

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/2/2022  
Identifikačné číslo spisu: 7018200818  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. mája 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7018200818.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu 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 preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101182045/2018 zo dňa 18. júna 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/112/2018-92 zo dňa 30. júna 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

#### 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. 100424101/2018 zo dňa 21. februára 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), na základe vykonanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za rok 2013 (január, marec - december), z ktorej vyhotovil protokol č. 102051762/2017 zo dňa 27. septembra 2017, podľa § 68 ods. 5 a 6 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 1.846,75 EUR na dani z pridanej hodnoty v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2013.

2. Správca dane v priebehu kontroly zistil, že žalobca nevedol tržbu v súlade so zákonom č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej

národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 289/2008 Z. z.“). Na základe vykonaného dokazovania konštatoval, že žalobca porušil § 8 a § 9 zákona o DPH tým, že nepriznal dodanie tovaru a služby vo výške 11.080,45 EUR (ZD: 9.233,71 EUR, 20% DPH: 1.846,75 EUR) na predajných miestach reštaurácia Čertov dvor a reštaurácia Grill House 27, na základe vydaných pokladničných dokladov, ktoré boli zaevidované v pokladničnom softvéri PAS - predaj a sklady, ktorý riadil činnosť ERP. Z vykonanej daňovej kontroly vyplynulo, že výška zdaniteľných obchodov, ktoré žalobca vykázal v daňovom priznaní nezodpovedá zisteniam správcu dane.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, v zmysle ktorého mal za to, že rozhodnutie nemá zákonom predpísané náležitosti, správca dane dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam, nevykonaním navrhnuté dôkazy, rozhodnutie je nepreskúmateľné a vyrubovacie konanie má vadu, ktorá má za následok nesprávne rozhodnutie vo veci. Podľa žalobcu bolo rozhodnutie vydané na základe nezákonných a nepripustných dôkazov (Protokol z daňovej kontroly, Expertíza Colného úradu) a nebol dostatočne zistený skutkový stav. Navrhol, aby v odvolacom konaní bolo vykonané znalecké dokazovanie a vypočutí svedkovia - zamestnanci Colného úradu Bratislava, žalobca a jeho zamestnanci.

4. Rozhodnutím č. 101182045/2018 zo dňa 18. júna 2018 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. V napadnutom rozhodnutí uviedol, že správca dane postupoval v súlade s § 68 ods. 5 daňového poriadku, keď vo výroku svojho rozhodnutia uviedol ustanovenie procesnoprávneho predpisu, ktoré ho k vyrubeniu rozdielu dane, zisteného podľa zákona o DPH oprávňovalo, a zároveň uviedol aj hmotnoprávny predpis (zákon o DPH), podľa ktorého bola výška rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubená. Daňový poriadok v § 63 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.

5. K námietkam týkajúcim sa znaleckého dokazovania, výsluchu navrhovaných svedkov a neprípustnosti technickej expertízy colného úradu ako dôkazu žalovaný poukázal na § 25a ods. 1 daňového poriadku, v zmysle ktorého má správca dane možnosť, nie povinnosť požiadať znalca o vypracovanie znaleckého posudku. V danom prípade na to správca dane nemal dôvod, pretože vo veci pozmeňovania údajov na ERP bolo vedené samostatné konanie, ktorého výsledkom bola technická expertíza vykonaná Colným úradom Bratislava podľa § 17a ods. 2 zákona č. 289/2008 Z. z.. Žalovaný sa stotožnil 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.

6. Vo vzťahu k navrhovaným výsluchom uviedol, že autor expertízy je osobou zúčastnenou na správe daní ako zamestnanec správcu dane, keďže služobným úradom pracovníkov colných aj daňových úradov je Finančné riaditeľstvo SR. Správca dane nemal dôvod spochybňovať výsledky technickej expertízy, a teda nemal dôvod na ústne pojednávanie s expertmi, ktorí ju vykonali. Ak žalobca disponoval dôkazmi k objasneniu skutkových otázok v danej veci, počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania ich mal správcovi dane poskytnúť. V odvolaní sám konštatoval, že preukázal všetky rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na určenie dane, preto nie je zrejmé, aké ďalšie informácie by mohol správca dane jeho výsluchom a výsluchom jeho zamestnancov získať.

