

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/43/2019
Identifikačné číslo spisu: 4018200211
Dátum vydania rozhodnutia: 21.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4018200211.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej PhD. a členov senátu JUDr. Jozef Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: JOLLY - CLUB, s.r.o., Podzámska 9, Nové Zámky, IČO: 36 550 159, zastúpeného právnym zástupcom: Advokátska kancelária Timoranská & Štofková s.r.o., Podzámska 32, Nové Zámky, IČO: 36 813 401, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe zo dňa 19.03.2018 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100462679/2018 zo dňa 28.02.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/45/2018-105 zo dňa 17. apríla 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100462679/2018 zo dňa 28.02.2018.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že úlohou súdu v predmetnej veci bolo posúdiť, či v predmetnej veci boli splnené podmienky pre určenie dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie január až december 2007 v zmysle ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj „daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

3. Podľa § 140 SSP vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli

predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

4. Správny súd zistil, že na Krajskom súde v Nitre prebehlo viacero konaní, v ktorých vystupovali rovnakí účastníci konania a predmetom týchto konaní bolo preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného a jemu predchádzajúcich rozhodnutí a postupov prvostupňového správneho orgánu týkajúcich sa daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2007 až december 2007, ktorá sa začala dňa 05.09.2012; a to napr. konanie vedené pod sp.zn. 11S/47/2018, v ktorom konaní správny súd vydal rozsudok č.k. 11S/47/2018-122zo dňa 06.02.2019. Predmetné rozhodnutie sa vzťahovalo k preskúmaniu zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2007. Nakoľko žalobca v tomto konaní uviedol rovnaké žalobné námietky ako v konaní vedenom pod sp.zn. 11S/47/2018, zo strany žalovaného bolo podané obsahom rovnaké vyjadrenie, pričom sa jedná o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorého podkladom pre vydanie rozhodnutia boli výsledky totožnej daňovej kontroly vykonanej za zdaňovacie obdobie január 2007 až december 2007 a rozdiel spočíval len v skutočnosti, že ide o iné zdaňovacie obdobie (marec 2007) a inú sumu rozdielu dane z pridanej hodnoty.

5. Správny súd konštatoval, že sa v plnom rozsahu stotožnil s právnym posúdením Krajského súdu v Nitre uvedeným v rozsudku č.k. 11S/47/2018-122 zo dňa 06.02.2019 a pokladal ho za plne aplikovateľný na vec prejednávanú v tomto konaní, ktoré sa týka zdaňovacieho obdobia február 2007. Preto, odvolávajúc sa na vyššie uvedený rozsudok a jeho odôvodnenie, podanú žalobu zamietol. Rozhodnutie a postup žalovaného ako i prvostupňového správneho orgánu považoval za plne súladný so zákonom.

6. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech, nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP vychádzajúc z toho, že žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania a túto mu možno priznať len vo výnimočných prípadoch. O takýto prípad sa v predmetnej veci nejednalo a zo súdneho spisu ani nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s týmto súdnym konaním trovy konania vznikli.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

7. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre podal dňa 14.05.2019 žalobca, v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“), kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zrušenia vyššie citovaného rozsudku Krajského súdu v Nitre a vrátenia veci na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil náhradu trov konania.

8. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že žalovaný rozhodol o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty vychádzajúc zo zvýšeného hospodárskeho výsledku sťažovateľa, ktorý mal žalovaný zistiť v priebehu daňovej kontroly na dani z príjmu. Žalovaný zvýšil výsledok hospodárenia o sumu 6 171 308,- Sk, ktorú mal zistiť z nefiškálnych účteniek vydaných sťažovateľom a z hodnôt, ktoré nevyplývali z daňovej kontroly, ale z odhadov žalovaného. Sťažovateľ spochybňuje výpočty žalovaného a správcu dane, ktorými sa mal žalovaný dopracovať k hospodárskemu výsledku, hlavne poukázal na skutočnosť, že závery žalovaného boli nepresvedčivé a nenاسvedčovali vykonanému dokazovaniu.

9. Sťažovateľ je názoru, že správca dane postupoval účelovo, keď pri určení dane postupoval podľa pomôcok. Má za to, že základ dane v daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za mesiac február 2007, tak ako ho uviedol sťažovateľ, je uvedený v správnej výške.

