

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/71/2020  
Identifikačné číslo spisu: 7017200854  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. januára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7017200854.2

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobkyne: Cecília Kráľová OBUV, Nám. Osloboditeľov 82, 071 01 Michalovce, IČO: 32 681 526, právne zastúpená: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, Gelnická 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101686383/2017 zo dňa 03.08.2017, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/102/2017-29 zo dňa 18.10.2018 v spojení s opravným uznesením č.k. 6S/102/2017-68 zo dňa 02.07.2020, takto

### r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. 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 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101686383/2017 zo dňa 03.08.2017, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 100466794/2017 zo dňa 14.03.2017, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013 v sume 50 548,33 eura daňovému subjektu Cecília Kráľová OBUV.

2. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že žalobkyňa poukazovala na to, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, je v rozpore s administratívnymi spismi, vykazuje znaky nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok

dôvodov, a mala za to, že sú splnené podmienky pre zrušenie rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. c/, d/, f/ SSP.

3. Správny súd uviedol, že správca dane vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2013, o výsledku ktorej vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 102953392/2016 zo dňa 18.04.2016. Vo vyrubovacom konaní doplnil dokazovanie po tom, čo jeho skoršie rozhodnutie bolo zrušené žalovaným a vrátené mu na ďalšie konanie a vydanie nového rozhodnutia. Doplnil dokazovanie ohľadne preverovania dosiahnutia výšky obchodnej prirážky. Všetky zistenia správcu dane preveril pri ústnom pojednávaní so žalobkyňou, o čom boli spísané aj zápisnice. Zistený skutkový stav správcom dane, správca dane podrobne uviedol nielen v protokole z daňovej kontroly, ale aj vo svojom rozhodnutí.

4. Krajský súd tak, ako aj žalovaný sa nestotožnil s názorom žalobkyne, že pre určenie základu dane nie je rozhodujúca výška poskytnutej zľavy, lebo je nesporné a aj logické, že tržby za predaj tovaru sú príjmami žalobkyne a výška poskytnutých zliav priamo ovplyvňuje dosiahnutie tržby, teda tržby poskytnuté so zľavou sa znižujú a teda sa znižujú aj celkové príjmy, ktoré vstupujú do základu dane. Krajský súd uviedol, že žalobkyňa si protirečila, ak na jednej strane tvrdila, že registrovala cez ERP všetky tržby za tovar, to znamená, že aj za tovar, na ktorý bola poskytnutá zľava a systém, ktorý využívala, vydávala pokladničné doklady so zľavou, ktoré sú nielen dôkazom o reálnych príjmoch, ale aj dôkazom o zníženej cene, pričom na druhej strane priznávala, že na dokladoch z ERP nesprávne označovala tovar so zľavou kódom „18 topánky a 20 tovar rôzne“. Týmto svojim tvrdením, ktoré bolo zistené aj správcom dane v podstate žalobkyňa uznala, že tovar predávaný pod kódom 18 topánky a 20 tovar rôzne nebol jednoznačne označený, takže porušila § 8 zákona č. 289/2008 Z.z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice, preto doklad z ERP, na ktorom je nesprávne a nejednoznačne označený tovar zaevidovaný len v cene po zľave, nemôže byť hodnoverným dôkazom, ktorý preukazuje výšku zliav, ale ani to, že zľava z ceny tovaru bola aj reálne poskytnutá.

