

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/43/2021
Identifikačné číslo spisu: 7018200834
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7018200834.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. a prof. JUDr. PhD. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Milan Dranga DRAOR, Poničanova 653/16, 040 17 Košice, IČO: 43 810 233, právne zastúpený: JUDr. Tomáš Cverčko, advokát, Čajakova č. 5, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 101204321/2018 zo dňa 21.06.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/118/2018-87 zo dňa 30. júna 2021, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101204321/2018 zo dňa 21.06.2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 100437810/2018 zo dňa 23.02.2018, o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie február 2014 v sume 1.866,54 €.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd poukázal na ustanovenie § 140 SSP s tým, že ako príslušný správny súd už prejednal v konaní pod sp. zn. 7S/114/2018 a sp. zn. 7S/117/2018 totožnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, v ktorom v konaní sp. zn. 7S/114/2018 išlo o vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2013 a v konaní sp. zn. 7S/117/2018 o vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2013, pričom pri výkone daňovej kontroly u žalobcu tak za obdobie

roka 2013, ako aj obdobie roka 2014 sa vychádzalo zo zápisníc o miestnych zisťovaniach u žalobcu č. 1095691/1/215012/2015 zo dňa 25.05.2015 vrátane jej príloh - overené fotokópie pokladničných dokladov vystavených obsluhou o zaplatení v reštaurácii Čertov dvor dňa 25.05.2015 a overené fotokópie pokladničných dokladov 30.09.2014 a 16.05.2015 získaných v súlade s § 17 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z.z. o používaní ERP a zo zápisnice o miestnom zisťovaní č. 1095691/1/2014999/2015 zo dňa 25.05.2015, vrátane príloh - overené fotokópie pokladničných dokladov vystavených obsluhou o zaplatení v reštaurácii Grill House 27 dňa 25.05.2015 a dokladov zo dňa 22.05.2015 nájdených na predajnom mieste, overené kópie pokladničných dokladov zo dňa 06.11.2014 a 18.05.2015 získaných v súlade s § 17 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z.z. o používaní ERP.

3. Krajský súd v Košiciach s poukazom na príslušnú judikatúru v rozsudku sp. zn. 7S/114/2018 zo dňa 19.08.2020 konštatoval, že predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného a správcu dane vo veci určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013. Z týchto dôvodov súd zaujíma stanovisko, že nie je oprávnený zaoberať sa žalobnými námietkami, ktoré sa týkajú nezákonnosti zabezpečenia elektronických registračných pokladníc žalobcu a databázových súborov programu PAS inštalovaného v počítači, ktorý tvoril neoddeliteľný celok elektronickej registračnej pokladnice. Konanie o zabezpečení elektronických registračných pokladníc je samostatným konaním podľa § 41 Daňového poriadku v spojení so zákonom č. 289/2008 Z.z. Ak žalobca považoval rozhodnutia o zabezpečení elektronických registračných pokladníc, ako aj rozhodnutia o ich prepadnutí za nezákonné, mal proti nim použiť opravný prostriedok v súlade s poučením o možnosti podať proti týmto rozhodnutiam odvolanie. Žalobca tvrdil, že databázy nachádzajúce sa v pamäti počítačov netvorili súčasť registračnej pokladnice, bolo ich potrebné považovať za samostatný nehmotný majetok a podliehali ochrane podľa autorského zákona. Správny súd v tejto súvislosti opakovane poukazyval na skutočnosť, že predmetom súdneho prieskumu v tomto konaní boli rozhodnutia žalovaného a správcu dane určených rozdielu dane z pridanej hodnoty a ak je žalobca toho názoru, že zaistením a následným prepadnutím elektronických registračných pokladníc (vrátane počítača) boli porušené jeho práva, má možnosť domáhať sa súdnej ochrany na všeobecnom súde.

4. K tvrdeniam žalobcu o nezákonnosti postupu pri zabezpečovaní elektronických registračných pokladníc správny súd poukázal na bod 35 rozsudku Najvyššieho súdu SR ako kasačného súdu sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019 (konanie o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/12/2018-76 zo dňa 25.10.2018; preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 102310189/2019 zo dňa 06.11.2017 o určení rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015), v ktorom kasačný súd uviedol: „35. Pokiaľ ide o tvrdenie sťažovateľa ohľadom nesprávneho postupu pri zabezpečovaní ERP, kasačný súd uvádza, že konania vo veci zabezpečenia ERP predstavujú samostatné konania, ktorých výsledkom boli 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 2015.“ V zmysle už uvedeného, preto nebolo povinnosťou správcu dane a žalovaného v konaní skúmať, či došlo k pozmeňovaniu údajov elektronickej registračnej pokladnici (to bolo nesporne preukázané rozhodnutiami o zabezpečení a následnom prepadnutí elektronických registračných pokladníc), ale zistiť v akom rozsahu z dôvodu krátenia tržieb za zdaňovacie obdobie december 2013 došlo ku kráteniu dane z pridanej hodnoty.

