

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/44/2019
Identifikačné číslo spisu: 7018200060
Dátum vydania rozhodnutia: 10.09.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Viliam Pohančeniík
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7018200060.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Viliama Pohančeniíka (sudca spravodajca) a zo sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Anny Peťovskej, PhD., v právnej veci žalobcu: Milan Dranga DRAOR, IČO: 43 810 233, Poničanova 16, Košice, zastúpený: JUDr. Tomáš Čverčko, advokát, Čajakova 5, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102310189/2017 zo dňa 06.11.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/12/2018-76 zo dňa 25.10.2018, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

I.

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 101193645/2017 zo dňa 02.06.2017. Touto kontrolou bol zistený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015 v sume 7 514,45 eur a neuznanie daňovej straty za zdaňovacie obdobie roku 2015 v sume 24 184,12 eur v dôsledku navýšenia zdaniteľných príjmov po kontrole o zistený rozdiel nepriznaných tržieb z predaja tovaru, výrobkov a služieb.

2. V kontrolovanom zdaňovacom období príjmy žalobcu predstavovali prevažne tržby z predaja tovaru, výrobkov a služieb prijaté v hotovosti v predajni Dom hračiek, Mlynská 12, Košice (do 25.05.2015) a z pohostinských služieb v reštaurácii Čertov dvor, Mlynská 12, Košice a Grill House 27, Kováčska 27, Košice. Na evidovanie tržieb žalobca používal elektronické registračné pokladnice (ďalej aj len „ERP“) s

daňovým kódom č. 6981072168207003 (Grill House do 25.05.2015), č. 6981072168207004 (v prevádzke Dom hračiek do 25.05.2015, potom Čertov dvor), č. 6981072168207005 (Čertov dvor do 25.05.2015), č. 6981072168207001 (v prevádzke Grill House od 26.05.2015) a č. 6981072168207002 (Čertov dvor - spodný bar od 26.05.2015).

3. Správca dane rozhodnutím č. 101637169/2017 zo dňa 26.07.2017 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 7 514,45 eur a určil rozdiel v sume daňovej straty 24 184,12 eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že na základe získaných dôkazov v podobe záverov z vykonaných technických expertíz Colného úradu Bratislava, Oddelenia certifikácie a forenznnej analýzy (ďalej aj len „Colný úrad Bratislava, OCaFA“) bolo preukázané, že obe ERP predložené na technickú expertízu, a to DKP č. 6981072168207003 (prevádzka Grill House) a DKP č. 6981072168207005 (prevádzka Čertov dvor) umožňovali obchádzanie evidencie tržieb z predaja tovarov, výrobkov a služieb v kontrolných záznamoch pokladníc pomocou programového vybavenia „PAS - predaj a sklady“, nainštalovaného v zaistenom, resp. zabezpečenom počítači. Colný úrad Bratislava, OCaFA analyzoval všetky podstatné časti predmetného počítača ako súčasť používanej ERP, ktoré boli činnosťou vlastného registračného programu dotknuté a tiež analyzoval všetky špecifické databázy, ktoré vytvára vlastný registračný program. Správca dane po kontrole navýšil základ dane za rok 2015 o príjmy v sume 62 647,29 eur zistené ako suma rozdielu medzi ročnými príjmami z denných tržieb za predaj tovaru, výrobkov a služieb ako ich žalobca evidoval cez programové vybavenie „PAS - predaj a sklady“, resp. ako boli zistené vykonanou kontrolou a ročnými príjmami priznanými a zaúčtovanými na základe výkazov, obrátov z denných uzávierok elektronických registračných pokladníc. Do celkového vyčíslenia zahrnul aj kontrolou zistené krátenie tržieb v sume 710,97 eur bez dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“) z dôvodu nezaúčtovania denného obrátu v sume 323,11 eur s DPH z dennej uzávierky č. 0005 z 03.06.2015 a v sume 530,05 eur s DPH z dennej uzávierky č. 0022 z 26.06.2015, a to pokladnice DKP - 001 v danom čase používanej žalobcom na evidovanie tržieb v prevádzke Grill House, Kováčska 27, Košice. Na základe výsledkov daňovej kontroly po navýšení zdaniteľných príjmov bol u žalobcu namiesto vykázananej straty 24 184,12 eur z príjmov zistený čiastkový základ dane z príjmov 38 463,17 eur. Výkazaním daňovej straty z príjmov v podanom v daňovom priznaní za rok 2015 žalobca nevykázal žiadny základ dane a žiadnu daň. Na základe výsledkov daňovej kontroly bol u neho za rok 2015 namiesto daňovej strany 24 184,12 eur zistený základ dane z príjmov vo výške 38 463,17 eur. Pri tejto vyčíslenej výške základu dane sa nezdaniteľná časť základu dane uplatňuje v nulovej výške. Kontrolou zistená daňová povinnosť žalobcu za rok 2015 pri uplatnení sadzby dane je 7 514,45 eur. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 102310189/2017 zo dňa 06.11.2017 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie konštatujúc, že posúdenie skutkového stavu správcom dane a prijaté závery týkajúce sa zvýšenia základu dane po daňovej kontrole o sumu 62 647,29 eur boli vecne správne a následne prijaté závery sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej aj len „zákon č. 595/2003 Z. z.“) a daňového poriadku.