5. Medzi účastníkmi nebolo sporné, že žalobkyňa vo vyrubovacom konaní predložila ako dôkaz „prehľady predaného tovaru na kód 18 a 20“ zo dňa 16.02.2017, v ktorom prehľade je uvedený dátum predaja tovaru, kód tovaru a názov tovaru, predajná cena tovaru, predané za cenu v Eur, zľava v Eur, ale ako vyplýva z obsahu protokolu, správca dane pri preverovaní predaja tovaru podľa jednotlivých kódov uvedených v predloženom prehľade a porovnaním so záznamami z ERP zistil, že tovar, ktorý bol uvedený v prehľadoch sa podľa kontrolných záznamov z ERP v uvedený deň a v uvedenej cene nepredával. Na záznamoch sa nenachádzal. Správca dane zistil, že zatiaľ čo na doklade z ERP je uvedený predaj jedného kusu topánok, napr. „18 topánky“ v sume po zľave podľa prehľadu predloženého žalobkyňou, tejto sume zodpovedal predaj viacerých (dvoch, troch aj viac kusov) obuvi, na základe čoho možno iba konštatovať, že žalobkyňa nezaevidovala v ERP predaj troch kusov tovaru, ale len jeden kus tovaru (obuvi), z čoho je zrejmé, že nezaevidovala v ERP všetky tržby tak, ako to tvrdí v žalobe. Ďalej správca dane pri daňovej kontrole v kontrolných záznamoch ERP zistil, že v prehľadoch uvedený tovar (sandále, lodičky, čižmy) predávaný v zľave žalobkyňa predávala aj počas celého roku 2013 s kódom, ktorý mal tento tovar pridelený. Preto ak chcela poskytnúť na tento tovar zľavu, nemala žiadny dôvod na to, aby ho predávala ako neidentifikovaný pod kódom 18 a 20 a nie pod kódom, ktorý mu prideliť a v ktorom bol predávaný v cene bez zľavy. To znamená, že nepostupovala tak, ako to upravuje § 4 a § 8 zákona č. 289/2008 Z.z. o ERP. Žalobkyňa iný hodnoverný dôkaz na uvedené svoje tvrdenia nepredložila a ňou predložený prehľad nepreukazoval pravdivosť jej tvrdení o reálnosti poskytnutých zliav.

6. Pri výpočte obchodnej prirážky používanej pri predaji tovaru za rok 2013 správca dane vychádzal z nákupných cien tovaru uvedených na dodávateľských faktúrach a dodacích listoch, na základe ktorých vypočítal priemernú nákupnú cenu. Následne v kontrolných záznamoch z ERP zistil predajné ceny podľa kódu tovaru, dátum predaja tovaru a vypočítal priemernú predajnú cenu tovaru. Z priemernej nákupnej ceny a z priemernej predajnej ceny tovaru potom vypočítal obchodnú prirážku v percentách za predaný tovar podľa kódu tovaru. Takýmto spôsobom zistil, že žalobkyňa používala v roku 2013 pri predaji obuvi obchodnú prirážku vo výške 75,88% a pri predaji ostatného tovaru obchodnú prirážku vo výške 97,53%. Takýmto spôsobom správca dane preukázal oprávnenosť uplatnených zliav

tovaru predávaného pod kódom 18 a 20, čo zodpovedá záveru, že žalobkyňa nepriznala príjmy, ktoré sú predmetom dane a súčasťou základu dane a tým porušila § 6 ods. 1 písm. b/ zák. č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov.

7. K námietke žalobkyne, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť v časti výpočtu skutočnej obchodnej prirážky predávaného tovaru, krajský súd uviedol, že správca dane vykonal v priebehu daňovej kontroly, ale aj vo vyrubovacom konaní dokazovanie, na základe ktorého jednoznačne zistil a preukázal, že tvrdenia žalobkyne o uplatňovanej výške obchodnej prirážky sú nepravdivé. Správca dane na základe chybnosti o uplatňovanej výške obchodnej prirážky zistenej z údajov uvedených žalobkyňou v podanom daňovom priznaní a vo výkazoch pristúpil k prepočtu výšky obchodnej prirážky, a to na základe dokladov o nákupných a predajných cenách predložených samotnou žalobkyňou, a preto nebol dôvod na uplatnenie postupu podľa § 48 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku, t.j. podľa pomôcok. Zdôraznil, že žalobkyňa v procese dokazovania nepreukázala ňou uvádzané skutočnosti týkajúce sa uplatňovania obchodnej prirážky 4,11% a výšky zliav z tovarov predávaných pod kódom 18 a 20, čím si nespĺnila dôkaznú povinnosť v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku, a preto nebol ani dôvod pre určenie dane na základe pomôcok. Totiž základnou podmienkou oprávňujúcou správcu dane pristúpiť k procesu určenia dane podľa pomôcok je v zmysle § 48 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku je nesplnenie niektorej zo zákonných povinností pri preukazovaní uvádzaných skutočností, čo správca dane v danom prípade nemohol konštatovať.

