehu súdneho konania a námietky uvedené v kasačnej sťažnosti považoval za neodôvodnené, pričom navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

V.

Posúdenie kasačného súdu

39. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1

Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“ alebo „NS SR“) v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3 S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

40. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

41. Kasačný súd konštatuje, že predmetom kasačného konania je skutkový a právny stav týkajúci sa určenia, či správny súd správne posúdil predmetnú vec, keď zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správca dane, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2012 v sume 6.383,57 EUR.

42. Predmetom kasačného konania (účastníkov: žalobcu Milan Dranga DRAOR, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky) je skutkový a právny stav týkajúci sa vyrubenia rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby pri zohľadnení dôkazov získaných v priebehu daňovej kontroly, ktorých zákonnosť a úplnosť bola žalobcom spochybnená. Nakoľko obdobná vec rovnakých účastníkov konania, s totožnými sťažnostnými bodmi, bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci sp. zn. 1 Sžfk 15/2020 zo dňa 16. decembra 2021, a rozhodovania Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v právnej veci sp. zn. 3 Sžfk 44/2019 zo dňa 10. septembra 2019, kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na tieto rozhodnutia poukazuje, v celom rozsahu sa s nimi stotožňuje a na vybrané časti rozhodnutí poukazuje:

38. Je nesporné, že sťažovateľ ako daňový subjekt podal dňa 31.03.2014 daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2013, v ktorom uviedol príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti a z prenájmu. Okrem účtovných dokladov mal správca dane pri kontrole príjmov k dispozícii aj zápisnice Colného úradu Košice o miestnych zisťovaniach zameraných na kontrolu dodržiavania ustanovení zákona č. 289/2008 Z.z., vykonaných v dvoch prevádzkach sťažovateľa, a to v reštaurácii Čertov dvor, Mlynská 12, Košice a Grill House, Kováčska 27, Košice, ktorými bolo zistené, že vydané pokladničné záznamy neboli uložené v kontrolných záznamoch. Na základe týchto zistení vzniklo dôvodné podozrenie z pozmeňovania údajov v ERP alebo v kontrolných záznamoch sťažovateľa. Následne Colný úrad Bratislava v zmysle § 17a ods. 1 zákona č. 289/2008 Z.z. vydal rozhodnutia o zabezpečení oboch ERP a tieto zabezpečené ERP boli odovzdané na vykonanie technických expertíz.

39. V prípade existencie dôvodného podozrenia z pozmeňovania údajov v ERP tak, ako v prípade sťažovateľa, vykonáva posudzovanie obsahu databáz KASA_PVH.DBF v ERP s daňovým kódom pokladnice (ďalej len „DKP“) č. 6981072168207003 a DKP č. 6981072168207005 technickú expertízu ERP Colný úrad Bratislava, Oddelenie certifikácie a foreznej analýzy (ďalej aj „OCaFA“), ktorému zákonodarca zveril túto kompetenciu v § 17a ods. 2 zákona č. 289/2008 Z.z. Výsledky technickej expertízy zabezpečených ERP jednoznačne preukázali, že pokladnice č. 6981072168207003 a č. 6981072168207005 mali nainštalované programové vybavenie „PAS - predaj a sklady“, ktoré umožňovalo obchádzanie evidencie tržieb. Tieto ERP tlačili doklady s ochranným znakom „MF“ pripomínajúce pokladničné doklady, avšak tržby na nich uvedené neboli zaznamenané ani v kontrolných záznamoch, ani vo fiskálnej pamäti. Používaním predmetných ERP dochádzalo podľa záverov Colného úradu Bratislava, OCaFA u sťažovateľa za obdobie roka 2013 ku kráteniu tržieb v celkovej sume 146.567 €. Uvedené vyčíslenie krátenia tržieb predstavuje rozdiel

medzi vykázanou výškou prijatých tržieb evidovaných v kontrolných záznamoch, resp. fiskálnej pamäti a výškou predajov - prijatých tržieb, uvedených v databázových súboroch z programu „PAS - predaj a sklady“.

40. V prvom rade považoval kasačný súd za potrebné vysporiadať sa s námietkami sťažovateľa ohľadom dokazovania v predmetnom konaní. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovedy, pokým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadom ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a na jeho úvahu, 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 správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

41. 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. Aj kasačný súd považuje právoplatné rozhodnutia o prepadnutí ERP a predovšetkým výsledky technickej expertízy za 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, nakoľko 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 2013 za účelom zistenia rozdielu základu dane, rozdielu dane alebo daňovej straty. Pre spracovanie získaných databáz z ERP a ich porovnanie s predloženým účtovníctvom sťažovateľa postačoval správcovi dane jednoduchý editor (MS EXCEL).