5. K námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu krajský súd rovnako poukázal na bod 32 už citovaného rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/44/2019 z 10.09.2019: „32. Ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku iba demonštratívne vymenúva dôkazy, ktoré je možné použiť pre dokazovanie, pričom nezakazuje použitie aj iných dôkazov získaných v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ak aj kasačný súd považuje právoplatné rozhodnutia o prepadnutí ERP a predovšetkým výsledky technickej expertízy na dôkazy získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, o ktorých dôveryhodnosti nemal dôvod pochybovať. Je bežným postupom správcu dane postupovať v úzkej súčinnosti s inými štátnymi orgánmi a použiť nimi získané

informácie ako dôkazy za účelom správneho vyčíslenia základu dane. Správca dane ani nie je oprávnený vypracovávať znalecký posudok v takýchto veciach, pretože ide o odbornú otázku vyžadujúcu si odborné posúdenie Colným úradom Bratislava, OCafA, ktorý je ako jediný štátny orgán oprávnený vykonávať technické expertízy ERP. Na základe výsledkov technickej expertízy ERP vykonali zamestnanci správcu dane ich porovnanie s predloženým účtovníctvom sťažovateľa za dané zdaňovacie obdobie roku 2015 za účelom zistenia rozdielu základu dane, rozdielu dane alebo daňovej straty. Pre spracovanie získaných databáz s ERP a ich porovnanie s predloženým účtovníctvom sťažovateľa postačoval správcovi dane jednoduchý editor (MS Excel).“ K žalobnej námietke, podľa ktorej mal správca dane povinnosť skúmať, či vo veci došlo k dodaniu tovaru/ služieb konečným zákazníkom podľa pokladničných dokladov s ERP, správny súd uvádza, že je nelogické a v rozpore so zdravým rozumom sa domnievať, že zamestnanci žalobcu pri poskytovaní reštauračných služieb v reštauráciách Č. C., C. XX, T. a reštaurácia N. Y. XX, T. XX, T., vyhotovovali napodobeniny pokladničných dokladov bez toho, aby zákazníkom poskytli účtovaný tovar alebo službu.“

6. Ako nedôvodnú hodnotil súd žalobnú námietku, podľa ktorej správca dane v rozpore s ustanovením § 63 ods. 3 písm. d/ Daňového poriadku vo výroku svojho rozhodnutia neuviedol ustanovenie hmotnoprávneho predpisu, na základe ktorého bol rozdiel dane vyrubený. Z uvedeného ustanovenia Daňového poriadku nevyplýva, aby vo výroku správcu dane malo byť uvedené konkrétne ustanovenie hmotno-právneho predpisu. Správca dane v súlade s uvedeným ustanovením Daňového poriadku vo výroku svojho rozhodnutia uviedol ustanovenie § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku, podľa ktorého rozhodoval o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty. Žalobca v podanej žalobe namietal, že žalovaný založil svoje rozhodnutie na CD nosičoch, pričom disponoval iba jedným CD pre jednu ERP, a preto tieto CD nosiče nemohli byť súčasťou dôkazných materiálov tvoriacich každý samostatný daňový spis.

7. S touto žalobnou námietkou sa už vyporiadal Najvyšší súd SR ako kasačný súd vo svojom rozsudku sp. zn. 3Sžfk/44/2019, keď uviedol: „36. Na jednej strane je potrebné prisvedčiť sťažovateľovi, že každý dôkaz použitý pri správe daní sa musí viazať na prameň dôkazu tvoriaci súčasť daňového spisu príslušnej daňovej veci. Taktiež je pravdou, že žaloba sa týkala dane z príjmu za zdaňovacie obdobie roku 2015, pričom CD nosič pri vyrubení rozdielu dane z príjmu za rok 2015 netvorí súčasť daňového spisu k prejednávanej veci, ale sa nachádza v daňovom spise týkajúcom sa vyrubenia rozdielu dane z príjmu za rok 2014. Správca dane mal predmetný CD nosič priložiť aj do tohto daňového spisu, avšak s ohľadom na skutočnosť, že elektronické súbory stiahnuté colným úradom z počítačového zariadenia sťažovateľa a uložené na CD nosiči nemajú samy o sebe vypovedaciu schopnosť, ale sú určené na analýzu v príslušnom softvéri expertíznych zložiek colnej správy, nemalo podľa názoru kasačného súdu toto pochybenie správnych orgánov za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. Navyše, sťažovateľ mal možnosť oboznámiť sa s týmto CD nosičom v rámci daňovej kontroly za rok 2014. Krajský súd v tejto súvislosti správne poznamenal, že správca dane pri práci s CD nosičom pracoval iba so súbormi editovateľnými v programovom vybavení MS Excel, 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 a vytlačil ich a predložil ich k nahliadnutiu sťažovateľovi na ústnom pojednávaní, čo vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100508008/2017 zo dňa 22.03.2017. Na uvedenom ústnom pojednávaní sťažovateľ uviedol, že nemá žiadne návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice a svojim podpisom vyjadril súhlas s jej obsahom.“