10. Sťažovateľ má za to, že žalovaný nesprávne interpretuje ust. § 48 a § 49 daňového poriadku.

11. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

12. Najvyšší súd SR ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) podľa § 438 ods. 2 SSP po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania, zastúpený v súlade s ust. § 449 ods. 2 SSP, bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP, preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

13. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre sp.zn. 11S/45/2018 zo dňa 17.04.2019, ktorým tento podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100462679/2018 zo dňa 28.02.2018. Týmto rozhodnutím Daňový úrad Nitra podľa ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového v Nitre, pobočka Nové Zámky (ďalej aj „správca dane“), ktorým tento podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2007 vo výške 3 367,39 Eur, daňovému subjektu JOLLY - CLUB, s.r.o. (sťažovateľovi).

14. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že správca dane vykonal u daňového subjektu najskôr daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie za rok 2007.

15. Správca dane vykonal u daňového subjektu najskôr daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2007. Daňová kontrola začala dňa 01.07.2010. Ukončená bola prerokovaním protokolu č. 631/320/33815/I I/Há,Sh zo dňa 31.05.2011.

16. Vo vyrubovacom konaní správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 631/230/40895/11/B1 zo dňa 04.07.2011, ktorým daňovému subjektu na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 vyrubil rozdiel dane vo výške 9 591,38 Eur. Daňový subjekt sa proti rozhodnutiu správcu dane odvolal. Daňové riaditeľstvo SR (od 01.01.2012 Finančné riaditeľstvo SR) rozhodnutím č. 1/224/23976-135082/2011/990013-r zo dňa 14.12.2011 zrušilo rozhodnutie správcu dane a vec vrátilo na nové konanie a rozhodnutie z dôvodu, že správca dane pri vydaní dodatočného platobného výmeru nedodrжал ustanovenie § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o správe daní“). Z rozhodnutia správcu dane nebolo tiež zrejmé, akým spôsobom vyčíslil náklady vzťahujúce sa k nefiskálnym tržbám. Odvolací orgán zaviazal správcu dane vydať rozhodnutie v zmysle § 30 ods. 3 zákona o správe daní tak, aby z odôvodnenia rozhodnutia bolo jednoznačné, akým spôsobom vyčíslil nefiskálne tržby a náklady vzťahujúce sa k nim. Dňa 02.02.2012 správca dane vydal vo vyrubovacom konaní ďalší dodatočný platobný výmer č. 9412301/OSD6/3581/Ba, ktorý odvolací orgán potvrdil rozhodnutím č. 1020504/1/524741/2012 zo dňa 30.04.2012 (ďalej „rozhodnutie FR SR (DPPO 2097) zo dňa 30.04.2012“). Proti tomuto rozhodnutiu podal dňa 13.06.2012 daňový subjekt žalobu. Krajský súd v Nitre vydal dňa 15.12.2012 rozsudok č. 26S/17/2012-42, ktorým zrušil nielen rozhodnutie odvolacieho orgánu FR SR (DPPO 2097) zo dňa 30.04.2012, ale aj s ním súvisiace rozhodnutie správcu dane.

17. Správca dane v ďalšom konaní postupoval v súlade s vysloveným právnym názorom Krajského súdu v Nitre a dňa 28.02.2014 vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 941240 /5/788625/2014. Žalobca sa aj proti tomuto rozhodnutiu správcu dane odvolal. Žalovaný rozhodnutím č. 1100304/1/236930/2014 zo dňa zo dňa 26.05.2014, rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného žalobu. Krajský súd v Nitre vydal dňa 25.06.2015 rozsudok č. 26S/11/2014-32, ktorým rozhodnutie odvolacieho orgánu č. 1100304/1/236930/2014 zo dňa 26.05.2014 a tiež rozhodnutie správcu dane č. 412401/5/788625/2014 zo dňa 28.02.2014 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Dôvodom zrušenia rozhodnutí bolo, že správca dane v odôvodnení rozhodnutia dostatočným spôsobom neuviedol svoju úvahu vo vzťahu k použitiu, resp. nepoužitiu jednotlivých pomôcok, ktoré pri určovaní dane mal k dispozícii. V rozhodnutí správcu dane tiež nebolo dostatočným a zrozumiteľným spôsobom vysvetlené, prečo dospel k názoru, že údaje uvedené na nefiskálnych účtenkách predstavujú, alebo sú dôkazom prijatia tržby, ktorá následne podlieha zdaneniu.