II.

5. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Košiciach rozsudkom č. k. 6S/12/2018-76 zo dňa 25.10.2018 tak, že žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku citoval § 3 ods. 1, 3 a 6, § 4 ods. 1, § 24 ods. 1, 2, 7, § 26 ods. 2 a 7, § 45 ods. 1 písm. c) a f), § 45 ods. 2 písm. e), § 63 ods. 2 a 3, § 74 ods. 2 a 3 daňového poriadku.

6. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že daňová kontrola, ako aj protokol z daňovej kontroly sú nezákonné dôkazy, a preto nemôžu slúžiť pre účel vyrubovacieho konania, sa krajský súd stotožnil s tvrdením žalovaného uvedeným v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, že podpisovanie písomností vyhotovených na daňovom úrade je upravené interným riadiacim aktom Finančného riaditeľstva SR č. 4/2016 platným od 01.08.2016 - Podpisovým poriadkom finančnej správy. Preto vyhotovenie poverenia a podpísanie poverenia zamestnancov správcu dane na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu č. 104154803/2016 zo dňa 21.10.2016 bolo v súlade s daňovým poriadkom, ako aj s uvedeným interným predpisom.

7. Aj keď žalobca navrhoval vypočítať svojich zamestnancov, neuviedol, ktorí z nich mali byť vzhľadom na vysoko odbornú problematiku ohľadom zistených skutočností o pozmeňovaní údajov v ERP vypočítaní, pričom mu nič nebránilo, aby ich výsluch žiadal už v čase, keď Colný úrad Bratislava, OCaFA vykonával technickú expertízu a keď Colný úrad Košice rozhodoval o prepadnutí ERP. Výsledok expertízy bol žalobcovi známy z rozhodnutia o prepadnutí ERP, pričom proti nemu nepodal odvolanie. Žalobcovi nič nebránilo, aby v tomto konaní navrhoval dôkazy, či už výsluchom svedkov, prípadne žiadal o vykonanie znaleckého dokazovania. K námietke vypočítania svedkov - osôb, ktoré vykonali expertízu, krajský súd uviedol, že v danom prípade by išlo o vypočítanie zamestnancov správcu dane a kladením otázok zo strany žalobcu by došlo ku konfliktu záujmov a k zaujatosti zo strany zamestnancov správcu dane voči vlastnému profesijnému povereniu, na základe ktorého vykonali technickú expertízu. K námietke znaleckého dokazovania v danej veci navrhutej žalobcom krajský súd uviedol, že daňový poriadok umožňuje správcovi dane využívať pri daňovej kontrole ako dôkaz aj výsledky z konaní iných orgánov alebo inštitúcií, ktoré nemajú súvis so správou daní, ak majú vplyv na vyčíslenie správneho základu dane.

