

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/31/2019  
Identifikačné číslo spisu: 4018200218  
Dátum vydania rozhodnutia: 05.05.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4018200218.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD a JUDr. Petry Príbelskej PhD v právnej veci žalobcu/sťažovateľa: 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, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100455452/2018 zo dňa 27. februára 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobca proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/66/2018-109 zo dňa 6. februára 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

1.

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. 100455452/2018 zo dňa 27.02.2018.

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 október 2007 v zmysle ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 563/2009 Z.z.).

3. Uviedol, že správca dane vychádzal z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, ktorá sa u žalobcu začala dňa 01.07.2010 a v rámci ktorej žalobca správcovi dane predkladal i zálohové pásky za rok 2007 z elektronickej registračnej pokladnice EURO-

2500 TX, pričom dňa 09.09.2010 konateľ žalobcu správcovi dane oznámil, že elektronické registračné pokladnice používané v roku 2007 sú už vyradené a nie je možné ich predložiť.

4. K daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január-december 2007 krajský súd uviedol, že táto sa začala dňa 05.09.2012 a na pojednávaní konanom dňa 04.10.2012 bol žalobca vyzvaný, aby predložil účtovné a iné doklady preukazujúce hospodárske operácie a účtovné prípady v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobiach roku 2007 (okrem iného i vytlačené nefiškálne pokladničné doklady vyhotovené elektronickou registračnou pokladnicou EURO-2500TX, výrobné č. LDY00001P, DKP 6312020145424002, prehľad jej používania vo fiškálnom aj nefiškálnom režime v jednotlivých dňoch, nefiškálne denné, resp. mesačné uzávierky pokladnice s uvedením základu dane z pridanej hodnoty a dane z pridanej hodnoty a ďalšie). O povinnosti žalobcu predložiť tieto doklady týkajúce sa zdaňovacích období roku 2007 nebolo možné pochybovať, pretože vyplývalo priamo z ust. § 45 ods. 2 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z.z. a žalobca bol povinný tieto doklady v roku 2012 uchovávať, pričom táto povinnosť mu vyplývala z ust. § 35 ods. 3 a z ust. § 36 ods. 1, 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov účinnom v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, resp. i v znení účinnom do 29.12.2012, teda i čase začatia daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty u žalobcu.

5. O predloženie účtovných dokladov týkajúcich sa roku 2007 (vrátane kontrolných pásiiek z elektronickej registračnej pokladnice za obdobie od 24.05.2007 od čísla účtenky 48 do 30.05.2007 do čísla účtenky 75) bol žalobca žiadaný správcom dane i v rámci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, pričom ich nepredložil s odôvodnením, že sa znehodnotili pri zaplavení skladových priestorov.

6. Nesplnenie povinností uvedených v ust. § 45 ods. 2 písm. a/, d/, e/ zákona č. 563/2009 Z.z., v dôsledku ktorého nemožno daň správne zistiť, má (tak ako každé nesplnenie zákonnej povinnosti) zákonný následok, ktorý sa v konkrétnom prípade prejavuje tým, že správca dane v zmysle ust. § 48 ods. 1 písm. c/ vyššie citovaného zákona pristúpi k zisteniu základu dane a k určeniu dane pomocou pomôcok, nakoľko v prípade nesplnenia týchto povinností, nemožno daň správne zistiť. Uvedený postup jednoznačne vyplýval z ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z.

7. Podľa názoru správneho súdu uvedený dôsledok nemohol byť vylúčený tým, že žalobca nedisponoval účtovnými a inými dokladmi z dôvodu, že tieto sa znehodnotili pri zaplavení skladových priestorov. Žalobca nepredložil žiadny dôkaz o tom, že účtovné dokumenty mal uložené v skladových priestoroch, ktoré boli zaplavené v roku 2010 a i keby ich mal v týchto priestoroch uložené, bolo jeho povinnosťou zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti poškodeniu a zničeniu (rovnako i technických prostriedkov, nosičov informácií a programového vybavenia), pričom táto povinnosť žalobcovi ako účtovnej jednotke priamo vyplýva z ust. § 35 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

8. Krajský súd konštatoval, že žalobca porušil svoju povinnosť zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie ako i povinnosť túto dokumentáciu uchovávať (ust. § 36 ods. 1 citovaného zákona). Ak tak neurobil, musel si byť vedomý dôsledkov z toho plynúcich, teda ukončenie daňovej kontroly začatej na základe oznámenia zo dňa 01.08.2012, a to dňom 12.10.2012 a prechod na určenie dane podľa pomôcok v zmysle ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z., čo bolo žalobcovi i oznámené v podaní zo dňa 12.10.2012.