7. Žalovaný nesúhlasil s tým, že expertízy sú iba odvodeným nepriamym dôkazom a nie sú splnené predpoklady vzniku daňovej povinnosti, 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 zákazníkom. Pokladničné doklady z ERP sú tlačené a vydávané konečnému spotrebiteľovi, a teda je logické, že ich správca dane nemohol mať k dispozícii. Správca dane však disponoval údajmi z

kontrolných záznamov, resp. denných uzávierok ERP a databázovým programom PAS, ktoré porovnal a zistil rozdiel medzi vykázanou výškou prijatej tržby a výškou predajov v databázových súboroch z programu PAS. Rovnako poukázal aj na právoplatné rozhodnutia, ktorými bola žalobcovi vyrubená daň z príjmu fyzických osôb, pričom pozmeňovaním (znižovaním) tržieb žalobca nielen nepriznal príjmy v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby, ale nadväzne nepriznal a neodviedol daň z pridanej hodnoty. Z podaných daňových priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby žalovaný zistil, že žalobca v rokoch (2011-2015), za ktoré colný úrad vykonal technickú expertízu zabezpečených ERP, vykazoval stratu.

8. K poukázaniu žalobcu na vyjadrenie Ministerstva financií SR (ďalej len „MF SR“) žalovaný uviedol, že Colný úrad Bratislava skúmal pokladničný program PAS, pretože tento bol súčasťou ERP a ako jediný v ERP slúžil na evidenciu predaja tovaru a služieb, a preto bol v pozícii vlastného registračného programu. Predložené vyjadrenie MF SR malo byť odpoveďou adresovanou AVDPERP na mailový dopyt, týkajúci sa povinnosti aktualizovať vstavaný registračný program a nadstavbový program. Z uvedeného vyjadrenia nevyplýva, že program PAS netvoril neoddeliteľnú funkčnú súčasť konkrétnych preverovaných ERP, preto nie je dôkazom o nesprávnom postupe a záverov správcu dane.

9. Žalobcovi boli dňa 28. augusta 2015 doručené rozhodnutia Colného úradu Košice o prepadnutí ERP z dôvodu, že výsledky expertízy Colného úradu Bratislava preukázali, že došlo k pozmeneniu údajov v kontrolnom zázname. Išlo o samostatné konania, preto námietky týkajúce sa zabezpečenia a prepadnutia ERP nemôžu byť predmetom preskúmania napadnutého prvostupňového rozhodnutia. Ak mal žalobca pochybnosti o záveroch colného úradu, mal možnosť odvolať sa, čo však nespravil a až do podania odvolania v danej veci ich nespochybňoval, konkrétne sa k nim nevyjadril a obmedzil sa len na odmietanie ich použitia ako dôkazného prostriedku pri daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní.

10. Tvrdenie žalobcu že daňová kontrola, ako aj protokol sú nezákonné, 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. 104150035/2016 zo dňa 20. októbra 2016 bolo podpísané v súlade s uvedeným interným predpisom. K návrhu žalobcu na prerušenie daňového konania podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku z dôvodu podania žaloby o preskúmanie rozhodnutia žalovaného vo veci dane z príjmov fyzickej osoby žalovaný nevzhliadol dôvodnosť prerušenia daňového konania, pričom zohľadnil aj možnú dĺžku trvania predmetného procesu.

11. Žalovaný konštatoval, že z obsahu spisu a predložených dôkazov dospel k záveru, že postup správcu dane pri vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty zodpovedal zásade voľného hodnotenia dôkazov v ich vzájomnej súvislosti, a to predovšetkým z hľadiska zákonnosti, pravdivosti a preukaznosti. Posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery boli vecne správne a sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH, ako aj daňového poriadku.

## II.

Priebeh konania pred správnym súdom

12. 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.