18. Správca dane preto v ďalšom konaní vydal ďalšie rozhodnutie č. 130523/2016 zo dňa 08.02.2016, ktorým opätovne vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2007 v sume 9 591,38 Eur. Po podaní odvolania žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane rozhodnutím č. 619484/2016 zo dňa 03.05.2016 (ďalej „rozhodnutie FR SR (DPPO 2007) zo dňa 03.05.2016“). Daňový subjekt aj proti tomu rozhodnutiu podal žalobu, ktorou žiadal preskúmať zákonnosť tohto rozhodnutia. Krajský súd v Nitre rozsudkom sp.zn. 11S/133/2016-62 zo dňa 04.10.2017 vyslovil zákonnosť rozhodnutia FR SR (DPPO 2007) zo dňa 03.05.2016. Závery súdu uvedené v tomto rozsudku majú zásadný vplyv aj na ďalej uvedené rozhodnutia správcu dane a žalovaného, ktorý u daňového subjektu vykonal daňovú kontrolu aj na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2007.

19. Tak ako je uvedené vyššie, predmetom toho odvolania je preskúmanie zákonnosti vyššie uvedeného rozhodnutia správcu dane DPH 2/2007 (3) zo dňa 28.02.2018, týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2007, ktorým správca dane určil rozdiel v sume 3 368,39 Eur a ktoré je predmetom tejto žaloby.

20. Správca dane pri daňovej kontrole na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 zistil, že sťažovateľ vo svojej prevádzke (reštaurácia AJAC PUB, Nové Zámky) vystavoval nefiškálne doklady z ERP (t.j. také, ktoré pri denných a mesačných závierkach neboli oficiálne zahrnuté do tržieb zdaniiteľných príjmov). Správca dane vo svojom rozhodnutí jasne odôvodnil, z akého dôvodu neuznal pre správne určenie dane postup navrhovaný sťažovateľom, a tiež prečo vypočítal daň vyššie uvedeným postupom. Zdôvodnil tiež, prečo pristúpil k určeniu dane pomockami. Z predloženého spisového materiálu vyplýva, že správca dane sa k sťažovateľom navrhnutým trom spôsobom výpočtu vyjadril v protokole z daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007, ktorý na dani z pridanej hodnoty použil ako pomôcku pri určení dane.

21. Správca dane konštatoval, že variant 3 navrhnutý sťažovateľom je zjednodušenou verziou variantu 1, keďže vo variante 1 sú náklady vypočítané explicitne a vo variante 3 je uvedená len pridaná hodnota, ktorá však taktiež závisí od výšky nákladov zistených z výkazu ziskov a strát. Oba varianty vychádzajú z hodnôt uvedených vo výkaze ziskov a strát, variant 1, ktorý použil správca dane je však presnejší, pretože berie do úvahy rozdielnu pridanú hodnotu pri tovaroch a pri vlastných výrobkoch. Variant 2, ktorý uvádza sťažovateľ, vychádza z celkovej priemernej rentability v danom sektore vo výške 8,1 %, čo znamená, že podiel nákladov na obrat na celkovom dosiahnutom obrate v danom sektore je 91,9 %.

22. Uvedený variant je podľa vyjadrenia sťažovateľa „objektívnejšia metóda“, avšak z údajov, ktoré sám uvádza vo výkaze ziskov a strát vyplýva, že rentabilita tržieb z predaja tovaru je 58,87 % a rentabilita z predaja vlastných výrobkov a služieb je 19,50 %. Rentabilita sťažovateľa je známa a vypočítateľná, preto použitie štatisticky zistenej priemernej rentability v danom sektore na výpočet nákladov na nefiskálnu tržbu je neopodstatnené.

23. Tak ako vyplynulo z dokazovania správcu dane vykonaného pri daňovej kontrole na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007, sťažovateľ po začatí daňovej kontroly predložil správcovi dane ku kontrole knihu pokladnice a tržieb za kontrolované zdaňovacie obdobie rok 2007, kontrolné pásky z elektronickej registračnej pokladnice DKP č.63120201455424002, okrem časti kontrolných pásov za obdobia január, február a máj 2007. Správca dane po zistení, že žalobca používal na evidenciu tržieb aj dve pokladnice, ktoré v kontrolovanom zdaňovacom období používal na evidenciu tržieb, vyzval žalobcu na ich predloženie.