8. Žalobkyňa aj napriek svojim opakujúcim tvrdeniam o evidencii a priznaní všetkých tržieb z predaja tovaru zistenú výšku obchodnej prirážky správcou dane nikdy nenapadla ani nespochybnila. Žalobkyňa neuviedla, aké ďalšie dôkazy mal správca dane k preukázaniu zistenia týkajúceho sa uplatňovanej výšky obchodnej prirážky a z toho vyplývajúceho zvýšenia priznaných príjmov zabezpečiť. V zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý je povinný preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy len vykonáva. Teda dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní so zásadou prejednávacej, ktorá zdôrazňuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho tvrdení. Dôkazné bremeno je predovšetkým na daňovom subjekte a tak dôkazná povinnosť je spojením povinnosti tvrdenia a povinnosti doložiť svoje tvrdenia dôkazmi. Správca dane, ktorý má povinnosť len dôkazy vykonávať a nie povinnosť preukazovať, že daňovým subjektom uplatnená výška zliav evidovaných nekorektným a nepreukazným spôsobom v ERP bola aj reálne poskytnutá. Ak správca dane pri preverovaní písomných podkladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom podľa názoru správneho súdu je možné konštatovať, že splnil si svoju dôkaznú povinnosť v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku a bolo opäť len na daňovom subjekte, aby predložil alebo navrhol ďalšie dôkazy, ktorými by vyvrátil spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcou dane.

9. Správny súd sa nestotožnil s námietkou žalobkyne, že rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Odôvodnenie rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane má oporu v spisovom materiáli, ktorý obsahuje jednoznačné dôkazy preukazujúce reálnu výšku obchodnej prirážky, ktorú žalobkyňa uplatňovala pri predaji tovaru a spôsob výpočtu výšky príjmov, ktoré pri deklarovanom objeme predaja tovaru dosiahla.

10. K námietke žalobkyne, že správca dane pri vydaní druhého rozhodnutia zo dňa 14.03.2017 v plnom rozsahu negoval zistenia uvedené v protokole z daňovej kontroly z 18.04.2016 a vykonané dokazovanie a odstraňovanie chýb konania vo vyrubovacom konaní simulovalo výkon opätovnej daňovej kontroly správny súd uviedol, že prvé rozhodnutie správcu dane bolo žalovaným ako odvolacím orgánom zrušené. V zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku môže odvolací orgán v prípade zistenia nedostatkov v dokazovaní vec vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie, t.j. do vyrubovacieho konania. Zákonná úprava vyrubovacieho konania nevymedzuje úkony, ktoré je správca dane povinný vykonať vo vyrubovacom konaní, aby sa vysporiadal s predloženými dôkazmi a neobmedzuje ho ani v rozsahu vykonaného dokazovania, len ho viaže na právny názor, ktorý vyslovil odvolací orgán v zrušujúcom rozhodnutí. Teda správca dane pri dokazovaní vo vyrubovacom konaní bol povinný

dokazovanie vo veci preverovania výšky priznaných príjmov žalobkyne doplniť v takom rozsahu, aby zistený skutkový stav bol nespochybniteľným podkladom pre právny záver vo veci. Správca dane v danom prípade postupoval v súlade s právnym názorom žalovaného. Odstránil nedostatky v dokazovaní, pre ktoré bolo rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane zrušené a vec vrátená späť do vyrubovacieho konania a doplnil dokazovanie vo veci výšky používanej obchodnej prirážky, ako aj uplatnených a nepreukázateľných zliav. Dokazovanie správca dane vo vyrubovacom konaní doplnil len v takom rozsahu, ako mu to bolo uložené v zrušujúcom rozhodnutí a tým splnil podmienku preukaznosti dôkazov zistených kontrolou. Vyrubovacie konanie bolo v danom prípade ukončené vydaním rozhodnutia správcou dane (druhým rozhodnutím).

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

11. Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa (ďalej aj ako „sťažovateľka“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP, ktorou žiadala, aby kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu, napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a rozhodol o trovách konania.

12. Sťažovateľka uviedla, že podľa jej názoru správca dane nezistil, že by sťažovateľka neevidovala všetky tržby cez ERP. Predmetom súdneho sporu bolo teda to, či správne orgány jednoznačne preukázali, že sťažovateľka neevidovala všetky tržby cez ERP, čím nepriznala príjmy, ktoré sú predmetom dane a súčasťou základu dane.

13. V podanej kasačnej sťažnosti namietala najmä skutočnosti, na základe ktorých správca dane neuznal uplatňované zľavy z tovaru predávaného pod kódom 18 a 20. Uvádzala, že nie je možné, aby žalovaný na strane jednej tvrdil, že nezistil porušenie povinnosti evidencie tržieb v ERP a súčasne tvrdil, že nezaevidovala v ERP všetky tržby.