13. Žalobca stručne popísal priebeh konania, ktoré predchádzalo začatiu daňovej kontroly, pričom 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 fiskálne tlačiarne a počítače, rozhodol o prepadnutí registračných pokladníc, uložil žalobcovi sankciu podľa § 16c zákona č. 289/2008 Z. z. a požiadal Colný úrad Bratislava o technickú expertízu registračných pokladníc.

14. Podľa žalobcu napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď žalovaný nevykonal ani jediný dôkaz, ktorý by preukazoval, že vo veci došlo k skutočnému dodaniu tovarov/služieb neuvedeného v kontrolných záznamoch ERP, ktoré by zakladalo zdanie udalosti. Určitý zápis v databáze programu PAS sám o sebe nepreukazuje, že k skutočnému dodaniu zdanie plnenia vo veci došlo. Expertízy boli a sú iba odvodeným nepriamym dôkazom. Žalovaný neskúmal splnenie právnych predpokladov pre vznik povinnosti na DPH, ale vychádzal iba zo záverov rozhodnutia na dani z príjmov, ktoré bolo vydané v inej veci a za iné zdanie obdobie (žalobca uvádza, že oproti DPH sa jednalo o celý rok 2014). Preto nedošlo k riadnemu stotožneniu príslušných pokladničných dokladov pre konkrétne zdaňovacie obdobie na DPH. Žalobca tiež poukázal na to, že dôkazné bremeno vo veci podozrenia z ďalšieho reálneho dodania služieb a tovaru, neuvedeného v kontrolnom zázname, zaťažuje žalovaného. Žalobca zotrval na tvrdení, že vo výroku napadnutého rozhodnutia nie je uvedené konkrétne ustanovenie hmotnoprávneho predpisu, na základe ktorého bol rozdiel dane vyrubený.

15. Žalobca poukázal na to, že žalovaný založil svoje rozhodnutie na dôkazoch (CD nosičoch), ktoré neboli riadne vykonané v rámci vyrubovacieho konania (resp. daňovej kontroly). Voči žalobcovi bolo vedených viacero daňových kontrol a vyrubovacích konaní, avšak žalovaný disponoval iba jedným CD pre jednu ERP, ktorá nemohla byť dôkazom, resp. súčasťou dôkazných materiálov, tvoriacich daňový spis v piatich daňových konaniach. Žalobca preto namietal, že obsah týchto CD mal byť kompletne prepísaný (vytlačенý) do listinnej podoby a zaradený do všetkých daňových spisov. Žalovaný sám selektívne a účelovo vyberal z CD nosičov dôkazné informácie bez toho, aby umožnil žalobcovi prístup ku kompletnému obsahu CD nosičov v jednotlivých daňových veciach a správca dane vykonal také dôkazy, ktoré netvorili obsah daňového spisu príslušnej daňovej veci (CD nosiče). Taktiež žalovaný do vyrubovacieho konania nezabezpečil originálny prameň dôkazu - samotné registračné pokladnice, a to napriek tomu, že prepadli v prospech štátu.

16. Žalobca naďalej zotrval na tom, že výsluchy svedkov ako aj zamestnancov, ktorí vypracovali expertízu, boli relevantné pre posúdenie skutkových okolností danej veci. Správca dane nemal dôvod spochybňovať výsledky technickej expertízy a otázka, či neboli pozmeňované údaje v ERP ani nebola predmetom daňovej kontroly. Žalobca namietal obsahovú stránku expertíz vo svojom odvolaní, a preto bolo potrebné doplniť dokazovanie o výsluch osôb vykonávajúcich expertízu, ktorá bola vykonaná takpovediac „za zavretými dverami“. Podľa žalobcu nie je prijateľné, že žalovaný, resp. správca dane vykoná dôkazy na odstránenie rozporov len ak ich sám spochybňuje. Vyrubovacie konanie je iný právny proces ako bolo konanie o prepadnutí ERP, preto žalobcovi nezaniklo právo trvať na vypočutí svedkov aj po tom, čo bolo konanie o prepadnutí ERP právoplatne skončené. Keďže sa jednalo o jediný dôkaz, ktorý podľa správca dane svedčil v neprospech žalobcu, ktorý si nemal ako inak overiť závery z expertízy, malo mu byť umožnené tieto závery preveriť výsluchom osôb. Postup správca dane, keď skutočnosti uvedené v technickej expertíze konzultoval s pracovníkmi Colného úradu Košice, považoval žalobca za nezákonný, keďže daňový poriadok nepozná konzultáciu ako procesný spôsob vykonania dôkazu.

