

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/43/2021
Identifikačné číslo spisu: 7018200849
Dátum vydania rozhodnutia: 12. júla 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7018200849.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. v právnej veci žalobcu: Milan Dranga DRAOR, Poničanova 653/16, Košice, IČO: 43 810 233, právne zastúpený advokátom: JUDr. Tomáš Čverčko, so sídlom Čajkova 5, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101205290/2018 zo dňa 21. júna 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7 S 124/2018-81 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 právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 100440688/2018 zo dňa 23. februára 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), na základe vykonanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2014, z ktorej vyhotovil protokol č. 102051824/2017 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“), určil žalobcovi rozdiel dane v sume 2.420,51 € 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 september 2014.

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.“) tým, že na evidenciu prijatej tržby používal elektronickejšiu registračnú pokladnicu, ktorá nespĺňa požiadavky podľa § 4 ods. 1

až 3 zákona 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 14.523,04 €, z toho 20 % DPH v sume 2.420,51 €, 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 elektronickej registračnej pokladnice (ďalej aj ako „ERP“). Z vykonanej daňovej kontroly vyplynulo, že výška zdaniteľných obchodov, ktoré žalobca vykázal v daňovom priznaní nezodpovedá zisteniam správcu dane.

3. Rozhodnutím č. 101205290/2018 zo dňa 21. 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 oproti dani vyrubenej podaním daňového priznania 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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 zákaznikom. 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.

7. 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.

8. 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 nespochyboval, konkrétne sa k nim nevyjadril a obmedzil sa len na odmietanie ich použitia ako dôkazného prostriedku pri daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní.

9. 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. 104150077/2016 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 nevzhladol dôvodnosť prerušenia daňového konania, pričom zohľadnil aj možnú dĺžku trvania predmetného procesu.

10. 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 a jeho rozhodnutie

11. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.

12. 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 fiškálne 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.

13. 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 neuvedených v kontrolných záznamoch ERP, ktoré by zakladalo zdaniteľnú udalosť. Určitý zápis v databáze programu PAS sám o sebe nepreukazuje, že k skutočnému dodaniu zdaniteľného plnenia vo veci došlo. Expertízy boli a sú iba odvodeným nepriamym dôkazom. Žalobca 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.

14. 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.

15. 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 správcu dane svedčil v neprospech žalobcu, ktorý si nemal ako inak overiť závery z expertízy, malo mu byť umožnené tieto závery preveriť výsluchom osôb. Postup správcu 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.

16. 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 napodobení na ERP č. 6981072168207005). K záverom o tržbách žalobcu došiel 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 fiškálnej pamäti fiškálnej 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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 nesplňajú 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.

21. 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 končiacie 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 zaznamenávaná v databázach programu PAS, pričom išlo o rozhodujúce skutočnosti vo vzťahu k vlastnej daňovej povinnosti žalobcu.

22. 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 2014 1h.dbf a databázovom súbore 2014 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.

23. 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 jednať o napodobeninu pokladničného dokladu, ktorý mohol byť zameniteľný s pokladničným dokladom.

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

25. Žalobca v podanej replike v podstatnom zotrval na žalobných dôvodoch.

26. Správny súd rozsudkom č. k. 7 S 124/2018-81 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.

27. 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 (zdaňovacie obdobie august 2013) a 7S/117/2018 (zdaňovacie obdobie december 2013), s ktorých odôvodneniami sa (s poukazom na totožné žalobné dôvody žalobcu) v tomto konaní v celom rozsahu stotožnil. Správny súd poukázal na to, že daňové kontroly za zdaňovacie obdobia v roku 2013 a 2014 vychádzali v žalobcom spochybnenom rozsahu z rovnakých podkladov. 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 (september 2014), za ktoré bol žalobcovi vyrubeny rozdiel dane v sume 2.420,51 €.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

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 rozhodnutia správneho súdu, na ktoré tento 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. Právoplatnosť rozhodnutí o prepadnutí ERP preukazuje iba to, že došlo k ich prepadnutiu.

30. Sťažovateľ poukázal na bod 39 rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NS SR“) sp. zn. 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 septembra roku 2014. 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.

31. K bodu 41 odvolacieho rozsudku sťažovateľ uviedol, že právny záver správneho súdu o nemožnosti vypočítania 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 nevylučuje 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 vypočítania 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 povrchne a formálne, pričom správca dane nehodnotil dôkazy vo vzájomnej súvislosti a svoju právnu úvahu založil na jedinom dôkaze (ktorý nie je súčasťou daňového spisu).

32. 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.

33. 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. 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.

34. Vo vzťahu k informáciám o tržbách (resp. pokladničných dokladov), 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 dokladov) 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 správcom dane sťažovateľ zotrval na svojom stanovisku uvedenom v žalobe.

35. 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 vlastniť 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.

36. 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.

37. 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.

38. Po predložení veci bola táto pridelená do senátu 3 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a Mgr. Kristína Babiaková bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

39. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

40. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

41. Kasačný súd konštatuje, že v obdobnej veci totožných účastníkov konania, rovnakého skutkového ako aj právneho stavu a s totožnými sťažnostnými námietkami, iba vo veciach odlišných zdaňovacích obdobiach, už skôr rozhodoval v rozsudkoch sp. zn. 3Sfk/2/2022 zo dňa 25. mája 2022 (zdaňovacie obdobie apríl 2013), sp. zn. 6Sžfk/40/2021 zo dňa 28. júna 2022 (zdaňovacie obdobie november 2013), sp. zn. 5Sfk/1/2022 zo dňa 28. februára 2023 (zdaňovacie obdobie január 2015), sp. zn. 4Sžfk/41/2021 zo dňa 28. februára 2023 (zdaňovacie obdobie február 2015), sp. zn. 4Sfk/43/2021 zo dňa 28. februára 2023 (zdaňovacie obdobie február 2014), sp. zn. 1Sžfk/58/2021 zo dňa 25. mája 2022 (zdaňovacie obdobie august 2014), sp. zn. 8Sžfk/41/2021 zo dňa 30. marca 2023 (zdaňovacie obdobie december 2014), sp. zn. 10Sžfk/50/2021 zo dňa 30. marca 2023 (zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2012) a iné. Vo všetkých vyššie uvedených rozhodnutiach kasačný súd kasačné sťažnosti sťažovateľa zamietol.

42. Kasačný súd v rozsudku sp. zn. 3 Sfk 2/2022 zo dňa 25. mája 2022 (zdaňovacie obdobie apríl 2013) k námietkam sťažovateľa uviedol:

„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 forénnej 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. 698f1072168207003 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, 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 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 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 prejednávanej veci totiž nebolo skúmať, či došlo alebo nedošlo k pozmeňovaniu údajov v ERP alebo kontrolnom zázname, ale kontrola zdaniteľných príjmov sťažovateľa a vyrubenie rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 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 súbormi 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 správcem 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 spochybniť 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.“

43. Kasačný súd, uplatňujúc princíp právnej istoty a reflektujúc postoj Ústavného súdu Slovenskej republiky, na vyššie uvedené rozsudky Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vo veciach sťažovateľa podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje a s argumentáciou v nich obsiahnutou sa stotožňuje.

V. Záver

44. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za vo výroku vecne správny, vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci, súladný s ustálenou rozhodovacou činnosťou a v postačujúcej miere odôvodnený. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

45. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

46. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