8. Žalobca namietal, že nepozmeňoval údaje v ERP, pretože mohlo ísť „o prípadný technický defekt registračnej pokladnice.“ Správny súd považuje za správnu formuláciu odpovede žalovaného na túto žalobnú námietku vo vyjadrení žalovaného zo dňa 16.01.2019: „Expertízou zistená skutočnosť, že pozmeňované údaje v ERP (obchádzanie štandardných činností ERP) bolo realizované inštaláciou nadradeného programového vybavenia PAS - predaj a sklady, nezodpovedá formulácii, že išlo o „prípadný defekt vo fungovaní registračnej pokladnice“, ako to uvádza žalobca v podanej žalobe, ale o

cielený zásah do fungovania ERP vykonaný za účelom pozmeňovania údajov o prijatých tržbách.“ Skutočnosť, že Colnému úradu Bratislava pri vykonávaní technickej expertízy ERP sa z ERP koncové štvorčíslenie 7005 nepodarilo nasimulovať napodobeninu pokladničného dokladu, nesvedčí pre záver, že touto ERP neboli vydávané napodobeniny pokladničných dokladov, ktoré neboli zaznamenané v kontrolných záznamoch fiškálnej pokladne, resp. v denných uzávierkach. Z porovnania obrátov z predloženej evidencie DPH (mesačné uzávierky) predloženej žalobcom k výkonu daňovej kontroly s obrátmi - tržby cez PAS poskytnutými oddelením certifikácia foréznej analýzy Colného úradu Bratislava vyplýva rozdiel v tržbách u pokladníc koncové číslo: 7003 a 7005 za mesiac august 2013, rozdiel (t.j. krátenie tržby) vo výške 12 794,04 eura (19 729,13 eura - 6 935,09 eura), z toho DPH 20 % - 2 132,34 eura.

9. Ako nedôvodnú hodnotí správny súd aj žalobnú námietku týkajúcu sa podpisovania písomností správcom dane. Podpisovanie písomností na daňových úradoch upravuje interný riadiaci akt Finančného riaditeľstva SR č. 4/2016 platný od 01.08.2016 - podpisový poriadok finančnej správy. Vyhotovenie poverenia na výkon daňovej kontroly a jeho podpísanie zamestnancom správcu dane na vykonanie daňovej kontroly u sťažovateľa zo dňa 20.10.2016 č. 104150077/2016 bolo v súlade s Daňovým poriadkom, ako aj uvedeným interným predpisom. V závere rozhodnutia správny súd pre celkový obraz v tomto rozhodnutí riešenej problematiky - preskúmanie zákonnosti postupu, ako aj rozhodovania finančných správnych orgánov poukazyval na to, že u daňového subjektu bolo vykonaných viacero daňových kontrol zameraných na daň z príjmu fyzickej osoby, ako aj daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia viacerých rokov. V prípade súdneho prieskumu rozhodnutí o dani z príjmu fyzickej osoby rozhodoval Krajský súd v Košiciach, napr. rozsudkami sp. zn. 7S/12/2018 zo dňa 27.11.2019 (zdaňovacie obdobie roku 2014), ako aj napr. sp. zn. 6S/123/2017 zo dňa 25.04.2019 (zdaňovacie obdobie roku 2012), ako aj sp. zn. 6S/11/2018 zo dňa 20.06.2019 (zdaňovacie obdobie roku 2013) a sp. zn. 6S/12/2018 zo dňa 25.10.2018 (zdaňovacie obdobie roku 2015), v prípade posledného rozhodnutia bola kasačná sťažnosť žalobcu zamietnutá rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/44/2019 zo dňa 10.09.2019. Vo vzťahu k DPH tunajší súd rozhodol rozsudkom sp. zn. 8S/72/2018 zo dňa 23.01.2020 (zdaňovacie obdobie január 2014), ktorými rozhodnutiami žaloby žalobcu boli zamietnuté. A zároveň vo vzťahu k DPH tunajší súd rozhodol aj rozsudkom sp. zn. 7S/111/2018 zo dňa 10.06.2020 ktorý nadobudol právoplatnosť dňa 27.08.2020.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

10. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/ g/ a h/ SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Podľa názoru sťažovateľa pri posúdení veci krajský súd konal nesprávne a mal uviesť, že „nepodanie opravného prostriedku pri úkone zabezpečenia a prepadnutia veci neprejudikuje správnosť expertízy vykonanej v súvislosti s týmto úkonom a už vôbec nie v prípade expertízy vykonanej v inej súvislosti ako je zistenie okolností vlastnej daňovej povinnosti daňového subjektu.“ Colný úrad Bratislava vykonával expertízu za účelom overenia fungovania registračných pokladníc a podmienok ich prepadnutia podľa zákona 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 o registračných pokladniciach“). Nepodanie opravného prostriedku teda nemohlo potvrdzovať správnosť skutkových záverov ohľadom výšky príjmu údajne evidovaného v databázach programu „PAS“, keďže expertíza bola vykonaná v konaní, ktorého predmetom nebolo dokazovanie vlastných daňových povinností daňového subjektu. Nekonanie daňového subjektu nepotvrdzuje závery predložených expertíz ohľadom výšky zdaniteľného príjmu evidovaného v programe „PAS.“ Právoplatnosť rozhodnutí o prepadnutí ERP preukazuje iba to, že došlo k prepadnutiu ERP, avšak nijak neprijíma závery ohľadom vlastných daňových povinností daňového subjektu. Preto ani netvorí podporný dôkaz k expertízam, ktorý by mal vylučovať dôvodnosť vykonania kontrolného znaleckého skúmania na ERP.