14. Konštatovala, že pri predaji tovaru so zľavou v akcii 1+1, resp. 1+2 dokladom z ERP nepreukazovala výšku zliav, ale aj keď na ňom nebol tovar jednoznačne označený, preukazovala príjem, ktorý bol rozhodujúci pri zisťovaní základu dane a tvrdila, že išlo o takto nastavený kód ERP, na ktorý sťažovateľka nemala dosah a zmenu mohol vykonať len servisný technik. Určiť príjmy prostredníctvom výšky obchodnej prirážky, vyčíslenej správcou dane na základe dokladov poskytnutých daňovým subjektom by bolo právne relevantné len vtedy, ak by správca dane jednoznačne preukázal, že sťažovateľka neevidovala všetky tržby cez ERP.

15. Ďalším ťažiskovým argumentom sťažovateľky bolo jej tvrdenie, že pre určenie základu dane nie je rozhodujúca výška poskytnutej zľavy, ale reálny príjem, pretože pri zisťovaní základu dane sa vychádza z rozdielu medzi príjmami a výdavkami. Sťažovateľka sa nestotožnila s názorom správneho súdu a žalovaného, že výška poskytnutých zliav ovplyvňuje dosiahnutie tržby, tržby poskytnuté so zľavou sa znižujú a teda sa znižujú aj celkové príjmy, ktoré vstupujú do základu dane. Sťažovateľka uviedla, že ide o systémovú vadu pri posúdení veci, pretože zľavy sa neposkytujú z tržieb ale z cien.

16. Opätovne poukázala na to, že určiť príjmy prostredníctvom výšky obchodnej prirážky vyčíslenej správcou dane na základe dokladov poskytnutých daňovým subjektom by bolo právne relevantné len vtedy, ak by správca dane jednoznačne preukázal, že sťažovateľ neevidoval všetky tržby cez ERP.

17. Na podporu svojich tvrdení sťažovateľka odkázala na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/14/2010 zo dňa 21.04.2011.

18. Žalovaný považoval dôvody uvedené v podanej kasačnej sťažnosti za neopodstatnené. K namietaným skutočnostiam uviedol, že práve reálne uplatňovaná výška obchodnej prirážky vyčíslená správcou dane na základe dokladov poskytnutých daňovým subjektom je dôkazom toho, že daňový subjekt nepriznal v podanom daňovom priznaní všetky príjmy, ktoré z predaja

obuvi a ostatného tovaru skutočne dosiahol.

19. Podľa názoru žalovaného je nesporné, že sťažovateľka tým, že označovala rovnakým kódom (18 resp. 20) rôzny druh predávaného tovaru, postupovala v rozpore s ustanoveniami § 8 zákona č. 289/2008 Z.z. o ERP, pretože tovar predávaný pod uvedenými kódmi nebol jednoznačne určený, označený. Z dokladov predložených k daňovej kontrole je pritom zrejmé, že každý tovar, ktorý bol v zľave predávaný pod uvedenými kódmi mal pridelený kód, pod ktorým bol predávaný v cene bez zľavy. Oprávnené boli preto pochybnosti správcu dane o dôvodoch, pre ktoré daňový subjekt predával ten istý tovar pod dvoma rôznymi kódmi, pričom pri predaji tovaru pod kódmi 18 a 20 nebolo možné z predložených dôkazov preveriť výšku zliav, o ktorých daňový subjekt tvrdil, že boli reálne poskytnuté. Servisný technik mohol zadať uvedené kódy do pokladnice len na základe požiadaviek sťažovateľky, takže tvrdenie, že nemala na kód dosah a zmenu mohol vykonať len servisný technik je zavádzajúce a bezpredmetné.

20. Na základe skutočností uvádzaných v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane, v rozhodnutí žalovaného, ako aj vo vyjadrení k žalobe, žalovaný uviedol, že v danom prípade nedošlo zo strany správcu dane ani žalovaného k nesprávnemu právnomu posúdeniu veci. Žalovaný z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že všetky dôvody sťažovateľky uvedené v podanej žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti sú neopodstatnené a nie je možné ich akceptovať. Správca dane a žalovaný postupovali pri posúdení príjmov a výdavkov sťažovateľky v súlade s platnými právnymi predpismi.