8. Posudzovanie obsahu databáz KASA-PVH.DBF v ERP s koncovým číslom 005 a 003 je odborná otázka, a preto priamo v zákone č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 289/2008 Z. z.“) je upravené, že ak existuje dôvodné podozrenie z pozmeňovania údajov v ERP, technickú expertízu vykoná Colný úrad Bratislava, OCaFA. Vykonanou expertízou bolo zistené, že pozmeňovanie údajov v ERP bolo realizované inštaláciou nadradeného programového vybavenia „PAS - predaj a sklady“ s cieľom zasiahnuť do fungovania ERP za účelom pozmeňovania údajov o prijatých tržbách. Podľa vykonanej expertízy došlo ku kráteniu prijatých tržieb. Správca dane podľa údajov súboru KASA- PVH.DBF, ktorý obsahuje informácie o denných tržbách evidovaných cez programové vybavenie „PAS - predaj a sklady“, zistil celkové tržby za rok 2015 evidované ako prijaté do ERP s DKP č. 6981072168207003 v sume 31 148,74 eur a do ERP s DKP č. 6981072168207005 v sume 97 457,87 eur, teda spolu 128 606,61 eur s DPH. Podľa kontrolných záznamov, a to obrátov denných uzávierok žalobca zaúčtoval tržby prijaté do ERP s DKP č. 6981072168207003 v sume 19 030,90 eur a tržby prijaté do ERP s DKP č. 6981072168207005 v sume 35 252,12 eur, teda spolu 54 283,02 eur. Podľa zistení Colného úradu Bratislava, OCaFA pri obidvoch pokladniciach došlo za obdobie roku 2015 ku kráteniu tržieb v celkovej sume 74 323,56 eur s DPH. Toto vyčíslenie predstavuje rozdiel medzi vykázanou výškou prijatých tržieb evidovaných v databázových súboroch KASA-PVH.DBF z programu „PAS - predaj a sklady“ a výškou prijatých tržieb v kontrolných záznamoch. Preukázané bolo aj skutkové zistenie o podobnosti medzi korektným pokladničným dokladom a „napodobeninou“. Porovnaním korektné tlačených pokladničných dokladov s ich napodobeninami bol zistený rozdiel vo vizuálnom vyobrazení dokladu, ako aj umiestnení ochranného znaku „MF“.

9. K námietke žalobcu o nezákonnosti zabezpečenia primárneho prameňa dôkazu, a to registračných pokladníc a databázových súborov programu „PAS - predaj a sklady“ krajský súd uviedol, že konanie o zabezpečení ERP je samostatným konaním podľa daňového poriadku v nadväznosti na zákon č. 289/2008 Z. z., ktoré viedol colný úrad. Ak žalobca považoval postup colného úradu pri zabezpečovaní ERP za nesprávny, nič mu nebránilo uplatniť námietky voči postupu tohto správneho orgánu v zmysle daňového poriadku. Je neopodstatnené tvrdenie žalobcu, že colný úrad nepostupoval pri zabezpečení jeho ERP v súlade s daňovým poriadkom. Colný úrad skúmal pokladničný program „PAS - predaj a sklady“ z dôvodu, že tento bol súčasťou ERP a ako jediný v ERP slúžil na evidenciu predaja tovaru alebo

evidenciu predaja služieb, a preto bol v pozícii vlastného registračného programu. V expertízach uviedol, že pozmeňovanie údajov v kontrolnom zázname bolo realizované inštaláciou nadradeného programového vybavenia „PAS - predaj a sklady“. Pre činnosť ERP žalobcu boli dôležité dva základné programy, a to vlastný registračný program, t. j. „PAS - predaj a sklady“ a vstavaný registračný program nachádzajúci sa vo fiskálnej tlačiarne. Štandardná činnosť ERP znamená, že vlastný registračný program pripraví údaje o evidovanej tržbe a tieto pošle na základe vopred definovaných príkazov a sekvencií do fiskálnej tlačiarne. Z expertíz je jednoznačné, že vlastný registračný program zasahoval do činnosti ERP ako celku tak, že riadil evidenciu tržieb spôsobom, kedy vstavenému registračnému programu (nachádzajúcemu sa vo fiskálnej tlačiarne) posielal údaje, ktoré nedefinoval ako pokladničné doklady - tržby, ale ako „nedaňové“ údaje, to znamená údaje, ktoré nie sú tržbou a takýmto spôsobom zasahoval do štandardnej a certifikovanej činnosti ERP ako celku.