11. Konajúci 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 predmetom je konanie za september roku 2014, t.j. rok pozadu. Ako teda môže konajúci súd, ale predovšetkým správca dane ako žalovaný, rozhodnúť o veci spätne, keď platí všeobecne známa zásada zákazu retroaktivity. Právny systém je formou regulácie spoločenských vzťahov. V oblasti verejného práva upravujú právne normy vzťahy medzi vykonávateľmi verejnej moci a jej adresátmi. Uvedené vzťahy sú vybudované na princípe subordinácie. Vykonávateľ pôsobí vo verejno-mocenskej, nadriadenej pozícii, z ktorej realizuje pravidlá správania a autoritatívne rozhoduje o právnom postavení adresáta, t.j. podriadeného subjektu. Uvedené subjekty nemôžu byť v rámci realizácie verejno-právnych vzťahov v rovnom postavení, a to najmä preto, že vykonávateľ pri realizácii právnych noriem presadzuje verejný záujem. Verejný záujem ako právne neurčitý pojem nadobúda konkrétny obsah až v konkrétnom právnom vzťahu. Vzhľadom na jeho neurčitosť stanovuje právna úprava vykonávateľom limity rozsahu a spôsobu konania. Uvedené subjekty totiž svojimi úkonmi zasahujú do sféry subjektívnych práv jednotlivca. Z predmetného dôvodu musia posudzovať svoje úkony z hľadiska požiadaviek právnej úpravy vyjadrených najmä v ústavne zakotvených princípoch. Princípy ako základné architektonické prvky verejnej správy (ale aj sústavy fungovania verejnej moci) kladú dôraz predovšetkým na materiálnu stránku zásahu do sféry práv jednotlivca. Materiálna stránka právneho vzťahu vyjadruje obsah práv a povinností medzi vykonávateľom verejnej moci a jej adresátom. Vzhľadom nato, že právo ako systém regulácie spoločenských vzťahov je spôsobilé na tieto vzťahy pôsobiť najmä smerom do budúcnosti, musí vykonávateľ v rámci realizácie právnych noriem dodržať princípy časovej uplatniteľnosti nielen právnych noriem, a teda skúmať otázky retroaktivity. V oblasti Rady Európy zakotvuje princíp zákazu retroaktivity Čl. 7 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

12. 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?. Právny záver o nemožnosti vypočutia zamestnancov Colného úradu Bratislava, OCafA považoval sťažovateľ za nesprávny. Osoby vykonávajúce expertízu nie sú zaujaté vo vzťahu ku výsluchu ohľadom priebehu a výsledkom expertízy vo väčšej miere než znalci, ktorých výsluch Daňový poriadok v § 25a pripúšťa. Zároveň prípadná zaujatosť osoby apriórne nevyklučuje relevantnosť tohto dôkazu a teda ako dôkaz má byť výsluch takýchto osôb vykonaný a až následne v štádiu hodnotenia dôkazov má byť predmetná skutočnosť zohľadnená v právnej úvahe správcu dane. V neposlednom rade: osoba v postavení osoby v pozícii osôb zúčastnených pri správe daní nie sú vylúčené z pozície svedka, ak sa nejedná o osoby zamestnancov správcov dane vykonávajúcich príslušnú daňovú kontrolu alebo daňové konanie, v ktorom sa má takýto výsluch uskutočniť. Osoby, ktorých výsluch navrhoval daňový subjekt, vykonali expertíznu činnosť v súvislosti so zabezpečením a prepadnutím ERP podľa zákona o registračných pokladniciach. Nejednalo sa teda o osoby, ktoré by priamo vykonávali procesné úkony pri predmetnej daňovej kontrole/vyrubovanom konaní. Daňový poriadok v § 25 takéto osoby z pozície svedka nevyklučuje, práve naopak hovorí, že každý je povinný vypovedať na účely správy daní ako svedok o dôležitých okolnostiach, ak sú mu známe.

