

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/57/2015
Identifikačné číslo spisu: 1013201241
Dátum vydania rozhodnutia: 30.05.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1013201241.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: Ing. V. R., s trvalým pobytom E., s miestom podnikania Obchodná 518/30, Bratislava, IČO: 31 981 062, právne zastúpeného JUDr. Milan Ficek, advokát s.r.o., so sídlom Žilinská 14, Bratislava, IČO: 47 232 757, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/166255/2013/5113-r z 2. mája 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/170/2013-64 z 19. júna 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/170/2013-64 z 19. júna 2015 p o t v r d z u j e .

Účastníkom sa náhrada trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/166255/2013/5113-r z 2. mája 2013. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

Žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/166255/2013/5113-r z 2. mája 2013 podľa § 74 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) odvolaniu žalobcu nevyhovел a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9101401/5/344036/2013 z 28. januára 2013, ktorým bola žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubená daň na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 138 410,90 €, určená podľa § 48 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že z administratívneho spisu zistil, že správca dane vyzval žalobcu na daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku

2006 opakovane, pričom výzvy mu boli doručené jedna na adresu prevádzky (Obchodná 30, Bratislava) dňa 02.01.2008 a druhá na adresu bydliska (E.) dňa 11.01.2012. Žalobcovi bolo doručované aj oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok z 13.09.2012 na adresu bydliska, pričom táto zásielka bola uložená a oznámená adresátovi dňa 18.09.2012. Podľa záznamu bola správcovi dane vrátená dňa 04.10.2012 a doručená dňa 08.10.2012 ako nevyžiadaná. Obe adresy žalobcu vyplývali z listín založených do spisu, uvádzaných daňovníkom resp. správcom dane pri bežnej korešpondencii, či protokolu spísaného dňa 07.11.2012, kde sa správca dane s touto otázkou riadne vysporiadal a žalobca tam uvedené skutočnosti ohľadom adresovania zásielok nenamietal. Protokol s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam v ňom uvedených bol doručovaný na adresu prevádzky žalobcu, ktorý ho prevzal dňa 19.11.2012 a ku ktorému svoje vyjadrenie správcovi dane doručil dňa 04.12.2012 bez namietania nedoručenia výziev. V danom prípade mal krajský súd za preukázané, že doručovanie výziev bolo realizované v súlade s § 17 zákona č. 511/1992 Zb., keď výzvy boli doručované priamo žalobcovi opakovane, doručenie písomnosti nastalo v deň, keď si žalobca zásielku neprevzal ani v odbernej 15-dňovej lehote. Správnosť doručenia zásielok preukazuje správny orgán spravidla doručenkami, ktoré sú obsahom predloženého administratívneho spisu, čo si mohol overiť aj žalobca nahliadnutím do spisu. Medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že žalobca predmetnú daň nezaplatil a zároveň bolo zistené, že na riadne doručené výzvy nereagoval, čo znamená, že bola splnená zákonná podmienka na určenie dane podľa pomôcok. Tvrdenie žalobcu, že s ním správne orgány nespolicovali z predložených listinných dôkazov založených do spisu správcu dane nevyplýva. Žalobca bol od počiatku riadne upovedomený a informovaný o jednotlivých postupoch správcu dane (vyššie uvádzané výzvy, ktoré žalobca neprevzal v stanovenej lehote, oznámenie o určení dane podľa pomôcok, ktoré žalobca neprevzal v stanovenej lehote, zápisnica o miestnom zisťovaní z 10.10.2012, na ktorú žalobca nereagoval a na určenú lehotu ústneho pojednania veci sa nedostavil, výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole z 07.11.2012 prevzal dňa 19.11.2012 a reagoval na ňu dňa 04.12.2012). Ako dôvodnú neuznal krajský súd ani námietku žalobcu, že správca dane neprihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre žalobcu ako daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené, pretože zo samotného protokolu, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou prvostupňového rozhodnutia správcu dane z 28.01.2013 vyplýva, ktoré výhody správca dane zohľadnil. S otázkou zohľadnených výhod resp. výpočtom nezohľadnených výdavkov (nákladov) v zmysle § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. sa správne orgány riadne vysporiadali aj v samotných rozhodnutiach, ktoré boli žalobcovi riadne doručené.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie. Navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému na ďalšie konanie, alebo aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. V dôvodoch odvolania uviedol, že krajský súd nedostatočne odôvodnil právny záver posúdenia pochybenia správcu dane, ktoré žalobca od doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok namietal. Správca dane porušil § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., keď nezohľadnil platby žalobcu do zahraničia za účelom nakúpenia tovaru, a to platbu z 11.01.2006 v sume 143 190,07 € (4 313 744,- Sk) dodávateľovi OTICON A/S, platbu z 11.08.2006 v sume 32 986,46 € (993 750,- Sk) dodávateľovi Interacoustics, platbu z 11.08.2006 v sume 1 637,69 € (49 337,- Sk) dodávateľovi Otodynamics, platbu z 11.10.2006 v sume 86 065,19 € (2 592 800,- Sk) dodávateľovi OTICON A/S. Krajský súd vo svojom odôvodnení odkázal na odôvodnenie rozhodnutia správcu dane, pričom sa sám k pochybeniu správcu dane vôbec nevyjadril. Správca dane sa v rozhodnutí s uvedenou námietkou žalobcu vysporiadal len stručne a všeobecne. Uviedol, že nebolo možné z predložených dokladov (výpisy z bankových účtov) zistiť, či išlo o daňový výdavok vynaložený v súlade s § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. a tak, ako neboli nezohľadnené výdavky, pri ktorých nebol známy ich účel, neboli zohľadnené ani príjmy, pri ktorých nebol známy ich účel. Takéto odôvodnenie nezohľadnenia najvýznamnejších výdavkov daňového subjektu (nákup tovaru za účelom predaja) je podľa žalobcu nelogické. Nie je možné predpokladať pri subjekte, ktorého predmetom činnosti je predaj audio protetických pomôcok, že v rámci zdaňovacieho obdobia dosiahne príjmy v sume viac ako 26 miliónov slovenských korún, ale vynaloží na ich dosiahnutie len (vychádzajúc z rozhodnutia správcu dane) výdavky v sume 3,99 milióna slovenských korún bez toho, aby tieto pomôcky nakúpil. Správca dane nezahrnul výdavok ani za jeden kus ušnej protézy, hoci zahrnul príjmy (26 miliónov slovenských korún) za ich predaj. Pri všetkých platbách za