9. Podľa názoru krajského súdu, v predmetnej veci teda nastal zákonný dôvod na určovanie dane podľa pomôcok a správca dane bol v zmysle ust. § 48 ods. 3 vyššie citovaného zákona oprávnený použiť pomôcky, ktoré mal k dispozícii alebo ktoré si zaobstaral aj bez súčinnosti s daňovým subjektom.

10. Pokiaľ žalobca namietal, že správnosť výpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 nebolo možné preskúmať a matematicky skontrolovať, správny súd uviedol, že v predmetnej veci bola daň určená podľa pomôcok a nie na základe dokazovania, a to práve z dôvodu

nepredloženia relevantných dokladov pre určenie daňovej povinnosti žalobcu, pričom povinnosť tieto doklady uchovávať a predložiť bola jednoznačne na strane žalobcu.

11. Pri určovaní dane podľa pomôcok nedochádza k preverovaniu alebo zisťovaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, ale k určeniu dane podľa pomôcok. Takýto postup je dôsledkom nesplnenia si povinností daňovníka v zákonom určenom rozsahu a v zákonom určených lehotách. Správca dane nie je povinný o pomôckach, ktoré má k dispozícii, informovať daňový subjekt, určuje daň podľa pomôcok bez súčinnosti daňového subjektu (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp.zn. 8 Sžf 11/2015). Je na správnej úvahe správcu dane určenie použitia pomôcok, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp.zn. 2 Sžf 21/2015).

12. Krajský súd ďalej uviedol, že za daného stavu potom nemožno považovať zvolený postup správcu dane a určenie dane podľa pomôcok za účelový, nakoľko v prípade nepredloženia dokladov zo strany žalobcu, správca dane inú možnosť nemal. V tejto súvislosti poukázal i na ust. § 49 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z., v zmysle ktorého sa daňový subjekt môže vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa ust. § 48 ods. 5, teda k povinnosti správcu dane prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. Z uvedeného vyplývalo, že žalobca ako daňový subjekt sa nemohol domáhať preskúmania a matematického skontrolovania výpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 a na okolnosti, z ktorých vyplývajú pre žalobcu výhody, správca dane prihliadol, čo vyplýva i zo žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane, ktorý uznal žalobcovi právo na odpočítane dane v sume 6.073,- Sk t.j. 201,58 Eur.

13. S poukazom na uvedené krajský súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2007 (začatú dňa 05.09.2012) ukončil dňa 12.10.2012 a dňa 16.10.2012 prešiel na určovanie dane podľa pomôcok, ktoré v odôvodnení svojho rozhodnutia špecifikoval, pričom ako pomôcky využil i výpovede svedkov a poznatky získané v priebehu daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007. Na základe pomôcok uvedených v odôvodnení svojho rozhodnutia správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 v sume 3.107,84 Eur s tým, že žalobca si v daňovom priznaní podanom dňa 26.11.2007 vyrubil daň v sume 40.344,- Sk, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní bola v sume 133.971,- Sk, rozdiel dane je v sume 93. 627,- Sk, t.j. po prepočte 3.107,84 Eur.

14. Krajský súd konštatoval, že správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 25.02.2015 potvrdil podľa ust. § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, pričom vychádzal z existencie právoplatných rozhodnutí vydaných vo vzťahu k žalobcovi na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007.

2.

15. Proti rozsudku Krajského súdu Nitra podal žalobca (ďalej aj sťažovateľ) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť ktorou sa domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

16. Prípustnosť kasačnej sťažnosti zdôvodnil ustanovením § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Mal za to, že krajský súd nesprávne právne posúdil vec, keď nesprávne interpretoval ustanovenie § 3, § 24 a § 48 zákona č. 563/2009 Z.z.