24. Na konaní dňa 09.09.2019 konateľ žalobcu oznámil, že žiadnu z vyradených elektronických registračných pokladníc už nemajú k dispozícii. Správca dane v priebehu daňovej kontroly výzvou zo dňa 27.10.2019 vyzval žalobcu na predloženie ďalších dokladov (kontrolné pásky, mesačné uzávierky...) ako aj uvedenia dôvodov, pre ktoré v roku 2007 stornoval tržby v sume 2 444 693,Sk). Žalobca na konaní dňa 03.11.2010 predložil iba dodávateľské a odberateľské faktúry za rok 2007. Ďalšie

požadované doklady z ERP nepredložil z dôvodu ich znehodnotenia pri zaplavení skladových priestorov suterénu počas privalových dažďov. Keďže sťažovateľ na konaní dňa 08.12.2010 spochybnil postup správca dane, akým sa dopracoval k vyčísleniu nefiškálnej tržby za rok 2007 v celkovej sume 7 450 221,34 Sk bez DPH, správca dane vykonal ďalšie dokazovanie (dožiadanie zo dňa 26.01.2011 zaslané spoločnosti ELCOMP, s.r.o. a vypočutie svedkov).

25. Správca dane výzvou zo dňa 16.05.2011 znovu vyzval daňový subjekt, aby sa vyjadril ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, a aby k svojim vyjadreniam predložil dôkazné prostriedky. Sťažovateľ predložil dňa 26.05.2011 vyjadrenie vo veci úpravy základu dane, správca dane sa ním zaoberal, ale výsledok daňovej kontroly nezmenil.

26. Správca dane na základe rozsudku Krajského súdu v Nitre č. 26S/17/2012-42 zo dňa 15.11.2011 doplnil dokazovanie (vypočul ďalších svedkov). Správca dane viackrát (výzva zo dňa 17.04.2013 a 09.10.2013) vyzýval žalobcu na predloženie dokladov, ktoré vo výzvach špecifikoval. Žalobca uvedené doklady nepredložil s odôvodnením, že podľa § 3 ods. 8 vyhlášky č. 55/1994 Z.z. v znení platnom pre rok 2007, sa kontrolná páska uchováva po dobu 3 rokov od konca kalendárneho roka, v ktorom bola vyhotovená, a preto ju už skartoval. Žalobca taktiež nevedel predložiť ostatné požadované doklady, pretože ich už neuchováva. Z dôvodu, že žalobca nepredložil doklady ku kontrole, v dôsledku čoho správca dane nemohol správne zistiť daň, prešiel správca dane z procesu daňovej kontroly na proces určenia dane podľa pomôcok (§ 48 ods. 1 písm. c/daňového poriadku). Správca dane tento postup konzultoval aj s oddelením metodiky FR SR (dopyt ID: 1561), ktoré postup správcu dane potvrdilo o správny.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

27. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

28. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

29. Správne sudy 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

30. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

31. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, preskúmal aj rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie jemu predchádzajúce a konštatoval, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

32. Podľa ust. § 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.

33. Podľa ust. § 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.

34. Podľa ust. § 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.

35. Podľa ust. § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v 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.

36. Podľa ust. § 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.

37. Podľa ust. § 24 ods. 4 cit. zákona 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. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnica o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a dokladmi k nim.

38. Podľa ustanovenia 45 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

39. V zmysle ustanovenia 45 ods. 2 písm. e/ citovaného zákona má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

40. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

41. Podľa § 46 ods. 9 písm. b/ daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2.

42. Podľa ust. § 48 ods. 1 daňového poriadku (v znení účinnom v čase vydania prvostupňového rozhodnutia) správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt

a) nepodá daňové priznanie ani na výzvu správcu dane,

b) nesplní povinnosť v lehote určenej správcom dane vo výzve na odstránenie nedostatkov daňového priznania a správca dane nezačal daňovú kontrolu,

c) nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, alebo

d) neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2.

43. Podľa ods. 2 cit. ust. správca dane oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, ak nastanú skutočnosti uvedené v ods. 1, pričom dňom začatie určovania dane podľa pomôcok je deň

vedený v oznámení. Určovanie dane podľa pomôcok vykoná správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa prvej vety.