13. Podľa sťažovateľa nakoniec aj daňový subjekt je podľa § 4 ods. 2 písm. c) Daňového poriadku osobou zúčastnenou pri správe daní, pričom jeho výsluch je prípustný pri správe daní. Uvedený nezákonný postup považoval sťažovateľ za zásadnú vadu, keďže zhatil možnosť konfrontovať zistenia uvedené v expertíze výsluchom týchto osôb daňovým subjektom. Dôsledkom napádaného rozsudku došlo k popretiu zmyslu a účelu práva sťažovateľa aktívne vystupovať pri dokazovaní v daňových veciach a efektívne presadzovať svoje daňové práva a právom chránené záujmy, čo bolo zároveň v rozpore so zásadou úzkej súčinnosti daňového subjektu a správcu dane. Tak ako namietal už v priebehu správy daní, jeho prípad vykazoval známky kafkovského románu, kde je vec rozhodnutá už vopred na základe výsledkov expertíz Colného úradu Bratislava, OCafA, bez toho, aby mohol ktokoľvek akokoľvek prispieť k objasneniu veci. Pričom sám nemohol zabezpečiť vykonanie žiadneho

technického skúmania registračných pokladníc, keďže tieto boli v danom čase už mimo jeho dispozíciu v dôsledku ich prepadnutia. Uvedené má o to zásadnejší význam, že pri správe daní je obrátená dôkazná povinnosť (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku). Súd zlyhal vo svojej úlohe garanta zákonnosti administratívnych konaní, kedy odobrili stav, za ktorého je dokazovanie správcom dane vykonané nanajvýš formálne a povrchné. Správca dane neohodnotí dôkazy vo vzájomnej súvislosti a svoju právnu úvahu založí na jedinom dôkaze (ktorý ako uvádzame vyššie nie je ani súčasťou daňového spisu). Pričom jeho rozhodnutie je od počiatku determinované výsledkom expertízy z iného konania, ktorej výsledky zamedzil verifikovať. Konajúci 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 príjmov a taktiež sa odvoláva na obdobie roku 2015, pričom predmetom je konanie za február roku 2014, t.j. rok pozadu. Ako teda môže konajúci súd, ale predovšetkým správca dane ako žalovaný, rozhodnúť o veci spätne, keď platí všeobecne známa zásada zákazu retroaktivity.

14. Situácia, kedy dôkaz, na ktorý sa odvolávajú rozhodnutia daňových orgánov nie je súčasťou spisu, naplňuje dôvod vymedzený zákonom pre zrušenie rozhodnutia správneho orgánu. Tento dôvod, ak je daný, platí bez ďalších výnimiek a mal by viesť k zrušeniu dotknutých rozhodnutí za situácie: - ak dôkaz, ktorý nie je súčasťou spisu je jediným a rozhodujúcim dôkazom vo veci; - správny orgán takýto dôkaz nevykonal; - správny orgán na tomto dôkaze založil svoju právnu úvahu. S povinnosťou daňových orgánov viesť a zabezpečiť úplný daňový spis obsahujúci všetky dôkazy vo veci koreluje oprávnenie daňového subjektu na prístup, k takémuto kompletnému spisu. Daňový poriadok pri nazeraní do spisov v § 23 ods. 1 a § 23 ods. 2 priznáva daňovým subjektom oprávnenia a to rovnako vo vzťahu k prameňom dôkazov (zhodne vyhotovovanie listinných podôb z elektronických nosičov informácií, kopírovanie listinných dôkazov a pod). Tieto oprávnenia nie sú limitované sprístupnením prameňov dôkazu len na jediný daňový spis, keď prebieha voči daňovému subjektu viacero paralelných konaní. Toto právo teda nie je umenšené tým, že rovnaký dôkaz nachádza v niektorom inom daňovom spise. Zároveň je pravdou, že sťažovateľ sa vo svojich podaniach adresovaných správcovi dane domáhal buď pripojenia takéhoto CD nosiča, alebo jeho kompletné vytlačenie do daňového spisu. Nie je pravdou, že sa do zápisnice vyjadril, že s obsahom záznamov súhlasí. Naopak v zápisnici č. 100508008/2017 sťažovateľ uviedol, že „tieto čísla sú pre mňa absolútne nereálne.“

15. Naopak vo veci došlo k pretrhnutiu postupnosti prameňov dôkazu: registračné pokladnice neboli do konania zabezpečené a zároveň obsah údajov získaných z týchto registračných pokladníc nebol v celosti zabezpečený na dátovom nosiči alebo v papierovej podobe. Žiaden orgán aplikujúci právo nesmie a nemôže rozhodnúť s poukazom na dôkaz, ktorý sám procesne nevykonal, a ktorý pre účely svojho rozhodovania nezabezpečil do svojho konania. Uvedeným sa vrhá tiež podozrenia na riziko výberu informácií selektívne - v neprospech určitého účastníka konania a znižuje dôveru k objektivite konajúceho orgánu. Tým, že súdne authority aprobovali nezákonný postup daňových orgánov, rozhodli v priamom rozpore s právami daňového subjektu na prístup ku kompletnému daňovému spisu, práva na rozhodnutie založené výhradne na dôkazoch skutočne vo veci vykonaných a úplne popreli a negovali obsah, zmysel a význam § 191 ods. 1 písm. f) SSP. Správne právne hodnotenie by malo byť podľa nás nasledovné: každý dôkaz použitý pri správe daní, musí sa viazať na prameň dôkazu tvoriaci súčasť daňového spisu príslušnej daňovej veci. Dôkazy použité pri vyrubení rozdielu dane v tejto veci boli údaje nachádzajúce sa na CD nosiči, ktorý tvoril súčasť daňového spisu týkajúceho sa daňovej veci: daň z príjmu za rok 2014. Takzvané údaje z excel tabuľky už predstavujú informáciu extrahovanú z CD nosiča ako prameňa tohto dôkazu, ktorý sám je odvodeným dôkazom získaným expertízou registračných pokladníc.