10. Za nedôvodnú považoval krajský súd aj námietku žalobcu týkajúcu sa formy zachytenia dôkazu, t. j. že priebeh expertízy mal byť zachytený v úradnom zázname alebo zápisnici, pretože v tomto konkrétnom prípade neboli vykonané úkony vyžadujúce si spísanie zápisnice ani úradného záznamu. Písomná odpoveď Colného úradu Bratislava, OCaFA na žiadosť o technickú expertízu ERP má všetky náležitosti a obsahuje vyčíslenie rozdielu medzi vykázanou výškou prijatej tržby evidovanej v kontrolných záznamoch a výškou predajov uvedených v databázových súboroch z programu „PAS - predaj a sklady“. Prílohou odpovedí bol aj CD nosič obsahujúci kontrolné záznamy a databázy nájdené v ERP žalobcu. Pre spracovanie databáz získaných vykonanou expertízou z ERP žalobcu a ich porovnanie s predloženým účtovníctvom žalobcu ku daňovej kontrole za jednotlivé zdaňovacie obdobia už nebolo potrebné vykonať žiadne znalecké skúmanie ani odborné stanovisko, pretože porovnanie bolo v kompetencii zamestnancov správcu dane.

11. Ďalej krajský súd poukázal na tvrdenie žalobcu v žalobe ohľadom rozdielov v počte dokladov uvedených v type databázového súboru 2015 1a.dbf a v type 2015 1h.dbf, že ak by bol záver o fungovaní programu „PAS - predaj a sklady“ a jeho databázových súborov správny, potom vydaný počet dokladov, ktoré mal evidovať program „PAS - predaj a sklady“, musí byť rovnaký ako počet dokladov, za ktoré zaznamenal tento program prijaté tržby. K tejto námietke podľa názoru krajského súdu žalovaný správne uviedol, že nebolo povinnosťou správcu dane ani nebolo v jeho možnostiach, aby skúmal dohľadane databázové súbory. Zo spracovania databáz 2015 1a.dbf a databáz 2015 1h.dbf vyplynulo, že nie všetky doklady sú v uvedených databázach zachytené z dôvodu, že za rok 2015 nebolo možné ani spoľahlivo porovnať údaje z dôvodu chýbajúcich dát v nájdených databázových súboroch. V súbore 2015 1h.dbf chýbajú údaje od 01.01.2015 do 31.03.2015 a v súbore 2015 1a.dbf údaje od interného čísla 19 381 po 22 168. Colný úrad okrem uvedených súborov identifikoval aj súbor KASA - PVH.DBF, ktorý obsahuje informácie o denných tržbách evidovaných cez „PAS - predaj a sklady“ od 25.11.2011 do 22.05.2011 a nie je dôvod spochybňovať jeho porovnanie so súbormi 1a.dbf a 1h.dbf, keď na základe vykonaných analýz konštatoval, že je pravdepodobné, že databázový súbor KASA - PVH.DBF obsahuje najpresnejšie informácie o prijatých tržbách za celé obdobie fungovania pokladničného softvéru a bude najspoľahlivejším zdrojom na zistenie výšky krátenej tržby za roky 2013 až 2015.