### III.

#### Konanie pred kasačným súdom

21. Prejednávaná vec bola dňa 12.08.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 8Sžfk pod sp. zn. 8Sžfk/71/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Zb. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnicstva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (článok 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou sp. zn. 8Sžfk/71/2020.

22. 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 (§ 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](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

23. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/102/2017-29 zo dňa 18.10.2018, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101686383/2017 zo dňa 03.08.2017 potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 100466794/2017 zo dňa 14.03.2017.

24. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie rok 2013, o výsledku ktorej vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 102953392/2016 zo dňa 18.04.2016. Protokol bol sťažovateľke doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam, ku ktorým sa sťažovateľka nevyjadrila. Na základe protokolu z daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie, ktoré žalovaný zrušil a vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

25. Vo vyrubovacom konaní správca dane následne doplnil dokazovanie v rozsahu požadovanom žalovaným ohľadne preverovania dosiahnutia výšky obchodnej prirážky a výšky zliav poskytnutých pod kódmi 18 a 20. Správca dane zistenia preveril pri ústnom pojednávaní so sťažovateľkou, o čom boli spísané aj zápisnice. Zistený skutkový stav žalovaný podrobne uviedol v napadnutom rozhodnutí na str. 4-8, ako aj krajský súd, na str. 1-8, na ktorý kasačný súd odkazuje.

#### IV.

##### Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

26. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku má daňový subjekt povinnosť preukazovať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, ako aj skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, a tiež vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

27. 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. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

28. V zmysle § 8 ods. 1 písm. g/ zákona č. 289/2008 Z.z. o ERP pokladničný doklad obsahuje označenie tovaru alebo označenie služby, množstvo tovaru alebo rozsah služby a priradenie sadzby dane z pridanej hodnoty. Podľa odseku 3 uvedeného ustanovenia zákona označenie tovaru alebo označenie služby musí byť vyjadrené tak, aby bolo možné predávaný tovar alebo poskytovanú službu jednoznačne určiť alebo pomenovať a odlišiť od iného tovaru alebo inej služby, pričom sa môže uvádzať aj skrátený názov tovaru alebo služby.

29. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

30. K námietke sťažovateľky, že správca dane jednoznačne nepreukázal, že by sťažovateľka neevidovala všetky tržby cez ERP, kasačný súd uvádza, že správca dane preveroval správnosť priznanej výšky dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2013 a nevykonával kontrolu evidencie tržieb v ERP. Správca dane použil kontrolné záznamy z ERP ako jeden z dôkazov, na základe ktorých spochybnil výšku obchodnej prirážky. Správca dane tiež porovnal doklady z ERP a zistil, že na doklade z ERP bol uvedený predaj 1 ks tovaru „18 topánky“ v sume po zľave a podľa prehľadu daňového subjektu tejto sume zodpovedal predaj viacerých ks obuvi, z čoho vyplynul záver, že daňový subjekt nezaevidoval riadne všetky tržby v ERP. Vzhľadom na § 24 ods. 1 Daňového poriadku bolo povinnosťou daňového subjektu, aby predložil také dôkazy, ktorými by zistenia správcu dane vyvrátil a odstránil tým vzniknuté pochybnosti o správnosti výšky priznaných tržieb z predaja tovaru, ktoré uviedol v daňovom priznaní. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že správca dane spochybnil aj hodnovernosť dôkazu o prehľade zliav, pričom sťažovateľka iný rozhodujúci dôkaz (skladovú evidenciu tovarových zásob za rok 2013) nepredložila.

31. Argumentácia sťažovateľky, že správca dane nezistil porušenie povinnosti evidencie tržieb nie je dôkazom pre tvrdenie, že daňový subjekt evidoval tržby tak ako mu to ukladal zákon č. 289/2008 Z.z.

o ERP. Daňový subjekt tým, že označoval rovnakým kódom rôznych druhov tovaru postupoval v rozpore s citovaným § 8 zákona o ERP, pretože kód „18 topánky“, neurčoval jednoznačne, že predávaným tovarom boli sandále, lodičky, čižmy a pod.