44. Podľa ods. 3 cit. ust. správca dane je pri určení dane oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Pomôckami môžu byť najmä listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede, objasnenosť skutočností rozhodujúce pre správne určenie dane, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení, výpisy z účtov vedených v bankách a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu alebo podobných daňových subjektov.

45. Podľa ust. § 49 ods. 1 cit. zákona o určení dane podľa pomôcok správca dane vyhotoví protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorý doručí daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie. Na obsah tohto protokolu sa primerane vzťahuje § 47. Súčasťou protokolu o určení dane podľa pomôcok je aj súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň.

46. Z vyššie cit. ust. § 48 daňového poriadku vyplýva, že zákonodarca zveruje do právomoci správcu dane zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok v stanovených prípadoch po tom, čo správca dane oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, pričom deň začatia určovania dane podľa pomôcok je uvedený v oznámení.

47. Zákonodarca ponecháva na správnej úvahe správcu dane, pri určení dane, použitie pomôcok, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom, pričom príkladmo uvádza pomôcky tak, že nimi môžu byť najmä listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpisy z účtov vedených v bankách, atď. Pokiaľ daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Súčasne zákonodarca správcovi dane pri určení dane podľa pomôcok ukladá povinnosť prihliadnúť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

48. Z ust. § 49 daňového poriadku vyplýva, že zákonodarca upravuje postup správcu dane tak, že správca dane o určení dane podľa pomôcok vyhotoví protokol, ktorý doručí daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie. Na obsah tohto protokolu sa primerane vzťahuje ust. § 47.

49. 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.

50. Podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku odvolací orgán preskúma odvolaním 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. Pritom odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech.

51. Podľa § 74 ods. 5 daňového poriadku, ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použite § 48. Ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí.

52. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

53. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ po bodkočiarku zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

54. Podľa § 8 ods. 3, prvá veta zákona o DPH, ak platiteľ dodá tovar na svoju osobnú spotrebu, dodá tovar na osobnú spotrebu svojich zamestnancov, dodá tovar bezodplatne alebo dodá tovar na ďalší iný účel ako na podnikanie a ak pri kúpe alebo vytvorení tohto tovaru vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, považuje sa takéto dodanie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu.

55. Podľa § 19 ods. 1 prvá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

56. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

57. Podľa 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a.

58. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71, c/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu.

59. Zo skutkových zistení, na základe predloženého administratívneho spisu nesporne vyplýva, že správca dane v danom prípade k určeniu dane podľa pomôcok pristúpil až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov v stanovenej lehote.

60. Daňové úrady a Finančné riaditeľstvo SR chránia fiškálne záujmy štátu. Ich úlohou je vykonávať dozor, aby si daňové subjekty plnili v súlade s hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Je povinnosťou daňového subjektu preukázať, že skutočnosť, t.j. rozhodné údaje, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, sú úplné a správne. Ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, daň určí správca dane podľa pomôcok. Správca dane pritom vychádza z dostupných dokladov. V preskúmanej veci je zrejmé, že daňový subjekt so správcom dane nespolupracoval, preto boli splnené zákonom stanovené podmienky na určenie dane podľa pomôcok.

61. Najvyšší súd SR po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre, 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.

62. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako nepodstatné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože v podstate išlo o totožné námietky, ktoré boli už obsahom tak administratívneho konania, ako aj podanej žaloby. S týmito námietkami sa náležitým spôsobom vysporiadal vo svojom rozhodnutí tak odvolací správny orgán ako aj Krajský súd v Nitre.

63. Na doplnenie kasačný súd uvádza, že z obsahu administratívneho spisu mal za preukázané, že správca dane vykonal u daňového subjektu najskôr daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie za rok 2007, ktorá začala 01.07.2010 a bola ukončená prerokovaním Protokolu č. 631/320/33815/11/Há,Sh dňa 31.05.2011.

64. Vo vyrubovacom konaní správca dane vydal dodatočný platobný výmer, ktorým daňovému subjektu na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 vyrubil rozdiel dane vo výške 9 591,38 Eur. Daňový subjekt sa proti rozhodnutiu správcu dane odvolal a Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím zo dňa 14.12.2011 zrušilo toto rozhodnutie správcu dane a vec vrátilo na nové konanie a rozhodnutie z dôvodu, že správca dane pri vydaní dodatočného platobného výmeru nedodrжал ust. § 30 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov. Z rozhodnutia správcu dane nebolo tiež zrejmé, akým spôsobom vyčíslil náklady

vzťahujúce sa k nefiškálnym tržbám.