17. Žalobca vo vzťahu k samotnej expertíze poukázal na to, že jedna osoba by súčasne na dvoch miestach nemohla vystavovať napodobeniny pokladničných blokov a prijímať hotovosť od zákazníkov, pričom by sama na jednej ERP vystavila cca 16 444 dokladov (približné číslo, u ktorého sa odhaduje vystavenie napodobenín na ERP č. 6981072168207005). K záverom o tržbách žalobcu 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. Databázy, ktoré pri expertíze analyzoval Colný úrad Bratislava neboli

súčasťou programu PAS. Zabezpečenie takýchto databáz, iných samostatných programov (t. j. programov, ktoré nie sú vlastným registračným programom), resp. iných softvérových súčastí počítačov nemalo prebehnúť postupom podľa § 17a zákona č. 289/2008 Z. z., ale podľa § 39 daňového poriadku.

18. Žalobca ďalej namietal záver žalovaného, že program PAS bol vlastný registračný program. 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 ďalej namietal postup Colného úradu Košice pri zabezpečení elektronických registračných pokladníc. Uviedol, že počítače boli v obidvoch rozhodnutiach o zaistení ERP označené ako príslušenstvo tvoriace neoddeliteľný celok. Rovnako 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.

19. Žalobca ďalej poukázal na formu expertízy, o ktorej mal byť vyhotovený úradný záznam v zmysle daňového poriadku. Z právnej úvahy správcu dane a žalovaného vyplýva, že dôkaznú silu expertízy radí na úroveň znaleckého posudku, a preto malo byť žalobcovi umožnené, aby kládol pôvodcovi expertízy otázky. Dôvodom pre zabezpečenie registračnej pokladnice a vykonanie expertízy je len preukázanie toho, či táto spĺňa požiadavky podľa zákona č. 289/2008 Z. z., pričom podľa výkladu subjektívnej vôle zákonodarcu v tejto súvislosti existujú vecné a účelové limity právomocí Colného úradu Bratislava, ktorý v danej veci nebol oprávnený realizovať činnosti správy daní, ktoré boli de facto miestnym zisťovaním, keďže sa pri expertízach jednalo o vyťažovanie informácií o daňových povinnostiach žalobcu z elektronického nosiča. Colný úrad Bratislava mal ukončiť expertízu na základe údajov, ktoré zistil o fungovaní programu PAS bez vstupu do jednotlivých databáz nachádzajúcich sa v počítačoch žalobcu, pričom následne mal informovať Colný úrad Košice o podozrení z porušenia daňových predpisov. Napriek tomu však formuloval svoj názor o tom, v ktorej databáze sa nachádzajú správne údaje o obratoch žalobcu.

20. 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.

21. 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: (I) program PAS ovplyvňoval fungovanie registračných pokladníc a to takým spôsobom, že tieto nespĺňajú požiadavky podľa zákona č. 289/2008 Z. z., (II) niektorý z databázových súborov vytvorený programom PAS, obsahuje/neobsahuje údaje o skutočných tržbách na prevádzkach žalobcu, (III) 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.

22. Žalobca namietal, že prípadný technický defekt registračnej pokladnice automaticky neznamená, že 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 končiace štvorčíslím 7005 Colný úrad Bratislava konštatoval, že pokus 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 rovnako nasimuloval

vyhotovenie napodobeniny pokladničného dokladu. Odpovede na žiadosť o technickú expertízu však nezaznamenávajú to, či simuláciou vyhotovená „napodobenina“ pokladničného dokladu bola skutočne zaznamenaná v databázach programu PAS, pričom išlo o rozhodujúce skutočnosti vo vzťahu k vlastnej daňovej povinnosti žalobcu.