nákup tovaru žalobca vždy uvádzal v poznámke názov subjektu, ktorému platil. Na základe poznámok pri platbách si správca dane mohol overiť totožnosť subjektov a tým zistiť účel vynaloženia daného výdavku. Vzhľadom na to, že žalobca predával tovar a neposkytoval služby, je absurdné čo i len predpokladať, že na strane výdavkov neexistuje žiadny výdavok týkajúci sa nákupu tovaru za účelom jeho ďalšieho predaja. Je všeobecne známe, že sa nedá pri predaji tovaru dosiahnuť príjem bez vstupných nákladov súvisiacich s obstaraním tovaru a už vonkoncom nie príjem niekoľko násobne prevyšujúci výdavky v oblasti podnikania, v ktorej je obchodná marža predajcov regulovaná právnymi predpismi vo výške 15%. Postupom správcu dane došlo aj k porušeniu § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z.z., v zmysle ktorého správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Po doručení protokolu žalobca namietal, že pri určovaní dane na základe pomôcok mal správca dane vziať do úvahy aj iné subjekty podnikajúce v rovnakej oblasti. Konkrétne išlo o spoločnosti AUDIONIKA SLOVENSKO, a.s., WIDEX SLOVTON Slovakia s.r.o., Audioprotetika Dunaj, s.r.o. Správca dane mal výšku dane porovnať s týmito subjektmi, nakoľko vykonávajú prakticky totožnú činnosť ako žalobca, avšak majú mnohonásobne nižšiu daňovú záťažnosť, než vyplýva pre žalobcu z určenia dane podľa pomôcok.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu zotrval na správnosti preskúmaného rozhodnutia a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že pri určení dane podľa pomôcok bol ako odvolací orgán viazaný § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. a teda mohol skúmať iba dodržanie zákonných podmienok na použite § 48 <. zákona č. 563/2009 Z.z. Po zistení, že boli dodržané zákonné podmienky na určenie dane podľa pomôcok žalovaný napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil. Odvolací orgán nie je v tomto prípade kompetentný posudzovať správnosť použitých pomôcok, preto rozhodnutie potvrdí aj v takom prípade, keď správca dane použije nesprávne pomôcky, prípadne nimi nezistí skutkový stav v súlade so skutočnosťou. Ak by správca dane prešiel z procesu daňovej kontroly určovania dane podľa pomôcok do procesu daňovej kontroly tým, že by skúmal opodstatnenosť výdavkov (nákup tovaru za účelom predaja), porušil by tým nielen § 48 zákona č. 563/2009 Z.z., ale aj zásadu zákonnosti v daňovom konaní a tiež zásadu materiálnej pravdy podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. Žalovaný má za to, že správca dane pri určení dane podľa pomôcok prihliadal na zistené okolnosti, z ktorých vyplynuli výhody pre žalobcu ako daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené tak, ako to vyžaduje § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. Správca dane je pri získavaní pomôcok oprávnený riadiť sa vlastným uvážením, pričom v tomto konaní daňový subjekt nemá oprávnenie namietat, ktoré pomôcky správca dane má a ktoré nemá pri zisťovaní základu dane použiť. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. je žalobca oprávnený písomne sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. Vo vyrubovacom konaní, ktoré nasleduje po skončení procesu určenia dane podľa pomôcok správca dane taktiež nevykonáva dokazovanie. Len pri dokazovaní správca dane preukazuje existenciu resp. neexistenciu skutočností rozhodujúcich pre určenie dane a daňový subjekt preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní. Správca dane nemal dôvod postupovať podľa § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z.z., keďže nevykonával dokazovanie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