12. Tvrdenie žalobcu, že správca dane nevykonal dôkazy v daňovej kontrole a nadväzujúcich daňových konaniach zákonným spôsobom z dôvodu, že dôkazy neboli vykonané spôsobom, ktorý vyžaduje daňový poriadok (CD nosiče) a že daňovú kontrolu vykonali osoby, ktoré na to neboli oprávnené, považoval krajský súd za neopodstatnené, pretože daňovú kontrolu na základe písomného poverenia vykonali zamestnanci správcu dane v súlade s daňovým poriadkom a interným predpisom. Taktiež správca dane vykonal dokazovanie v súlade s daňovým poriadkom, vykonal ústne pojednávanie, o čom boli vyhotovené písomné zápisnice. V súvislosti s námietkami týkajúcimi sa CD nosičov a ich prepísania do listinnej podoby sa krajský súd stotožnil s tvrdením žalobcu, že elektronické súbory uložené na CD, ktoré colný úrad stiahol z PC zariadenia žalobcu, nie sú určené prioritne, v niektorých prípadoch vôbec, pre tlač do listinnej podoby. Tieto súbory sami o sebe nemusia mať vypovedaciu schopnosť, ale vo väzbe na vzájomne súvisiace elektronické súbory dát boli, resp. sú určené pre odborné spracovanie a analýzu v príslušnom softvéri, ktorým disponujú expertízne zložky colnej správy.

III.

13. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť navrhujúc, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

14. V prvom rade namietal nesprávne právne posúdenie veci a nesúhlasil s právnymi závermi krajského súdu uvedenými v bodoch 49 a 53 rozsudku. Uviedol, že Colný úrad Bratislava, OCaFA vykonával expertízu za účelom overenia fungovania ERP a podmienok ich prepadnutia podľa zákona č. 289/2008 Z. z. Nepodanie opravného prostriedku teda nemohlo potvrdzovať správnosť skutkových záverov ohľadom výšky príjmu údajne evidovaného v databázach programu „PAS - predaj a sklady“, keďže expertíza bola vykonaná v konaní, ktorého predmetom nebolo dokazovanie vlastných daňových povinností daňového subjektu. Nekonanie daňového subjektu nepotvrdzuje závery predložených expertíz ohľadom výšky zdaniteľného príjmu evidovaného v programe „PAS - predaj a služby“. Právoplatnosť rozhodnutí o prepadnutí ERP preukazuje iba to, že došlo k ich prepadnutiu.

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

16. K právnemu záveru krajského súdu uvedenému v bode 53 rozsudku sťažovateľ uviedol, že zo zásady písomnosti vyplýva, že každý úkon vykonaný autoritatívnym spôsobom voči osobám zúčastneným pri správe daní má mať písomnú formu predpísanú v § 19 daňového poriadku. Uvedené vytvára podmienky pre overenie podmienok zákonnosti správy daní. Podotkol, že expertíza sa vykonávala na pamäťových nosičoch mocensky odňatých daňovému subjektu. Správne právne hodnotenie by malo byť nasledovné: každý úkon pri správe daní vykoná správca dane alebo osoba zúčastnená pri správe daní na veciach patriacich daňovému subjektu alebo ak je spôsobilý zasiahnuť do práv a právom chránených záujmov daňového subjektu, má predpísanú písomnú formu podľa § 19 daňového poriadku. Je neprípustné, aby sa na dokumente zachytávajúcom výsledky expertízy nenachádzal podpis osoby, ktorá ju vykonala.

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

18. Sťažovateľ tiež nesúhlasil s konštatovaním krajského súdu uvedeným v bode 49 rozsudku a uviedol, že podľa jeho názoru osoby vykonávajúce expertízu nie sú zaujaté vo vzťahu k výsluchu ohľadom priebehu a výsledkom expertízy vo väčšej miere než znalci, ktorých výsluch daňový poriadok v § 25a pripúšťa. Prípadná zaujatosť osoby apriórne nevylučuje relevantnosť tohto dôkazu, a teda ako dôkaz má byť výsluch takýchto osôb vykonaný a až následne v štádiu hodnotenia dôkazov má byť predmetná skutočnosť zohľadnená. Osoby, ktorých výsluch navrhoval sťažovateľ, vykonali expertíznu činnosť v súvislosti so zabezpečením a prepadnutím ERP podľa zákona č. 289/2008 Z. z. Nešlo teda o osoby, ktoré by priamo vykonávali procesné úkony pri daňovej kontrole/ vo vyrubovacom konaní ohľadom dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015.