17. Poukázal, že žalovaný rozhodoval postupom podľa ust. § 48 zákona č. 563/2009 Z.z., keď určil daň podľa pomôcok, pričom za pomôcky považoval výlučne výsledky zistení z daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007. Práve v tejto súvislosti opakovane namietal nesprávnosť rozhodnutí žalovaného vo veci týkajúcej sa dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 s čím súviseli aj

námietky nesprávnosti napadnutého rozhodnutia. Z celého procesu jednoznačne vyplývalo, že základom pre dorubenie dane z pridanej hodnoty sú informácie a údaje pochádzajúce z kontroly, ktorá prebiehala na daňový subjekt ohľadom dane z príjmov právnických osôb za rok 2007 a správca dane pri určení dane podľa pomôcok vychádzal len zo záverov uvedenej kontroly, keď práve výsledky kontroly na dani z príjmov za rok 2007 vrátane protokolu zo dňa 31.5.2011 použil ako pomôcky. Nezákonnosť rozhodnutí o dani z príjmov za rok 2007 je základom nezákonnosti rozhodnutí, ktoré žalobca napádal žalobou.

18. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný rozhodol o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty vychádzajúc zo zvýšeného hospodárskeho výsledku žalobcu, ktorý mal žalovaný zistiť v priebehu daňovej kontroly na dani z príjmu. Žalovaný zvýšil výsledok hospodárenia o sumu 6.171.308,- Sk, ktorú sumu mal zistiť z nefiškálnych účteniek vydaných žalobcom a z hodnôt, ktoré nevyplyvali z daňovej kontroly ale z odhadov žalovaného. Spochybnil výpočty žalovaného a správca dane, ktorými sa mal žalovaný dopracovať k hospodárskemu výsledku hlavne poukázal na skutočnosť, že závery žalovaného boli nepresvedčivé a nenasvedčovali vykonanému dokazovaniu.

19. Podľa názoru žalobcu pomôcky vymenované v rozhodnutí správca dane na dani z príjmov neboli pomôckami v tom zmysle, ktorý predpokladá daňový poriadok, keď z ust. § 48 ods. 3 Daňového poriadku správca dane je pri určení dane oprávnený použiť pomôcky, ktoré mal k dispozícii alebo ktoré si zaobstaral bez súčinnosti s daňovým subjektom. Pomôckami mohli byť najmä listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede objasňujúce skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení, výpisy z účtov vedených v poskytovateľoch platobných služieb a vlastné poznatky správca dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, alebo podobných daňových subjektov. Správca dane síce tvrdí, že určoval daň podľa pomôcok, avšak v skutočnosti len vyhodnotil dôkazy získané v priebehu konania. Zároveň nezodpovedá skutočnosti, že tieto listiny získal bez súčinnosti daňového subjektu, keď zo samotného napadnutého rozhodnutia ale aj všetkých predchádzajúcich vrátane protokolu o daňovej kontrole na dani z príjmov je zrejmé, že daňový subjekt predložil správcovi dane účtovné doklady, ktoré v konečnom dôsledku správca dane v rámci svojich rozhodnutí aj hodnotil.

20. Žalobca uviedol, že správca dane nepostupoval v súlade s § 3 z.č. 563/2009 Z.z., keď účelovo využil pri určení dane z príjmov inštitút určenia dane podľa pomôcok na základe výzvy na predloženie dokladov, ktoré preukázateľne už v rámci daňovej kontroly mal k dispozícii, pričom pokiaľ deklaroval postup podľa § 48 Daňového poriadku, nevykonával žiadne úkony, ktoré by nasvedčovali snahe získať čo najreálnejší obraz o výsledku hospodárenia žalobcu, naopak formálne podľa ust. § 48 Daňového poriadku opakovane hodnotil už skôr získané dôkazy v rámci daňového konania. Rozhodnutie žalovaného týkajúce sa dani z príjmov teda neobsahuje odôvodnenie, ktoré by bolo súladné s ust. § 63 Daňového poriadku a ktoré by dávalo odpoveď na otázku spôsobu výpočtu rozdielu dane, deklarovaného žalovaným. Tento nedostatok konania má potom priamy vplyv ja na rozhodnutie žalovaného, ktoré žalobca napádal podanou žalobou.