23. Žalobca tiež namietal aj nedostatky v zisteniach žalovaného, pretože pri fungovaní programu PAS malo teda 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 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. Zároveň pri oboch ERP nebol riadne zdokumentovaný a preukázaný počet dokladov, na základe ktorých mal údajne prijať daňový subjekt platbu (- y) mimo kontrolného záznamu.

24. Žalobca ďalej vyjadril pochybnosť o tom, že pokladničné doklady, ktorých tlač bola možná v ERP (koncové číslo 7003), boli napodobeninami pokladničných dokladov. Žalovaný a správca dane poukázali práve na rozdiely medzi platným pokladničným dokladom a dokladom vytlačeným cez program PAS. Colný úrad Bratislava v rámci expertízy nevykonal porovnanie symbolu tzv. ochranného znaku, ktorý sa mal nachádzať na simulovanom účtovnom doklade a zákonným ochranným znakom pokladničného dokladu (ktorého vzor obsahuje príloha č. 2 zákona č. 289/2008 Z. z.). Bez prítomnosti ochranného znaku sa nemohlo jednáť o napodobeninu pokladničného dokladu, ktorý mohol byť zameniteľný s pokladničným dokladom.

25. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zopakoval skutkovú a právnu argumentáciu z napadnutého rozhodnutia a navrhol, aby správny súd žalobu na nariadenom pojednávaní zamietol.

26. Vo vzťahu k žalobnému dôvodu, týkajúcemu sa toho, že žalovaný neskúmal splnenie právnych predpokladov pre vznik povinnosti na dani z pridanej hodnoty žalovaný poukázal na svoju argumentáciu uvedenú v napadnutom rozhodnutí. Pozmeňovaním (znižovaním) tržieb žalobca nielen nepriznal príjmy v daňovom priznaní dani z príjmov 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, pričom 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.

27. K žalobnému dôvodu, týkajúcemu sa zákonných náležitostí rozhodnutia žalovaného poukázal na vyhodnotenie tejto námietky vo svojom rozhodnutí. K 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 súboroch 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 obsahujú 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 uviedol, že reálne je uskutočniteľná tlač do listinnej podoby celého obsahu CD nosiča, ako pamäťového média v podobe súpisu úplného obsahu CD, spočívajúceho v tlači zoznamu a presného definovania elektronických súborov, teda pomenovanie v podobe: názov súboru a prípona súboru charakterizujúca digitálny formát daného súboru.

28. K žalobným dôvodom týkajúcim sa nezákonnosti zabezpečenia primárneho prameňa dôkazu - registračných pokladníc a databázových súborov programu PAS a nedodržania 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 § 41 daňového poriadku, v nadväznosti na zákon č. 289/2008 Z. z.. V prípade, ak žalobca považoval postup Colného úradu Košice pri zabezpečení ERP za nesprávny, tak mal možnosť uplatniť voči tomuto postupu opravný prostriedok v zmysle § 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.

29. 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 preto bol v pozícii vlastného registračného programu. K tvrdeniam žalobcu, ktorými opakovane napáda 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 program „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.

30. Vo vzťahu k žalobnému dôvodu týkajúcemu sa nevykonania doplnenia dokazovania vypočutím svedkov - zamestnancov žalobcu a zamestnancov Colného úradu Bratislava, ktorí vypracovali odpovede, resp. technické analýzy registračných pokladníc a vykonania znaleckého dokazovania, žalovaný poukázal na dôvody napadnutého rozhodnutia. Žalobca v žalobe neuviedol akými dôkazmi (vzhľadom na vysoko odbornú problematiku) mohli navrhovaní zamestnanci preukázať, či existoval kauzálny vzťah medzi defektom registračnej pokladnice a zatajovaním zdaniteľných príjmov.

31. 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 forennej 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. 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 cieleň zásah do fungovania ERP vykonaný za účelom pozmeňovania údajov o prijatých tržbách.

32. Podľa zistení Colného úradu Bratislava 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 sú porovnania 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 nevykonal 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.

33. 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. Žalovaný vo vzťahu k tvrdeniu, že protokol z daňovej kontroly je nezákonný, pretože daňovú kontrolu vykonali osoby, ktoré na túto činnosť neboli platne poverené riaditeľom daňového úradu, poukázal na obsah svojho rozhodnutia.