32. Základným kritériom pre označenie tovaru na pokladničnom doklade je, aby bolo možné predávaný tovar jednoznačne určiť alebo pomenovať a odlíšiť od iného tovaru. Je možné uvádzať aj skrátený názov tovaru. Dôvodová správa k návrhu zákona o používaní ERP uvádza nasledujúce príklady, ako nevyhovujúce označenie tovaru, ktorými je napr. mliečny výrobok, textilný tovar, kvety, pretože z takého označenia by nebolo možné konkrétne určiť, o aký druh tovaru ide. Správnym označením by bolo, napr. maslo, dámska sukňa, kvet gerbera. Označenie tovaru nemôže byť vyjadrené len číselným kódom.

33. Kasačný súd sa taktiež nestotožnil s tvrdením sťažovateľky, že nemala dosah na nastavený kód ERP, pretože servisný technik mohol zadať kódy do pokladnice len na základe požiadaviek sťažovateľky, preto konštatovanie, že nemala na kód dosah a zmenu mohol vykonať len servisný technik je nedôvodné.

34. Kasačný súd považuje dôvody uvedené v podanej kasačnej sťažnosti za neopodstatnené a k namietaným skutočnostiam uvádza, že správca dane podrobným dokazovaním, vykonaným pri daňovej kontrole, preukázal, že žalobkyňa používala v roku 2013 pri predaji obuvi obchodnú prirážku vo výške 75,88% a pri predaji ostatného tovaru obchodnú prirážku vo výške 97,53%. Z uvedeného zistenia a preukázania reálnej výšky obchodnej prirážky používanej v roku 2013, vypočítanej na základe údajov uvedených v dokladoch predložených daňovým subjektom je zrejmé, že výška tržieb (príjmov), ktoré sťažovateľka uviedla v podanom daňovom priznaní a ktorým zodpovedá výška používanej obchodnej prirážky 4,11%, nie je skutočná výška príjmov, ktorú pri predaji tovaru v roku 2013 žalobkyňa dosiahla.

35. Reálne uplatňovaná výška obchodnej prirážky, vyčíslená správcou dane na základe dokladov poskytnutých sťažovateľkou preukazuje, že sťažovateľka nepriznala v podanom daňovom priznaní všetky príjmy, ktoré z predaja obuvi a ostatného tovaru skutočne dosiahla.

36. Je nesporné, že sťažovateľka tým, že označovala rovnakým kódom (18 resp. 20) rôznych druhov predávaného tovaru, postupovala v rozpore s ustanoveniami § 8 zákona č. 289/2008 Z.z., pretože tovar predávaný pod uvedenými kódmi nebol jednoznačne určený, označený. Z dokladov predložených k daňovej kontrole je pritom zrejmé, že každý tovar, ktorý bol v zľave predávaný pod uvedenými kódmi, mal pridelený kód, pod ktorým bol predávaný v cene bez zľavy. Servisný technik mohol zadať uvedené kódy do pokladnice len na základe požiadaviek sťažovateľky, takže tvrdenie, že nemala na kód dosah a zmenu mohol vykonať len servisný technik je zavádzajúce a bezpredmetné.

37. Vzhľadom na argumentáciu sťažovateľky, v zmysle ktorej pre určenie základu dane nie je rozhodujúca výška poskytnutej zľavy, ale reálny príjem, kasačný súd považuje za nesporné, že priznané príjmy sťažovateľky sú príjmami za predaný tovar a výška poskytnutých zliav priamo ovplyvňuje dosiahnuté tržby, kedy poskytnutím zľavy sa tržby znižujú, čím sa znižujú aj celkové príjmy, ktoré vstupujú do základu dane.

38. K námietke sťažovateľky, ktorá poukazovala na rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 4Sžf/14/2010 zo dňa 21.04.2011, kasačný súd uvádza, že sa stotožňuje s názorom krajského súdu, že v danom prípade prvé rozhodnutie správcu dane bolo žalovaným ako odvolacím orgánom zrušené. V zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku je umožnené odvolaciemu orgánu, aby v prípade zistenia nedostatkov v dokazovaní vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, t.j. do vyrubovacieho konania. Správca dane v danom prípade postupoval v súlade s právnym názorom žalovaného, odstránil nedostatky v dokazovaní, pre ktoré bolo rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane zrušené a vec vrátená späť do vyrubovacieho konania a doplnil dokazovanie vo veci výšky používanej obchodnej prirážky, ako aj uplatnených a nepreukázateľných zliav.

39. Námietky sťažovateľky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa v rozhodnutí riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

40. 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.

41. Toto rozhodnutie prijal najvyšší správny súd v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

### **P o u č e n i e :**

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