19. K právnenému záveru krajského súdu uvedenému v bode 56 rozsudku sťažovateľ uviedol, že každý dôkaz použitý pri správe daní sa musí viazať na prameň dôkazu tvoriaci súčasť daňového spisu príslušnej daňovej veci. Žaloba sa týkala dane z príjmu za rok 2015, pričom dôkazy použité pri vyrubení rozdielu dane v tejto veci boli údaje nachádzajúce sa na CD nosiči, ktorý tvoril súčasť daňového spisu týkajúceho sa daňovej veci - daň z príjmu za rok 2014. Takzvané údaje z Excel tabuľky už predstavujú informáciu extrahovanú z CD nosiča ako prameňa tohto dôkazu, ktorý sám je odvodeným dôkazom získaným expertízou ERP. Podľa jeho názoru je dôvodná námietka ohľadom neúplnosti daňového spisu, nakoľko v daňovom spise ohľadom roku 2015 sa nenachádza ani CD nosič, ani kompletná listinná podoba obsahu CD nosiča.

20. Ďalej sťažovateľ poukázal na bod 55 rozsudku krajského súdu konštatujúc, že rozpor v dôkazoch má vždy presvedčivo vysvetliť správca dane, a to na základe svojej vlastnej právnej úvahy bez toho, aby iba odkázal na zistenia iného orgánu. Ak takýto rozpor nie je možné vysvetliť na základe vykonaného dokazovania, je nutné sa prikloniť k záverom pre daňový subjekt priaznivejším. Určiť vlastnú daňovú povinnosť na základe určitej pravdepodobnosti ohľadom skutkových okolností zakladajúcich jej výšku je neprípustné. Daňová povinnosť ako definitívny číselný údaj musí vždy vyplývať z jednoznačne zisteného skutkového stavu. Ak správca dane pracuje s prvkom pravdepodobnosti, tento musí byť výstižne a komplexne zdôvodnený vzhľadom na mieru neistoty, ktorú pre rozhodnutie takáto pravdepodobnosť predstavuje.

21. K bodu 52 rozsudku krajského súdu dodal, že údaje v databázach programu „PAS - predaj a sklady“ a samotný program „PAS - predaj a sklady“ mohli byť zabezpečené len postupom podľa § 40 ods. 1 daňového poriadku a nie v rámci zabezpečenia a prepadnutia ERP podľa zákona č. 289/2008 Z. z. Zároveň zhrnul, v čom videl nesprávnosť právnych záverov krajského súdu - v nesprávnej aplikácii zásady úzkej súčinnosti podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, čím mu bolo znemožnené efektívne vykonávať svoje oprávnenia pri dokazovaní. Vzhľadom na to neprebehlo dokazovanie v tomto daňovom konaní v súlade so zákonnými požiadavkami. Nezohľadnením tejto skutočnosti sa krajský súd odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu.

IV.

22. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby ju kasačný súd zamietol ako nedôvodnú. Dôvody uvedené v kasačnej sťažnosti považoval za neopodstatnené. Výsledky technickej expertízy ERP sťažovateľa, ktoré boli vyhotovené Colným úradom Bratislava, OCaFA, ktorý je jedinou inštitúciou určenou zákonom č. 289/2008 Z. z. a zákonom č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 652/2004 Z. z.“) na jej vykonanie, sú nepochybne dôkazom v zmysle § 24 daňového poriadku. Colný úrad Bratislava, OCaFA skúmal pokladničný program „PAS - predaj a sklady“ z dôvodu, že bol súčasťou ERP a ako jediný v ERP slúžil na evidenciu predaja tovaru alebo evidenciu predaja služieb a bol preto v pozícii vlastného registračného programu. Skúmanie údajov získaných z pokladničného programu „PAS - predaj a sklady“ je v súlade s § 17a ods. 2 zákona č. 289/2008 Z. z. a § 10 písm. c) zákona č. 652/2004 Z. z., pričom použitie údajov vytváraných ERP je v súlade s § 24 ods. 4 daňového poriadku.