65. Dňa 02.02.2012 správca dane vydal vo vyrubovacom konaní ďalší dodatočný platobný výmer, ktorý bol potvrdený odvolacím rozhodnutím zo dňa 30.04.2012. Proti tomuto rozhodnutiu podal sťažovateľ dňa 13.06.2012 žalobu.

66. O žalobe bolo rozhodnuté rozsudkom Krajského súdu v Nitre zo dňa 15.12.2012 tak, že bolo prvostupňové aj druhostupňové rozhodnutie správcu dane zrušené.

67. Následne správca dane v ďalšom konaní postupoval v súlade s vysloveným právnym názorom Krajského súdu v Nitre. Vydal ďalšie rozhodnutie dňa 28.02.2014 o vyrubení rozdielu dane, pričom žalobca sa aj voči tomuto rozhodnutiu odvolal. O odvolaní bolo rozhodnuté rozhodnutím žalovaného zo dňa 26.05.2014. Žalobca podal voči proti rozhodnutiu žalovaného žalobu na Krajský súd v Nitre. Krajský súd o žalobe rozhodol dňa 25.06.2015, rozsudkom sp.zn. 26S/11/2014 tak, že opakovane rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Dôvodom zrušenia rozhodnutí bolo, že správca dane v odôvodnení rozhodnutia dostatočným spôsobom neuviedol svoju správnu úvahu. O vzťahu k použitiu, resp. nepoužitiu jednotlivých pomôcok.

68. Následne správca dane vydal ďalšie rozhodnutie zo dňa 08.02.2016, č. 130523/2016, ktorým opätovne vyrubil rozdiel dane z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 9 591,38 Eur. Po podaní odvolania žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane svojim rozhodnutím zo dňa 03.05.2016, č. 619484/2016. Daňový subjekt aj proti tomuto rozhodnutiu podal žalobu, o ktorej bolo rozhodnuté rozsudkom Krajského súdu v Nitre, sp.zn. 11S/133/2016 zo dňa 04.10.2017 tak, že rozhodnutie žalovaného potvrdil.

69. Kasačný súd mal z obsahu administratívneho spisu nesporne za preukázané, že Daňový úrad Nitra vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2007 až december 2007. O výsledku určenia dane vyhotovil protokol o určovaní dane podľa pomôcok č. 9412402/5/3128373/2012 zo dňa 29.10.2012. Preverení skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane bolo správcom dane zistené, že daňový subjekt na evidenciu tržieb v roku 2007 používal elektronickú registračnú pokladnicu typu EURO-2500TX, výrobné číslo LDY00001P, DKP 6312020145424002, pridelený Daňovým úradom Nové Zámky zo dňa 17.05.2016 a vyradenú Daňovým úradom dňa 15.04.2009.

70. Správca dane vykonal daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I - XII/2007 potom, ako vykonal daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007.

71. Vzhľadom ku skutočnosti, že správcovi dane neboli predložené potrebné dôkazy, vo vyrubovacom konaní bol sťažovateľ vyzvaný, aby predložil dodávateľské a odberateľské faktúry za rok 2007, príjmové a výdavkové pokladničné doklady za rok 2007, jedálne lístky a podrobné rozpočty denného menu za rok 2007, cenové kalkulácie vlastných výrobkov, zálohové pásky z elektronickej registračnej pokladnice a knihy pokladnice za rok 2007, aby na ich základe mohol vykonať v zmysle právneho názoru dokazovanie zamerané na vyčíslenie nepriznaných tržieb vzniknutých vyhotovením nefiškálnych účteniek. Daňový subjekt predložil dodávateľské a odberateľské faktúry za rok 2007, príjmové a výdavkové pokladničné doklady za rok 2007 a knihy pokladnice. Ostatné požadované doklady daňový subjekt nepredložil z dôvodu, že ich už nearchivuje.

72. Na základe vyššie uvedených skutočností pristúpil správca dane k určeniu výšky dane na základe pomôcok. Súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň je podrobne opísaný v prvostupňovom rozhodnutí zo dňa 25.02.2015 č. 9412401/5/412288/2015.