34. Žalovaný v závere písomného vyjadrenia 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. Správny súd rozsudkom sp. zn. 6S/12/2018 zo dňa 25. októbra 2018 už rozhodol vo veci vyrubenia rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015, a to tak, že žalobu ako nedôvodnú zamietol. Z uvedeného vyplýva, že správny súd nespochybnil závery správcu dane o pozmeňovaní (znižovaní) tržieb. Žalovaný opakovane poukázal 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.

35. Žalobca v podanej replike zotrval na žalobných dôvodoch, pričom namietal nezákonnosť zabezpečenia programu PAS. V danom prípade poukázal na to, že ani prípadné neuplatnenie opravných prostriedkov v konaní o zabezpečení/prepadnutí ERP neznamená konvalidáciu zákonnosti dôkazov získaných v rozpore s právom. Ak takáto vada nebola odstránená v rámci nadväzujúceho daňového konania, je povinnosťou súdu prihliadnuť na túto vadu pri posudzovaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného. Žalobca navrhoval vypočutie zamestnancov ohľadom toho, či dochádzalo k manipulácii s ERP, resp. zneužívaniu narušeného fungovania ERP za účelom zatajovania dodania zdanieľných plnení. Žalobca zároveň opätovne poukázal na rozpory v počte dokladov evidovaných v databázových súboroch programu PAS a na vady expertízy Colného úradu Bratislava.

### III.

#### Rozhodnutie správneho súdu

36. Správny súd rozsudkom č. k. 7S/112/2018-92 zo dňa 30. júna 2021 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobu zamietol.



37. Správny súd v súlade s § 140 SSP poukázal na to, že v iných konaniach, týkajúcich sa toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, prejednal totožné veci pod sp. zn.: 7S/114/2018 a 7S/117/2018, s ktorých odôvodneniami sa (s poukazom na totožné žalobné dôvody žalobcu) v tomto konaní v celom rozsahu stotožnil. Správny súd pri svojom rozhodovaní vychádzal z dôvodov uvádzaných vo vyššie uvedených rozsudkoch, pričom rozdiel spočíval len v tom, že v tomto prípade išlo o iné zdaňovacie obdobie (apríl 2013), za ktoré bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 1.846,12 EUR.

#### IV.

##### Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

38. 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 rozhodnutia správneho súdu, na ktoré podľa § 140 SSP odkázal.

39. 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.

40. Sťažovateľ poukázal na bod 39 rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NS SR“) č. 3 Sžfk 44/2019 zo dňa 10. septembra 2019, vo vzťahu ku ktorému podotkol, že správny súd sa odvolával na vyrubenie rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015, pričom predmetom tohto konania bolo vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty a nie dane z príjmov a taktiež sa odvoláva na obdobie roku 2015, pričom toto konanie sa týka apríla roku 2013, t. j. dva roky pozadu. Vo vzťahu k bodu 40 odvolacieho rozsudku si sťažovateľ kládol otázku, ako vedel správca dane a žalovaný zistiť rozsah skrátenia tržieb a tým pádom aj krátenie dane z pridanej hodnoty, keď sa mu nepodarilo nasimulovať tlač, resp. napodobeninu dokladu a podľa zistení uvedených v expertízach, boli zistené iné počty dokladov v databázovom súbore 2014 1h.dbf a databázovom súbore 2014 1a.dbf.

41. K bodu 41 odvolacieho rozsudku sťažovateľ uviedol, že právny záver správneho súdu o nemožnosti vypočutia zamestnancov Colného úradu Bratislava považuje za nesprávny. Osoby vykonávajúce expertízu nie sú zaujaté vo vzťahu k výsluchu ohľadom priebehu a výsledkom expertízy vo väčšej miere než znalci, ktorých použitie pripúšťa § 25a daňového poriadku. Zároveň prípadná zaujatosť apriórne nevyklučuje relevantnosť tohto dôkazu. V neposlednom rade osoba v postavení zamestnanca správcu dane vykonávajúceho príslušnú daňovú kontrolu alebo konanie nie je vylúčená z pozície svedka. V prípade navrhovaného vypočutia zamestnancov Colného úradu Bratislava nešlo o osoby, ktoré by priamo vykonávali procesné úkony v daňovom konaní/kontrole. Uvedený postup teda predstavuje zásadnú vadu, keďže zhatil možnosť konfrontovať zistenia uvedené v expertíze výsluchom týchto osôb. Súd zlyhal vo svojej úlohe garanta zákonnosti administratívnych konaní, keď odobril stav, za ktorého je dokazovanie správcom dane vykonané povrchné a formálne, pričom správca dane nehodnotil dôkazy vo vzájomnej súvislosti a svoju právnu úvahu založil na jedinom dôkaze (ktorý nie je súčasťou daňového spisu).

