

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/47/2019
Identifikačné číslo spisu: 4018200217
Dátum vydania rozhodnutia: 16. decembra 2020
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Ruman
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4018200217.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a zo sudcov JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Milana Moravu v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): JOLLY - CLUB, s.r.o., Podzámska 9, Nové Zámky, IČO: 36 550 159, zastúpený Advokátskou kanceláriou Timoranská & Štofková s.r.o., Podzámska 32, Nové Zámky, IČO: 36 813 401, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100455319/2018 zo dňa 27.2.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/51/2018-115 zo dňa 27. februára 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/51/2018-115 zo dňa 27.02.2019 z a m i e t a.

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

O d ô v o d n e n i e

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok („SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100455319/2018 zo dňa 27.2.2018, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9412401/5/412676/2015 zo dňa 25.02.2015.

2. Daňový úrad Nitra rozhodnutím č. 9412401/5/412676/2015 zo dňa 25.02.2015 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 856,10 eur za zdaňovacie obdobie september 2007 s tým, že v čase použitia pomôcok pri výkone určovania dane podľa pomôcok na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2007 boli tieto pomôcky použité v súlade s § 48 ods. 3 daňového poriadku, pretože bol oprávnený pri určení dane použiť pomôcky, ktoré mal k dispozícii.

3. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, 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 určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007 v sume 2 856,10 eur. Za rovnako správny považoval aj postup žalovaného, ktorý rozhodnutie správcu dane potvrdil.

4. Krajský súd konštatoval, že 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. Uviedol, že ak by správca dane prešiel z procesu daňovej kontroly určovania dane podľa pomôcok do procesu daňovej kontroly, 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. Mal za preukázané, že žalovaný pristúpil k rozhodovaniu o dani z pridanej hodnoty u žalobcu až na základe existencie právoplatných rozhodnutí o dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007. O trovách konania rozhodol podľa § 168 SSP tak, že žalovanému, ktorý mal vo veci plný úspech, trovy konania nepriznal s tým, že žalovaný má právo na náhradu trov konania len vo výnimočných prípadoch a v tomto konaní nešlo o taký prípad a zo spisu ani nevyplývalo, že by žalovanému trovy konania vznikli.

5. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ v zastúpení advokáta včas kasačnú sťažnosť a navrhol, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

6. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti opätovne použil argumenty už uplatnené v žalobe. Poukazoval na priebeh a postup finančných orgánov počas daňovej kontroly na dani z príjmu právnickej osoby za rok 2007 a účelový postup správcu dane pri procesnom postupe určovania dane podľa pomôcok. Namietal nedodržanie podmienok na uplatnenie postupu určovania dane podľa pomôcok a zvýšený hospodársky výsledok, z ktorého žalovaný vychádzal pri vyrubení rozdielu DPH. Mal za to, že rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane je v rozpore s § 3, § 24 a § 48 daňového poriadku, nevychádza z výsledkov vykonaného dokazovania a tvrdenia žalovaného, ktoré sú základom jeho rozhodnutia neboli preukázané. Zopakoval, že rozhodnutie v rámci kontroly na dani z príjmu právnickej osoby za rok 2007 považuje za nezákonné a keďže sa rozhodnutie žalovaného opiera o výsledky tejto kontroly, má priamy vplyv aj na zákonnosť tohto rozhodnutia žalovaného.

7. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti písomne nevyjadril.

8. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

9. Kasačný súd konštatuje, že predmetom kasačného konania je skutkový a právny stav, týkajúci sa daňovej kontroly DPH za obdobie január až december 2007 rovnakých účastníkov JOLLY - CLUB, s.r.o., proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, ktorý bol predmetom konania a rozhodovania iných senátov Najvyššieho súdu uvedených pod sp. zn. 1Sžfk/48/2019 zo dňa 24. septembra 2020, sp. zn. 6Sžfk/43/2019 z 21. apríla 2020, 8Sžfk/31/2019 z 30. apríla 2020, 4Sžfk/31/2019 z 05. mája 2020, 6Sžfk/18/2019 z 13. februára 2020, s ktorými sa kasačný súd stotožňuje.

10. Podľa § 464 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

11. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že ako už vyššie uviedol, o predmete konania v obdobnej veci už rozhodol kasačný súd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/18/2019 z 13. februára 2020, v právnej veci rovnakých účastníkov, ktorého relevantnú časť odôvodnenia v doslovnom znení preberá:

„...69. 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.

70. 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 skutočnosti, 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.

71. 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.

72. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako nepodstatné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť 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.

73. 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/H, SH dňa 31.05.2011.

74. 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 nedodržel ust. § 30 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov. Z rozhodnutia správcu dane nebolo tiež zrejmé, akým spôsobom vyčíslil náklady vzťahujúce sa k nefiskálnym tržbám.

75. 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.

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

77. 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 opakované 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.

78. 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.

79. 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.

80. 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 nefiskálnych 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.

81. 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. 9412401/5/412494/2015.

82. 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.

83. 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.

84. 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.

85. 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.

86. 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.

87. 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.

88. 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.

89. 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.

90. 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 nástrojom k trestaniu daňového subjektu, ale predstavujú podklad pre kvalifikovaný odhad relevantných skutočností.“

91. 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...“

92. 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.

93. 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....“

12. Kasačný súd záverom uvádza, že správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok až po zistení objektívnej nemožnosti zistiť daň dokazovaním, v dôsledku nepredloženia daňových dokladov v stanovenej lehote. Týmto svojim postupom daňové úrady a Finančné riaditeľstvo SR chránia fiškálne záujmy štátu, pretože ich úlohou je vykonávať dozor, aby si daňové subjekty splnili v súlade s hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Ak daňovník nepreukáže rozhodné údaje (napr. nepodá daňové priznanie, urobí úkon dôsledkom, ktorého je zníženie dane alebo neumožní vykonať daňovú kontrolu a pod.) a nesplní si svoju dôkaznú povinnosť pri zisťovaní výšky dane, daň určí správca dane podľa pomôcok. Správca dane pritom vychádza z dostupných podkladov, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si sám zaobstará, nakoľko pri určovaní dane podľa pomôcok správca

dane už rozhoduje bez spolupráce s daňovým subjektom a ním prípadne predložené doklady a dôkazy vyhodnocuje len ako pomôcky.

13. Kasačný súd tak vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú postačujúce východiská pre vyslovenie záveru krajského súdu o nedôvodnosti žaloby.

14. O trovách kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že účastníkom nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu žalobcu v tomto konaní a žalovanému trovy konania nevznikli.

15. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.