16. Sťažovateľ bol toho názoru, že dôvodne namieta neúplnosť daňového spisu, keď poukázal na skutočnosť, že v daňovom spise sa nenachádza ani CD nosič, ani kompletná listinná podoba obsahu CD nosiča (zároveň ani neboli zaradené do daňového spisu údaje o spôsobe zistenia, údaje z prepadaných registračných pokladníc ako primárnym prameni dôkazu). Daňový poriadok pri nazeraní do spisov § 23 ods. 1 a § 23 ods. 2 priznáva daňovým subjektom oprávnenia a to rovnako vo vzťahu k prameňom dôkazov (zhodne vyhotovovanie listinných podôb z elektronických nosičov informácií, kopírovanie listinných dôkazov a pod). Tieto oprávnenia nie sú limitované sprístupnením prameňov

dôkazu len na jediný daňový spis, keď prebieha voči daňovému subjektu viacero paralelných konaní. Z pohľadu daňového subjektu sa jedná o zásadné porušenie jeho práv pri daňovej kontrole, keďže údaje na CD nosiči boli spôsobilé preukázať, že údaje programu PAS (predovšetkým údaje databáz) netvorili súčasť ERP.

17. Podľa sťažovateľa sa informácie o tržbách (resp. počte pokladničných dokladov) sa v údajoch získaných z jednotlivých databáz rozchádzali. Pri fungovaní programu „PAS“ malo teda dochádzať k párovaniu týchto súborov (doklad s rovnakým číslom podľa databázového súboru h.dbf (mal ďalej obsahovať informácie o vystavených dokladoch) k dokladu s rovnakým číslom podľa databázového súboru a.dbf (mal ďalej obsahovať informácie o celkovej sume úhrady)). Ak by bol záver o fungovaní programu „PAS“ a jeho databázových súborov správny, potom vydaný počet dokladov (ktoré interne mal evidovať program „PAS“) musí byť rovnaký ako počet dokladov, za ktoré zaznamenal program „PAS“ prijatie tržby. Preto údaj o počte dokladov by mal byť identický v databázovom súbore 2014 1h.dbf a databázovom súbore 2014 1a.dbf. Podľa zistení uvedených v expertízach, boli zistené iné počty dokladov v databázovom súbore 2014 1h.dbf a databázovom súbore 2014 1a.dbf (pozn. k uvedenému sťažovateľ doložil tabuľku). Prípadne skreslený príjem zo zdaniteľného plnenia sa vždy musela viazať na reálne vydaný pokladničný doklad (či platný alebo napodobeninu), ktorých počet mal byť teda rovnako zaznamenaný vo všetkých databázach programu „PAS“, ktoré boli podľa zistení Colného úradu Bratislava určené na zaznamenanie počtu skutočne vydaných pokladničných dokladov. Pri oboch elektronických registračných pokladniciach nebol riadne zdokumentovaný a preukázaný počet dokladov, na základe ktorých mal údajne prijať daňový subjekt platbu/y mimo kontrolného záznamu.

18. Stanovisko krajského súdu k tejto zásadnej otázke obsahovalo iba jednoduché poukázanie na závery expertízy, bez toho, aby právnu úvahu správcu dane ohľadom skutočnej výšky základu dane sťažovateľa podrobilo 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 druhú stranu, jedná sa taktiež o otázky, ktoré priamo sa týkajú výšky vlastnej daňovej povinnosti sťažovateľa a teda aj jeho ústavného práva pokojne vlastniť majetok. Za týchto okolností bolo povinnosťou správcu dane rozpor v dôkazoch má vždy presvedčivo vysvetliť správcu dane a to na základe svojej vlastnej právnej úvahy, bez toho, aby iba odkázal na zistenia iného orgánu. V prípade, že takýto rozpor nie je možné vysvetliť na základe vykonaného dokazovania, je nutné sa prikloniť k záverom pre daňový subjekt priaznivejším. Určiť vlastnú daňovú povinnosť na základe určitej pravdepodobnosti ohľadom skutkových okolností zakladajúcich jej výšku je neprípustné.

19. Daňová povinnosť ako definitívny číselný údaj musí vždy vyplývať z jednoznačne zisteného skutkového stavu. I keď správca dane pri hodnotení dôkazov pracuje s určitou mierou neistoty ohľadom skutkových okolností prípadu, vždy pred vydaním rozhodnutia musí byť predpoklad na základe pravdepodobnosti premietnutý na základe racionálnej úvahy správcu dane do logickej istoty ohľadom skutkového zistenia zakladajúceho výšku daňovej povinnosti. Ak správca dane pracuje s prvkom pravdepodobnosti, tento musí byť výstižne a komplexne zdôvodnený vzhľadom na mieru neistoty, ktorú pre rozhodnutie takáto pravdepodobnosť predstavuje. 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 Žalobcom), nahradil „pravdepodobnou“ správnosťou údajov v súboroch programu PAS. Podľa sťažovateľa súdne authority dostatočne, jasne presne a určito neodôvodnili, prečo bez ďalšieho akceptovali tento záver správcu dane (ktorý je de facto iba prebratým záverom Colného úradu Bratislava, OCafA formulovaným bez bližšieho odôvodnenia).