42. Sťažovateľ ďalej namietal neúplnosť daňového spisu, pričom poukázal na závery správneho súdu uvedené v bodoch 36 a 42 odôvodnenia rozsudku, podľa ktorých každý dôkaz použitý pri správe daní sa musí viazať na prameň dôkazu tvoriaci súčasť daňového spisu. Situácia, kedy dôkaz, na ktorý sa

odvolávajú rozhodnutia daňových orgánov nie je súčasťou spisu, naplňuje dôvod vymedzený zákonom pre zrušenie rozhodnutia správneho orgánu. Uvedené platí v prípade, ak dôkaz, ktorý nie je súčasťou spisu je jediným a rozhodujúcim dôkazom vo veci, pričom správny orgán takýto dôkaz nevykonal a založil na ňom svoju právnu úvahu. Sťažovateľ sa vo svojich podaniach adresovaných správcovi dane domáhal pripojenia CD nosiča k daňovému spisu alebo jeho kompletného vytlačenia. Nie je pravdou, že sa do zápisnice vyjadril, že s obsahom záznamov súhlasí, práve naopak, v zápisnici č. 100508008/2017 uviedol, že tieto čísla sú preňho absolútne nereálne. V danej veci došlo k pretrhnutiu postupnosti prameňov dôkazu, keď registračné pokladnice neboli do konania zabezpečené a obsah z nich získaných údajov nebol v celosti zabezpečený na dátovom nosiči, alebo v papierovej podobe.

43. Podľa sťažovateľa by malo byť správne hodnotenie také, 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 dane 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 registračných pokladníc. Sťažovateľ dôvodne namietal neúplnosť daňového spisu, keď poukázal na skutočnosť, že sa v ňom nenachádza ani CD nosič, ani kompletná listinná podoba obsahu CD nosiča (zároveň sťažovateľ uvádza, že neboli do daňového spisu zaradené údaje o spôsobe zistenia údaje z prepadnutých registračných pokladníc ako primárnom prameni dôkazu). Daňový poriadok v § 23 ods. 1 a 2 priznáva daňovým subjektom oprávnenia vo vzťahu k prameňom dôkazov, pričom tieto nie sú limitované sprístupnením len na jediný daňový spis, keď prebieha voči daňovému subjektu viacero paralelných konaní.

44. Vo vzťahu k informáciám o tržbách (resp. pokladničných dokladoch), ktoré sa v údajoch získaných z jednotlivých databáz mali rozchádzať sťažovateľ uviedol, že pri fungovaní programu PAS malo 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 mal evidovať PAS) musí byť rovnaký ako počet dokladov, ktoré zaznamenal program PAS za prijatie tržby. Preto údaj o počte dokladov mal byť identický v databázovom súbore 2014 1h.dbf a v databázovom súbore 2014 1a.dbf. Sťažovateľ ďalej poukázal na svoju argumentáciu vo vzťahu k ERP s daňovým kódom končiacim štvorčíslím č. 7003 a 7005, pričom uzavrel, že pri oboch ERP nebol riadne zdokumentovaný a preukázaný počet dokladov, na základe ktorých mal prijať platby mimo kontrolného zoznamu. Vo vzťahu k podpisovaniu písomností správcov dane sťažovateľ zotrval na svojom stanovisku uvedenom v žalobe.