21. Žalobca zároveň namieta, že kým pri dani z príjmov za rok 2007 správca dane prihliadla tak na predpokladané príjmy ako aj výdavky, pri určení dane podľa pomôcok pri DPH postupoval odlišne, keď nezohľadnil v rámci použitia pomôcok skutočnosť, že žalobca by musel zaplatiť aj DPH na vstupe, pričom o takúto sumu základ dane žalovaný neponížil.

22. Je názoru, že základ dane v daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za mesiac október 2007 je žalobcom uvedený v správnej výške. Má za to, že rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správca dane je v rozpore s ust. § 3, § 5, § 24 a § 48 Daňového poriadku, nevychádza z výsledkov vykonaného dokazovania a tvrdenia žalovaného, ktoré sú základom jeho rozhodnutia neboli preukázané. Žalobca je toho názoru, že splnil všetky formálne aj materiálne predpoklady pre priznanie nároku na odpočet DPH, preto rozhodnutie žalovaného považuje za nezákonné poukazujúc na všetky vyššie uvedené tvrdenia.

3.

23. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

4.

24. 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.

25. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre sp.zn. 11S/66/2018 zo dňa 06.02.2019, 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. 100455452/2018 zo dňa 27.02.2018, ktorým Finančné riaditeľstvo SR podľa ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu v Nitre č. 9412401/5/412753/2015 zo dňa 25.02.2015. Týmto rozhodnutím Daňový úrad Nitra podľa ust. § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 3. 107,84 Eur.

26. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že správca dane vykonal u daňového subjektu najskôr daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2007. Z daňovej kontroly správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 631/230/40895/11/BI zo dňa 04.07.2011, ktorým vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane vo výške 9. 591,38 Eur. Daňový subjekt sa proti rozhodnutiu správcu dane odvolal, odvolací orgán vydal dňa 14.12.2011 rozhodnutie č. I/224/23976-135082/2011/990013-, ktorým rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil na nové konanie a rozhodnutie z dôvodu, že správca dane pri vydaní dodatočného platobného výmeru nedodržel ustanovenie § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. Na základe rozhodnutia odvolacieho orgánu správca dane vydal dňa 27.01.2012 oznámenie č. 9412301/OSD6/2636/2012/Ba, ktorým oznámil daňovému subjektu, že pokračuje vo vyrubovanom konaní, ktoré sa začalo dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu č. 631/320/33815/11/Há, daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2007. Správca dane spísal dňa 01.02.2012 úradný záznam, v ktorom uviedol, že odôvodnenie dodatočného platobného výmeru doplnil v zmysle vysloveného právneho názoru odvolacieho orgánu a vydal nové rozhodnutie vo veci č. 9412301/OSD6/3581/2012/BA zo dňa 02.02.2012. Daňový subjekt sa proti rozhodnutiu správcu dane odvolal, odvolací orgán po preskúmaní odvolaním napadnutého rozhodnutia zistil, že správca dane postupoval v súlade s vysloveným právnym názorom odvolacieho orgánu, a preto vydal dňa 30.04.2012 rozhodnutie, ktorým rozhodnutie správcu dane potvrdil.

27. Na základe skutočností zistených v priebehu daňovej kontroly vykonanej na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 správca dane následne vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až december 2007. Daňová kontrola začala na základe oznámenia č. 9412401/5/2047224/2012 zo dňa 01.08.2012. Dňa 12.10.2012 správca dane doručil daňovému subjektu oznámenie č. 9412401/5/2928254/12 o určení dane podľa pomôcok zo dňa 12.10.2012. O výsledku určenia dane podľa pomôcok správca dane vyhotovil protokol o určení dane podľa pomôcok č. 9412402/5/3128373/2012 zo dňa 29.10.2012 (ďalej aj „protokol“). Protokol spolu s výzvou (č. 9412402/5/3164707/12 zo dňa 30.10.2012) na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole boli daňovému subjektu doručené dňa 13.11.2012. Daňový subjekt sa v zákonom stanovenej lehote k protokolu vyjadril písomne listom zo dňa 22.11.2012. Správca dane dňa 19.02.2015 prerokoval s daňovým subjektom pripomienky a dôkazy predložené daňovým subjektom vo vyjadrení k protokolu a spísal s ním zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9412401/5/380508/2015, poslednú vo vyrubovanom konaní.