20. Žalovaný v písomnom podaní uviedol, že nepovažuje námietky sťažovateľa za opodstatnené a opakovane poukazuje na to, že predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného a správcu dane vo veci určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014, a nie konanie o zabezpečení elektronických registračných pokladníc sťažovateľa a databázových súborov programu PAS inštalovaného v počítači, ktorý tvoril neoddeliteľný celok elektronickej registračnej pokladnice. V daňovom konaní bolo preukázané, že sťažovateľ za preverované zdaňovacie obdobie v

podanom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty, v účtovných dokladoch a povinných záznamoch uviedol výšku zdaniteľných obchodov, ktorá nezodpovedala zisteniam správcu dane, čím došlo k porušeniu ustanovení § 8, § 9 a § 69 ods. 1 a ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. Na základe skutočností uvádzaných v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane, rozhodnutí žalovaného, ako aj vyjadrenia k žalobe, žalovaný uvádza, že postupom správcu dane a žalovaného neboli porušené práva sťažovateľa. Žalovaný z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že všetky dôvody sťažovateľa uvedené v podanej žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti sú neopodstatnené, a preto ich nie je možné akceptovať a tým, že správca dane a žalovaný postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi.

III.

Konanie pred kasačným súdom

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Košiciach, ktorým bola zamietnutá žaloba, na základe ktorej sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101204321/2018 zo dňa 21.06.2018. Predmetným rozhodnutím bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 100437810/2018 zo dňa 23.02.2018, o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie február 2014 v sume 1.866,54 €.

22. Z administratívneho spisu bolo zistené, že pri vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie február 2014 sa vychádzalo zo zápisníc o miestnych zisťovaniach u žalobcu zn. 1095691/1/215012/2015 zo dňa 25.05.2015 vrátane jej príloh - overené fotokópie pokladničných dokladov vystavených obsluhou o zaplatení v reštaurácii Čertov dvor dňa 25.05.2015 a overené fotokópie pokladničných dokladov 30.09.2014 a 16.05.2015 získaných v súlade s § 17 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní ERP a zo zápisnice o miestnom zisťovaní č. 1095691/1/2014999/2015 zo dňa 25.05.2015, vrátane príloh overené fotokópie pokladničných dokladov vystavených obsluhou o zaplatení v reštaurácii Grill House 27 dňa 25.05.2015 a dokladov zo dňa 22.05.2015 nájdených na predajnom mieste, overené kópie pokladničných dokladov zo dňa 06.11.2014 a 18.05.2015 získaných v súlade s § 17 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní ERP. V predmetnom konaní sa riešila rovnako otázka, či žalobca bol osobou povinnou platiť správcovi dane daň z pridanej hodnoty v zmysle ust. § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov, z dôvodu dodania tovaru a služieb v zmysle vydaných dokladov z elektronickej registračnej pokladnice DKP č. 69810721682070003 (Reštaurácia Grill House 7) a DKP č. 69810721682070005 (Reštaurácia Čertov dvor) zákazníkom, ktoré boli v evidencii predaja tovaru a predaja služieb v pokladničnom programe PAS, aj napriek tomu, že neboli evidované v kontrolných záznamoch v príslušných zdaňovacích obdobiach, za ktoré mu boli rozhodnutím správcu dane vyrubené rozdiely na dani z pridanej hodnoty.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

23. Podľa § 6 ods. 1 SPP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

24. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

25. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

26. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

27. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

28. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

29. Podľa § 26 ods. 2 Daňového poriadku, štátne kontrolné orgány sú povinné oznamovať správcovi dane výsledky kontrol, ak z týchto výsledkov vyplýva, že došlo alebo mohlo dôjsť k neplneniu daňovej povinnosti. Podľa ods. 7 cit. ustanovenia, každý, kto má písomnosti, listiny a iné veci, ktoré môžu byť dôkazom pri správe daní, je povinný na výzvu správcu dane písomnosti, listiny a iné veci vydať alebo zapožičať.

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

31. Podľa § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, má kontrolovaný daňový subjekt povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

32. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 3 citovaného ustanovenia, výrok obsahuje údaje podľa písm. c/ (meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12 a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená.

33. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže

odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

34. Podľa § 74 ods. 3 Daňového poriadku, odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán vykonáva dokazovanie, je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania.

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

V.

právne posúdenie

36. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

37. Kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) g) a h) SSP.

38. Kasačný súd uvádza, že pojem „právo na spravodlivý proces“ nahrádza doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, nakoľko obsahové znaky pojmu „právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f) SSP konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

39. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).“ Nepreskúmateľnosť rozsudku je daná v prípade, ak chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu nespokojnosť sťažovateľa s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za vyhovujúcu dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

40. 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. 1Sžfk 15/2020 zo dňa 16. decembra 2021, a rozhodovania NS SR v právnej veci sp. zn. 3Sžfk 44/2019 zo dňa 10. septembra 2019, ako aj rozhodovania NSS SR vo veci sp. zn.