73. Daňovej kontrole na určenie DPH predchádzala daňová kontrola na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007, v rámci ktorej prebehlo rozsiahle dokazovanie. Protokol z tejto kontroly bol použitý ako jedna z pomôcok aj pri daňovej kontrole na dani z pridanej hodnoty vykonanej u sťažovateľa.

74. Z vyššie cit. ust. § 48 daňového poriadku vyplýva, že zákonodarca zveruje do právomoci správcu dane zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok stanovených zákonom potom, čo správca dane oznámil daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení.

75. Ku kasačnej námietke sťažovateľa ohľadom nesprávnej aplikácie ust. § 48 zákona č. 563/2009 Z.z. kasačný súd udáva, že s touto nie je možné súhlasiť. V danom prípade boli dodržané zákonné podmienky na použitie ust. § 48 cit. zákona a postup správcu dane pri určovaní dane podľa pomôcok je možné považovať za súladný so zákonom.

76. Kasačný súd konštatuje, že určenie dane podľa pomôcok má subsidiárny charakter. Svojou podstatou ide o núdzový právny režim zisťovania základu dane. O jeho použití rozhodne správca dane.

77. Senát kasačného súdu zdôrazňuje, že správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov.

78. K ďalšej námietke sťažovateľa, že žalovaný rozhodol o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty vychádzajúc zo zvýšeného hospodárskeho výsledku sťažovateľa, ktorý mal žalovaný zistiť v priebehu daňovej kontroly na dani z príjmu, kasačný súd udáva, že ani s touto nie je možné sa stotožniť. Charakteristickým znakom postupu správcu dane pri určení dane podľa pomôcok je, že sa tu neuplatňuje zásada súčinnosti (§ 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z.). Určovanie dane podľa pomôcok je postup, ktorý správca dane môže uplatniť v dôsledku neplnenia, resp. nesplnenia si povinnosti daňovým subjektom. Ak nie je možné stanoviť základ dane a výšku dane v súčinnosti s daňovým subjektom, správca dane základ dane môže zistiť a určiť sám, a to na základe pomôcok, ktoré má k dispozícii. Pomôcky teda obstaráva správca dane bez súčinnosti s daňovým subjektom a posúdenie pomôcok je ponechané tiež na úvahe správcu dane.

79. Ide o prísnejší právny režim, keďže v zmysle ust. § 49 ods. 2 daňového poriadku sú práva daňového subjektu obmedzené tak, že daňový subjekt je oprávnený sa vyjadriť len k dodržiavaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane.

80. Je treba zdôrazniť, že k určovaniu dane podľa pomôcok dochádza len vtedy, ak daňovú povinnosť nebolo možné stanoviť dokazovaním v priebehu určenia dane podľa pomôcok. Použitie pomôcok teda predstavuje náhradný spôsob určenia dane, a to za situácie, keď nie je možné stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania.

81. V tejto súvislosti poukazuje Najvyšší súd SR aj na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu sp.zn. 2Afs/207/2005, z ktorého vyplýva, že „... k použitiu pomôcok je ďalej vhodné uviesť, že sa jedná o nástroje slúžiace ku kvalifikovanému odhadu daňovej povinnosti a musia preto mať racionálnu povahu a musia v maximálne reálne v dostupnej miere usilovať o presnosť nimi určovaných povinností. Pomôcky nie sú nástrojmi k trestaniu daňového subjektu, ale predstavujú podklad pre kvalifikovaný odhad relevantných skutočností.“

82. Podľa záverov R - 4Afs/25/2015: „...Najvyšší správny súd zastáva názor, že pokiaľ nie je možné vychádzať len z účtovníctva pre jeho neúplnosť či medzery, je možné skutkový stav doplniť inými spôsobmi...“

83. Kasačný súd sa nestotožnil ani s kasačnou námietkou porušenia zásad správy daní upravených v § 3 cit. zákona, nakoľko sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti nekonkretizoval žiadne porušenie zásady, jeho konštatovanie bolo len všeobecné.

84. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa vo svojom

rozsudku riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde.

85. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

86. O trovách súdneho konania rozhodol Najvyšší súd SR podľa ust. § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že neúspešnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania nepriznal.

87. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.