23. Výsledky technickej expertízy boli pri daňovej kontrole použité ako dôkaz preukazujúci krátenie tržieb, pretože správca dane môže použiť ako dôkaz všetko, čo môže prispieť k objasneniu skutočností pre správne určenie dane a nie je v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Vykonaním technickej expertízy a vydaním právoplatného rozhodnutia o zabezpečení a prepadnutí veci došlo k dostatočnému potvrdeniu dôvodného podozrenia z pozmeňovania údajov v ERP alebo v kontrolnom zázname a preto nebolo nutné pre potvrdenie tohto zistenia vykonať ďalšie znalecké skúmanie. Pozmenenie údajov v ERP alebo v kontrolnom zázname nebolo predmetom daňovej kontroly.

24. Žalovaný mal za to, že v danom prípade nedošlo zo strany správcu dane ani z jeho strany k nesprávnenému právnenému posúdeniu veci. Z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov

dospel k záveru, že všetky dôvody sťažovateľa uvedené v žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti sú neopodstatnené. Správca dane a žalovaný postupovali pri posúdení príjmov sťažovateľa v súlade s platnými právnymi predpismi.

V.

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd (§ 11 písm. g) S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu bez nariadenia pojednávania v súlade s § 455 S.s.p. a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu (sťažovateľa) nie je dôvodná.

26. Kľúčovou otázkou vo veci bolo posúdenie, či daňové orgány zabezpečili dostatok dôkazov na to, aby sťažovateľovi vyrubili rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015 v sume 7 514,45 eur a určili rozdiel daňovej straty v sume 24 184,12 eur.

27. Po oboznámení sa s dôvodmi kasačnej sťažnosti sťažovateľa, preskúmaní rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil kasačný súd žiaden dôvod na to, aby sa odchytil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, s ktorým sa kasačný súd v celom rozsahu stotožňuje.

28. Kasačný súd vychádzal zo skutkového stavu, ktorý v odôvodnení napadnutého rozsudku popísal krajský súd. Pre účastníkov konania sú zistenia, fakty a skutočnosti skutkového stavu zrejmé, a preto kasačný súd uvedie len vybraté časti.

29. Je nesporné, že sťažovateľ ako daňový subjekt podal dňa 25.03.2015 daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2015. Jeho príjmy v tomto zdaňovacom období predstavovali prevažne tržby z predaja tovaru, výrobkov a služieb prijaté v hotovosti v predajni Dom hračiek, Mlynská 12, Košice (do 25.05.2015) a z pohostinských služieb v reštaurácii Čertov dvor, Mlynská 12, Košice a Grill House, Kováčska 27, Košice. 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., 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.

30. V prípade existencie dôvodného podozrenia z pozmeňovania údajov v ERP tak, ako v prípade sťažovateľa, vykonáva posudzovanie obsahu databáz KASA_PVH.DBF v ERP č. DKP-003 a DKP-005 technickú expertízu ERP Colný úrad Bratislava, 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. DKP-003 a č. DKP-005 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 v období rokov 2012 až 2015 ku kráteniu tržieb.

31. 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.

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. 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 2015 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).

33. 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 2015 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: „Som informovaný o výsledkoch tejto expertízy, o tejto problematike, rozumiem a som si vedomý toho, čo spôsobili dané nezrovnalosti v účtovníctve...“.

34. 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 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 zdanieľných príjmov sťažovateľa a vyrubenie rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015.

35. 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.

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 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. 100508008/2017 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.

37. Rovnako námietku sťažovateľa týkajúcu sa podpisovania písomností správcom dane kasačný súd v zhode s právnym názorom krajského súdu uvedeným v bode 48 napadnutého rozsudku považoval za nedôvodnú, nakoľko 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 21.10.2016 bolo v súlade s daňovým poriadkom aj uvedeným interným predpisom.

38. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

39. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. nepriznal a žalovanému ich nepriznal, pretože mu právo na náhradu trov v konaní pred správnymi súdmi zásadne neprináleží.

40. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.