Podľa § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 1, 2 S.s.p. konania podľa tretej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku

začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. Odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Odvolací súd, po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania žalobcu proti napadnutému rozsudku krajského súdu 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 odvolaní napadnutého rozsudku. Tieto závery vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto sa s ním odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu, uvedeným v odvolaní, odvolací súd dopĺňa nasledovné (§ 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

Predmetom preskúmvacieho konania je v tomto prípade rozhodnutie č. 1100302/1/166255/2013/5113-r z 2. mája 2013, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. odvolaniu žalobcu nevyhovela a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9101401/5/344036/2013 z 28. januára 2013, ktorým bola žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubená daň na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 138 410,90 €, určená podľa § 48 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. (podľa pomôcok).

Zákonodarca v § 48 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. zveruje do právomoci správcu dane zistiť základ dane a určiť 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. Ak nastane niektorá z uvedených skutočností, správca dane oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení (§ 48 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z.). Použitie konkrétnych pomôcok zákonodarca ponecháva na úvahe správcu dane. Môže ísť o pomôcky, ktoré má správca dane k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Zákonodarca v ustanovení § 48 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. demonštratívne vymenúva pomôcky, ktoré správca dane môže použiť pri určení dane. Ide najmä o listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede objasňujúce skutočnosti 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. Pokiaľ daňový subjekt v priebehu určenia dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky (§ 48 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z.). 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 (§ 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z.).

V zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane o určení dane podľa pomôcok vyhotoví protokol, ktorý doručí daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie, pričom na obsah protokolu sa primerane vzťahuje § 47 zákona č. 563/2009 Z.z. a jeho súčasťou je aj súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň (§ 49 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z.). Daňový subjekt je oprávnený sa písomne vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 najneskôr do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy správcu dane na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť (§ 49 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z.). Určenie dane podľa pomôcok je ukončené dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok podľa odseku 1 (§ 49 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z.).