28. Správca dane preveroval skutočnosti pre správne určenie dane a zistil, že daňový subjekt v roku 2007 používal v podnikateľskej činnosti k evidencii tržieb elektronickú registračnú pokladnicu (ďalej aj „ERP“). Na základe odborných poznatkov zistených súčinnosťou so spoločnosťou ELCOM, spol. s

r.o., Jesenná 2695/26, Prešov, týkajúcich sa používania ERP, dokladov predložených daňovým subjektom, vypočítania svedkov, odpovedí na dožiadania a vyjadrenia daňového subjektu zistil, že daňový subjekt vydával z ERP fiškálne aj nefiškálne doklady (účtenky), ERP používal aj v tzv. tréningovom režime (kedy sa tržba neeviduje, nedochádza k evidencii výstupov na kontrolnú pásku).

29. Správca dane vychádzal z nákladov k nefiškálnej tržbe, ktoré si daňový subjekt uplatnil v daňovom priznaní za rok 2007. Z údajov uvedených vo výkaze ziskov a strát za rok 2007 vypočítal podiel nákladov na obstaranie tovaru a tržieb z predaja tovaru (0,411297), ako aj podiel spotreby materiálu a energií na tržbách za vlastné výrobky (0,73322). Vypočítanými podielmi následne vynásobil nefiškálne tržby za predaj tovaru ( $0,411297 * 2\,077\,969,- \text{ Sk} = 854\,663,- \text{ Sk}$ ), resp. vlastných výrobkov ( $0,73322 * 4\,093\,339 \text{ Sk} = 3\,001\,318 \text{ Sk}$ ) a týmto spôsobom dospeš k výške nákladov 3 855 981,- Sk za rok 2007 na dosiahnutie nefiškálnej tržby.

30. Na základe zistených skutočností spísal s daňovým subjektom pri ústnom pojednávaní dňa 04.10.2012 zápisnicu č. 9412401/5/2823404/2012, predmetom ktorej bolo predloženie účtovných dokladov a iných dokladov, preukazujúcich hospodárske operácie a účtovné prípady (vytlačené nefiškálne pokladničné doklady vyhotovené elektronickou registračnou pokladnicou EURO-2500TX, výrobné číslo LDYOOOOIP, DKP 6312020145424002), a to podľa tabuliek poskytujúcich prehľad používania ERP v nefiškálnom a resp. aj fiškálnom režime v jednotlivých dňoch alebo nefiškálne denné alebo mesačné uzávierky z uvedenej ERP s uvedením základu dane z pridanej hodnoty a DPH a k tomu prislúchajúce účtovné a iné doklady týkajúce sa uplatnenia odpočítania DPH podľa jednotlivých zdaňovacích období. Daňový subjekt požadované doklady nepredložil a v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9412401/5/2927985/2012 dňa 12.10.2012 sa vyjadril, že nemá žiadne nezaúčtované dodávateľské faktúry na predloženie a nemá na predloženie ani nefiškálne daňové pokladničné doklady z ERP.

31. Správca dane v súvislosti s uplatneným odpočítaním DPH zaslal daňovému subjektu výzvu na predloženie dokladov preukazujúcich právo na odpočítanie DPH, čo zaznamenal v zápisnici č. 9412401/5/2823404/2012 zo dňa 04.10.2012.

32. Na základe uvedeného, správca dane prerušil konanie vo veci vyrubovacieho konania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január - december 2007 rozhodnutím č. 9412401/5/1091382/2013 s konštatovaním, že začalo konanie o inej skutočnosti, rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia na základe rozsudku Krajského súdu v Nitre sp.zn. 26S/17/2012-42 4012200545 zo dňa 15.11.2012 (ďalej aj „rozsudok (DPPO) sp.zn. 26S/17/2012-42“). Vyrubovacie konanie bolo prerušené do vydania rozhodnutia vo vyrubovacom konaní na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007. Po vydaní rozhodnutia vo vyrubovacom konaní správca dane pokračoval v konaní, čo daňovému subjektu oznámil oznámením č. 9412401/5/798146/2014.