3Sfk/2/2022 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:

41. „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“.

42. „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 forenznej analýzy (ďalej aj „OCaFA“), ktorému zákonodarca zveril túto kompetenciu v § 17a ods. 2 zákona č. 289/2008 Z.z. Výsledky technickej expertízy zabezpečených ERP jednoznačne preukázali, že pokladnice č. 6981072168207003 a č. 6981072168207005 mali nainštalované programové vybavenie „PAS - predaj a sklady“, ktoré umožňovalo obchádzanie evidencie tržieb. Tieto ERP tlačili doklady s ochranným znakom „MF“ pripomínajúce pokladničné doklady, avšak tržby na nich uvedené neboli zaznamenané ani v kontrolných záznamoch, ani vo fiskálnej pamäti. Používaním predmetných ERP dochádzalo podľa záverov Colného úradu Bratislava, OCaFA u sťažovateľa za obdobie roka 2013 ku kráteniu tržieb v celkovej sume 146.567 €. Uvedené vyčíslenie krátenia tržieb predstavuje rozdiel medzi vykázanou výškou prijatých tržieb evidovaných v kontrolných záznamoch, resp. fiskálnej pamäti a výškou predajov - prijatých tržieb, uvedených v databázových súboroch z programu „PAS - predaj a sklady“.

43. „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“.

44. „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)“.

45. „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 kontrolórmi z colného úradu a pracovníkmi finančnej správy, ktorým som poskytoval svoje vyjadrenia“.

46. „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 meritórne rozhodnutia o zabezpečení ERP a o ich prepadnutí v prospech štátu. Všetky námietky týkajúce sa týchto konaní a rozhodnutí sťažovateľ mohol a mal uplatniť v rámci nich. Účelom daňovej kontroly v prejednávanej veci totiž nebolo skúmať, či došlo alebo nedošlo k pozmeňovaniu údajov v ERP alebo kontrolnom zázname, ale kontrola zdaniteľných príjmov sťažovateľa a vyrubenie rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013. 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“.

47. „Na jednej strane je potrebné prisvedčiť sťažovateľovi, že každý dôkaz použitý pri správe daní sa musí viazať na prameň dôkazu tvoriaci súčasť daňového spisu príslušnej daňovej veci. Taktiež je pravdou, že žaloba sa týkala dane z príjmu za zdaňovacie obdobie roku 2013, pričom CD nosič pri vyrubení rozdielu dane z príjmu za rok 2013 netvorí súčasť daňového spisu k prejednávanej veci, ale sa nachádza v daňovom spise týkajúcom sa vyrubenia rozdielu dane z príjmu za rok 2014. Správca dane mal predmetný CD nosič priložiť aj do tohto daňového spisu, avšak s ohľadom na skutočnosť, že elektronické súbory stiahnuté colným úradom z počítačového zariadenia sťažovateľa a uložené na CD nosiči nemajú sami osebe vypovedaciu schopnosť, ale sú určené na analýzu v príslušnom softvéri expertíznych zložiek colnej správy, nemalo podľa názoru kasačného súdu toto pochybenie správnych orgánov za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. Navyše, sťažovateľ mal možnosť oboznámiť sa s týmto CD nosičom v rámci daňovej kontroly za rok 2014. Krajský súd v tejto súvislosti správne poznamenal, že správca dane pri práci s CD nosičom pracoval iba so súborami editovateľnými v programovom vybavení MS EXCEL, obsahujúcom podrobné číselné údaje o tržbách zaregistrovaných ako tržby prijatých do predmetných ERP tak, ako boli zistené expertíznou skupinou colného úradu. Tieto súbory sú určené na odborné spracovanie v príslušnom softvéri, ktorým disponujú expertízne zložky colnej správy a takýto softvér sa pri vykonávaní daňovej kontroly kontrolnou skupinou ani nepoužíva. Správca dane tieto súbory v každom protokole o daňovej kontrole presne definoval, vytlačil ich a predložil k nahliadnutiu sťažovateľovi na ústnom pojednávaní, čo vyplýva zo Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100508089/2017 zo dňa 22.03.2017. Na uvedenom ústnom pojednávaní sťažovateľ uviedol, že nemá žiadne návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice a svojím podpisom vyjadril súhlas s jej obsahom“.

48. „Rovnako námietku sťažovateľa týkajúcu sa podpisovania písomností správcom dane kasačný súd v zhode s právnym názorom krajského súdu uvedeným v bode 18 napadnutého rozsudku považoval za nedôvodnú, pretože podpisovanie písomností na daňových úradoch upravuje interný riadiaci akt Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 4/2016, platný od 01.08.2016 - Podpisový poriadok finančnej správy. Vyhodenie 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“. „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. 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“.

49. Najvyšší správny súd sa na základe uvedených skutočností (s odkazom na príslušnú judikatúru) stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

51. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

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