42. Nemožno súhlasiť s tvrdením sťažovateľa, že správcovi dane nič nebránilo požiadať o vykonanie technickej expertízy počas daňovej kontroly, pričom by sťažovateľovi bolo umožnené na uvedený dôkazný prostriedok priamo reagovať. Vzhľadom na to, že správca dane už mal k dispozícii výsledky technickej expertízy vykonanej Colným úradom Bratislava, OCaFA, 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, OCaFA a zároveň bol vyzvaný, aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadril. Do Zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 03.03.2017 uviedol: „O vyššie uvedenom probléme viem a z technického hľadiska som si vedomý toho, čo spôsobilo dané nezrovnalosti v účtovníctve. Bol som súčinný pri kontrole aj s kontrolórmí z colného úradu a pracovníkmi finančnej správy, ktorým som poskytoval svoje vyjadrenia“.

43. 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 meritorne 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 prejednáwanej 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 2013.

44. Správca dane nepovažoval za potrebné vykonať výsluch zamestnancov navrhovaný sťažovateľom ohľadom otázky, či dochádzalo k manipulácii s ERP. Tu je potrebné poznamenať, že výber druhu dôkazného prostriedku je na správcovi dane a závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Tak isto je na správcovi dane, ktoré dôkazy vykoná, pričom nie je viazaný len návrhmi daňových subjektov. V závislosti od objasňovanej skutočnosti, od jej spôsobnosti vyvrátiť podstatné tvrdenia sťažovateľa ako

kontrolovaného daňového subjektu ako i miery ovplyvniť rozhodnutie vo veci, mal kasačný súd za to, že ich výsluch nebol potrebný.

45. 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 2013, pričom CD nosič pri vyrubení rozdielu dane z príjmu za rok 2013 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 osebe 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 súborami editovateľnými v programovom vybavení MS EXCEL, obsahujúcom 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, vytlačil ich a predložil k nahliadnutiu sťažovateľovi na ústnom pojednávaní, čo vyplýva zo Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100508089/2017 zo dňa 22.03.2017. Na uvedenom ústnom pojednávaní sťažovateľ uviedol, že nemá žiadne návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice a svojím podpisom vyjadril súhlas s jej obsahom.

46. Rovnako námietku sťažovateľa týkajúcu sa podpisovania písomností správcom dane kasačný súd v zhode s právnym názorom krajského súdu uvedeným v bode 18 napadnutého rozsudku považoval za nedôvodnú, pretože podpisovanie písomností na daňových úradoch upravuje interný riadiaci akt Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 4/2016, platný od 01.08.2016 - Podpisový poriadok finančnej správy. Vyhotovenie poverenia a jeho podpísanie zamestnancom správcu dane na vykonanie daňovej kontroly u sťažovateľa zo dňa 20.10.2016 bolo v súlade s Daňovým poriadkom aj uvedeným interným predpisom.

47. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

43. Kasačný súd dáva do pozornosti uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd“) sp. zn. IV. ÚS 306/2020-20 zo dňa 23. júna 2020, ktorým bola odmietnutá ústavná sťažnosť sťažovateľa (v obdobnej právnej veci) vo vzťahu k rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v právnej veci sp. zn. 3 Sžfk 44/2019 zo dňa 10. septembra 2019, v ktorom Ústavný súd reagoval na totožné výhrady sťažovateľa, pričom tieto posúdil ako zjavne neopodstatnené.

VI.

Záver

44. Kasačný súd poukazujúc na vyššie uvedené rozhodnutia konštatuje, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, svoje závery formuloval zrozumiteľne a presvedčivo, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol relevantné skutočnosti, ktorými spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. Z vyššie uvedených dôvodov kasačný súd, postupom podľa § 461 SSP, kasačnú sťažnosť zamietol.

45. Kasačný súd zároveň poznamenáva, že Najvyšší správny súd v súvislosti s otázkou prípustnosti, resp. povinnosti zohľadnenia konštantnej judikatúry NS SR pri svojom rozhodovaní konštatuje, že uvedenú konštantnú prax (bod 42) judikovanú NS SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 2 SSP za rozhodujúce, že odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita, bod 6). 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 NS SR.

46. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 170 písm. a) SSP.

47. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.