45. Vo vzťahu k porušeniu zásady in dubio pro mitius sťažovateľ uviedol, že správny súd vo svojom stanovisku iba jednoducho poukázal na závery expertízy bez toho, aby právnu úvahu správcu dane ohľadom skutočnej výšky základu dane sťažovateľa podrobil akémukoľvek hlbšiemu prieskumu. Sťažovateľ si uvedomuje, že v tomto prípade ide o technické otázky, ktoré nie sú priamo prístupné pre správnu úvahu dotknutého orgánu. Na druhej strane však ide o otázky, ktoré sa priamo týkajú výšky vlastnej daňovej povinnosti sťažovateľa a jeho ústavného práva vlastníť majetok. V prípade, že takýto rozpor nie je možné vysvetliť na základe vykonaného dokazovania, je nutné sa prikloniť k záverom priaznivejším pre daňový subjekt. Právna úvaha daňových orgánov takto vedie k logickému sporu, keďže pochybnosti o správnosti údajov v kontrolnom zázname ERP (z hľadiska narušeného fungovania a možných zásahov sťažovateľom) nahradil pravdepodobnou správnosťou údajov v súboroch programu PAS. Súdne authority dostatočne, jasne, presne a určito neodôvodnili, prečo bez ďalšieho akceptovali záver správcu dane (ktorý je iba prebratým záverom Colného úradu Bratislava). Týmto súd poprel zmysel a podstatu voľného hodnotenia pri správe daní (§ 3 ods. 3 daňového poriadku) a rozhodol v rozpore s § 191 ods. 1 písm. d) SSP.

46. Nesprávnosť právnych záverov súdu možno sumarizovať v nesprávnej aplikácii zásady úzkej súčinnosti podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, čím bolo znemožnené aby sťažovateľ efektívne vykonával svoje práva pri dokazovaní. Správny súd sa odklonil od rozhodovacej praxe kasačného

súdu, pričom v súvislosti s výkladom rozdelenia dôkaznej povinnosti sťažovateľ poukázal na rozhodnutia NS SR č. k. 5 Sžf 97/2009, 8 Sžf 51/2010 a 8 Sžf 9/2012.

47. 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. Žalovaný poukázal aj na rozhodnutie NS SR č. k. 3 Sžfk 44/2019 zo dňa 10. septembra 2019, v zmysle ktorého NS SR nespochybnil zákonnosť dôkazov ani závery správcu dane o pozmeňovaní (znižovaní) tržieb v konaní, ktoré sa týkalo obdobnej právnej veci sťažovateľa.

V.

Posúdenie kasačného súdu

48. 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 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.

49. 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.

50. Kasačný súd má za to, že hoci sťažovateľ svoju kasačnú sťažnosť formuloval vo vzťahu k bližšie nešpecifikovanému odôvodneniu rozhodnutia správneho súdu v obdobnej právnej veci, z jej obsahu je zrejmé, aké výhrady sťažovateľ formuloval a čoho sa domáha. Vzhľadom na obsah kasačnej sťažnosti táto spĺňa zákonné predpoklady pre jej prejednanie.

51. 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 správcu dane, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2013 v sume 1.846,75 EUR.

52. 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 pridanej hodnoty pri zohľadnení dôkazov získaných v priebehu daňovej kontroly, ktorých zákonnosť a úplnosť bola žalobcom spochybnená. Keďže obdobná vec rovnakých účastníkov konania, v rámci posúdenia prakticky rovnakej právnej otázky (daň z príjmov fyzickej osoby), bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci sp. zn. 1 Sžfk 15/2020 zo dňa 16. decembra 2021, a rozhodovania NS SR 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 odkazuje:

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 „OCaFA“), ktorému zákonodarcia 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 dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadom ním 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 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 prepadaní 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 nesprávnosti 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 prejednávanej veci totiž nebolo skúmať, či došlo alebo nedošlo k pozmeňovaniu údajov v ERP alebo kontrolnom zázname, ale kontrola zdanieľných príjmov sťažovateľa a vyrubenie rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 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 spôsobilosti 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 svojim podpisom vyjadril súhlas s jej obsahom.

46. Rovnako námietku sťažovateľa týkajúcu sa podpisovania písomností správcami 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.

53. 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

54. 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.

55. 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.

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

57. 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.