33. Dňa 25.04.2014 bola s daňovým subjektom spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9412401/5/1623849/2014 vo veci priebehu a výsledkov dokazovania na základe pripomienok a dôkazov v predložených k protokolu.

34. Vzhľadom na pripomienky daňového subjektu k protokolu o určení dane podľa pomôcok na dani z pridanej hodnoty krajský súd uviedol, že predmetný protokol bolo možné využiť ako pomôcku pri určovaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 a rovnako bolo možné využiť i rozhodnutie správcu dane zo dňa 08.02.2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dne z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 9 591,39 Eur ako i rozhodnutie žalovaného zo dňa 03.05.2016, ktorým rozhodnutie správcu dane zo dňa 08.02.2016 potvrdil ako vecne správne.

35. Keďže daňový subjekt v daňovom priznaní DPH za zdaňovacie obdobie október 2007 uviedol ako výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu vlastnú daňovú povinnosť v sume 40. 344,- Sk, ktorú správca dane určením dane podľa pomôcok zvýšil na sumu 133. 971,- Sk je rozdiel dane v sume 93. 627, - Sk, čo po prepočte konverzným kurzom predstavovalo vyrubený rozdiel dane v sume 3. 107,84 Eur.

5.

36. 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.

37. 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).

38. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

39. 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.

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

41. 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.

42. 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.

43. 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.

44. 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.

45. 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.

46. 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.

47. 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.

48. 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.

49. 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.

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

51. 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.

52. 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.

53. 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.

54. 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.

55. 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 dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je uvedený v oznámení.

56. 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 prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

57. 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.

58. 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.

59. 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.

60. 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.

61. 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.

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

63. 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.

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

65. 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.

66. 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.

67. 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.

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

69. 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 zjavné, že daňový subjekt so správcom dane nespolupracoval, preto boli splnené zákonom stanovené podmienky na určenie dane podľa pomôcok.

70. 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 odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

71. 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.

72. Žalovaný spolu s administratívnym spisom týkajúcich sa daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 predložil súdu i administratívny spis týkajúci sa dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, súčasťou ktorého je i rozhodnutie správcu dane zo dňa 08.02.2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 9 591,38 Eur a rozhodnutie žalovaného č. 619484/2016 zo dňa 03.05.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 08.02.2016. Týmto bolo právoplatne skončené konanie vo veci dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007. Rozsudkom č.k. 11S/133/2016-62 zo dňa 04.10.2017 bola zamietnutá žaloba proti rozhodnutiu žalovaného č. 619484/2016 zo dňa 03.05.2016.

73. Žalobou napadnuté rozhodnutie č. 100455452/2018 zo dňa 27.02.2018 žalovaný odôvodnil tým, že u žalobcu bola najskôr vykonaná kontrola dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, ktorá bola ukončená prerokovaním protokolu zo dňa 31.05.2011 a vo vyrubovacom konaní správca dane vydal dodatočný platobný výmer dňa 02.02.2012 (druhý v poradí), ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby v sume 9 591,38 Eur. Žalovaný uvedené rozhodnutie potvrdil rozhodnutím zo dňa 30.04.2012 (druhé v poradí).

74. 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 z príjmov právnickej osoby, pričom žalobca sa aj voči tomuto rozhodnutiu odvolal. O odvolaní bolo rozhodnuté rozhodnutím žalovaného zo dňa 26.05.2014. Žalobca podal voči 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.

75. Následne správca dane vydal ďalšie rozhodnutie zo dňa 08.02.2016, voči ktorému podal sťažovateľ odvolanie. Po podaní odvolania žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane svojim rozhodnutím zo dňa 03.05.2016. 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.

76. 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. 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.

77. 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.

78. 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. 9412401/5/412753/2015.

79. 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.

80. 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.

81. 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.

82. 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.

83. 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.

84. K 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.

85. 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 dodržovaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane.

86. 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.

87. 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.“

88. 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...“

89. 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.

6.

90. 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.

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

92. 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.

93. 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:**

P o u č e n i e: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.