Odvolací súd sa stotožnil so záverom krajského súdu, že zo skutkových zistení nesporne vyplýva, že v tomto prípade boli dodržané zákonné podmienky na použitie určenia dane podľa pomôcok podľa § 48

zákona č. 563/2009 Z.z., keď žalobca ako daňový subjekt nepodal daňové priznanie za rok 2006, a to ani na opakované výzvy správcu dane [§ 48 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z.], pričom dosiahol za toto obdobie príjmy z podnikania. Výzva správcu dane č. 600/230/193523/07/Fia z 11.12.2007 na podanie daňového priznania za rok 2006, zaslaná žalobcovi na adresu prevádzky Obchodná 30, Bratislava, bola žalobcovi v zmysle § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Z.z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Z.z.“) doručená dňa 02.01.2008, teda 15. deň od uloženia zásielky na pošte dňa 18.12.2007. Opakovaná výzva správcu dane č. 600/230/326869/11/Fia z 21.12.2011 na podanie daňového priznania za rok 2006, zaslaná žalobcovi na adresu trvalého pobytu E., bola žalobcovi v zmysle § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Z.z. doručená dňa 11.01.2012, teda 15. deň od uloženia zásielky na pošte dňa 27.12.2011. Správca dane v súlade s § 48 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. žalobcovi oznámil určovanie dane podľa pomôcok, a to listom č. 9101401/5/2538070/2012 z 13.09.2012, ktorý bol žalobcovi v zmysle § 31 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. doručený dňa 03.10.2012, teda 15. deň od uloženia zásielky na pošte dňa 18.09.2012. Správca dane v súlade s § 49 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. vyhotovil protokol o určení dane podľa pomôcok č. 9101401/5/3265028/2012 zo 7. novembra 2012, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu dňa 19.11.2012. Súčasťou protokolu je aj súpis a vyhodnotenie pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň. V rozhodnutí správcu dane č. 9101401/5/344036/2013 z 28. januára 2013 o vyrubení dane je taktiež uvedený a vyhodnotený súpis pomôcok. Súčasne z protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 9101401/5/3265028/2012 zo 7. novembra 2012, ako aj z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane č. 9101401/5/344036/2013 z 28. januára 2013 vyplýva, že v súlade s § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. prihliadol na okolnosti, z ktorých žalobcovi vyplývali výhody, a to na preukázateľne vynaložené výdavky žalobcu na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov [§ 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z.], nezdaniteľnú časť základu dane (§ 11 zákona č. 595/2003 Z.z.) a bola zohľadnená aj zrazená daň z úrokových príjmov (§ 43 zákona č. 595/2003 Z.z.).

Z administratívneho spisu odvolací súd zistil, že žalobca vo vyjadrení k protokolu o určení dane podľa pomôcok, namietal, že správca dane nezohľadnil platby žalobcu do zahraničia za účelom nakúpenia tovaru, a to platbu z 11.01.2006 v sume 143 190,07 € (4 313 744,- Sk) dodávateľovi OTICON A/S, platbu z 11.08.2006 v sume 32 986,46 € (993 750,- Sk) dodávateľovi Interacoustics, platbu z 11.08.2006 v sume 1 637,69 € (49 337,- Sk) dodávateľovi Otodynamics, platbu z 11.10.2006 v sume 86 065,19 € (2 592 800,- Sk) dodávateľovi OTICON A/S. Žalobca ďalej namietal, že pri určovaní dane na základe pomôcok mal správca dane vziať do úvahy aj iné subjekty podnikajúce v rovnakej oblasti, a to konkrétne spoločnosti AUDIONIKA SLOVENSKO, a.s., WIDEX SLOVTON Slovakia s.r.o. a Audioprotetika Dunaj, s.r.o., nakoľko tieto vykonávajú prakticky totožnú činnosť ako žalobca, pričom majú mnohonásobne nižšiu daňovú zaťaženosť, než vyplýva pre žalobcu z určení dane podľa pomôcok. Uvedené žalobca namietal aj v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane o vyrubení dane, v správnej žalobe, ako aj v odvolaní proti rozsudku krajského súdu.

Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane č. 9101401/5/344036/2013 z 28. januára 2013 vyplýva, že namietané zahraničné platby žalobcu správca dane vo výdavkoch nezohľadnil z dôvodu, že nebol známy ich účel a preto ich nebolo možné považovať za preukázateľne vynaložené výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z.

Odvolací súd v súvislosti s uvedenými námietkami žalobcu poukazuje na to, že 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 povinností daňovým subjektom. Ak nie je možné stanoviť základ dane a výšku dane v súčinnosti s daňovým subjektom, správca dane základ dane môže zistiť a daň určiť sám, a to na základe pomôcok, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si sám zaobstará. Pomôcky teda obstaráva správca dane bez súčinnosti s daňovým subjektom. Posúdenie pomôcok je ponechané taktiež na úvahu správcu dane. Vzhľadom k tomu, že k určovaniu dane podľa pomôcok dochádza vtedy, ak daňovú povinnosť nebolo možné stanoviť dokazovaním, v priebehu určení dane podľa pomôcok už k dokazovaniu nedochádza a daňový subjekt už nemá právo ani preukázať svoje

tvrdenia. Použitie pomôcok teda predstavuje náhradný spôsob určenia dane v tých prípadoch, keď nemožno stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania. Ak teda z výpisu z účtu žalobcu, ktorý mal správca dane k dispozícii ako pomôcku, nebolo možné zistiť účel platby žalobcu, nebolo povinnosťou správcu dane v rámci procesu určovania dane podľa pomôcok vykonať dokazovanie na jeho preukázanie. Žalobca navyše namietané zahraničné platby preukazoval a návrh na použitie pomôcok predložil správcovi dane až po tom, čo bolo určenie dane podľa pomôcok ukončené, teda po doručení protokolu o určení dane podľa pomôcok žalobcovi (§ 49 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z.). Zákon č. 563/2009 Z.z. výslovne stanovuje, že správca dane môže účtovné doklady a iné doklady predložené daňovým subjektom využiť ako pomôcky za predpokladu, že ich tento predloží v priebehu určenia dane správcovi dane podľa pomôcok (§ 48 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z.). Z uvedených dôvodov vyhodnotil odvolací súd odvolacie námietky žalobcu ako nedôvodné.

V zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. je daňový subjekt oprávnený vyjadriť sa len k dodržaniu:

- zákonných podmienok na použitie určenia dane podľa pomôcok, teda či nastali skutočnosti, ktoré správcu dane oprávňovali zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok (§ 48 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z.),
- postupu, podľa ktorého je správca dane povinný prihliadnuť aj na tie zistené okolnosti, z ktorých pre daňový subjekt vyplývajú výhody (§ 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z.).

Na základe vyššie uvedených dôvodov dospel odvolací súd k záveru, že v tomto prípade boli dodržané zákonné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok, správca dane dodržal zákonný postup pri určovaní dane podľa pomôcok, pričom prihliadol aj na okolnosti, z ktorých pre žalobcu vyplývali výhody tak, ako to vyžaduje § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z.

K rozhodnutiu žalovaného odvolací súd dodáva, že ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použitie § 48 <. zákona č. 563/2009 Z.z. Odvolací orgán v tomto prípade preveruje len to, či správca dane dodržal zákonné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok. Ak tieto zákonné podmienky boli splnené, odvolací orgán odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí (§ 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z.).

Uvedené skonštatoval aj Ústavný súd Českej republiky v uznesení sp.zn. I. ÚS 285/1996 z 28. mája 1997, podľa ktorého ak smeruje odvolanie proti rozhodnutiu o dani stanovenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán len dodržanie zákonných podmienok pre použitie tohto spôsobu stanovenia dane. Ak zistí odvolací orgán, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolanie pre jeho neodôvodnenosť zamietne.

Pokiaľ teda žalovaný v tomto prípade vyhodnotil zákonné podmienky pre použitie spôsobu určenia dane podľa pomôcok za splnené a postup správcu dane pri určovaní dane podľa pomôcok za súladný so zákonom, postupoval v medziach zákona, keď odvolaniu žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane o vyrubení dane určenej podľa pomôcok nevyhoviel a napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil. Nepochybil preto krajský súd, keď žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol.

Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedeného napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/170/201 <.3-64 z 19. júna 2015 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a 250k ods. 1 O.s.p. Neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal a úspešný žalovaný na náhradu trov konania nemá v správnom súdnictve nárok (§ 250k ods. 1 O.s.).

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 1. mája 2011).

Poučenie:

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