

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/9/2018
Identifikačné číslo spisu: 5016200975
Dátum vydania rozhodnutia: 27.02.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5016200975.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (sudca spravodajca) a sudcov JUDr. Sone Langovej a Mgr. Viliama Pohančeniča v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): EUROTABACCO, spol. s r. o., so sídlom Mostná 6, 821 07 Bratislava 2 -Vrakuňa, IČO: 35 841 371, zastúpený advokátom: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1615276/2016 zo dňa 13.10.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/92/2016-94 zo dňa 15.11.2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/92/2016-94 zo dňa 15.11.2017 z a m i e t a.
Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu zo dňa 23.12.2016, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1615276/2016 zo dňa 13.10.2016, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 651131/2016 zo dňa 5.5.2016, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2009 v sume 78 036,60 eura, žalobcovi ako daňovému subjektu s odôvodnením, že žalovaný sa stotožnil so správcom dane, že u daňového subjektu došlo k porušeniu ust. § 19 ods. 1 v nadväznosti na § 22 ods. 1, 2 zákona o DPH z dôvodu nepriznanej a neodvedenej dane z pridanej hodnoty za predaj cigariet vyrobených mimo účtovnú evidenciu za zdaňovacie obdobie roka 2009.

2. Krajský súd z predloženého administratívneho spisu žalovaného zistil, že Daňový úrad Žilina ako prvostupňový správny orgán rozhodnutím č. 651131/2016 zo dňa 05.05.2016 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (Daňový poriadok) vyrubil daňovému subjektu EUROTABACCO spol. s r.o. rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2009 v

sume 78.036,60 Eur. V odôvodnení správca dane uviedol, že v obchodnej spoločnosti EUROTABACCO spol. s r.o. vykonal daňovú kontrolu dane pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2009, na základe Oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 9500403/5/174728/2013/Porb zo dňa 15.01.2013 a na žiadosť o vykonanie daňovej kontroly č. ČVS:UHCP-73/NJ-S-2009 zo dňa 19.11.2009 ktorú zaslal PPZ, Úrad hraničnej a cudzineckej polície, Národná jednotka boja proti nelegálnej migrácii Stred, Banská Bystrica. Daňová kontrola bola začatá dňa 26.02.2013 a o výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 221150/2015 zo dňa 08.04.2015. V odôvodnení ďalej uviedol, že daňovou kontrolou bolo zistené, že daňový subjekt za obdobie roku 2009 zaúčtoval na strane dal účtu č. 601010 Tržby z predaja cigariet 32.899,00 spotrebiteľských balení cigariet v celkovej výške 1.062,69 Eur v priemere 0,03 Eur za jedno balenie. Spotreba materiálu na jedno balenie vyrobených cigariet predstavovala sumu 0,68 Eur. V daňových priznaniach k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - november 2009 priznal základ dane v sume 52.594,65 Eur, z ktorého odviezol DPH 19% v sume 9.993,54 Eur. Podľa skladovej evidencie daňový subjekt v roku 2009 vyrobil celkom 28.731,00 ks spotrebiteľských balení cigariet. Konečný stav spotrebiteľských balených cigariet k 31.12.2009 bol 11.699,00 balení. Podľa stavu evidencie chýbali počítačové stavy, kalkulácia výroby resp. kalkulačný vzorec nebol súčasťou účtovných dokladov a nebol v priebehu daňovej kontroly zo strany daňového subjektu predložený. Daňový subjekt uviedol, že spoločnosť nemala vypracované kalkulácie na výrobu cigariet.

3. Z účtovnej evidencie správca dane zistil, že odvolávajúci nevykonal inventarizáciu v súlade s § 29 a s § 30 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, ktorou sa overuje, či stav majetku, záväzkov a rozdiel majetku a záväzkov v účtovníctve zodpovedá skutočnosti, čoho dôsledkom je, že účtovníctvo nie je preukázateľné v súlade s § 8 ods. 4 zákona č. 431/2002 Z. z. Povinnosť inventarizovať majetok, záväzky a rozdiel majetku a záväzkov je účtovnej jednotke uložená v § 6 ods. 3 zákona č. 431/2002 Z. z. Súčasťou účtovnej evidencie neboli žiadne vnútorné predpisy účtovnej jednotky, ktoré by popisovali postup účtovania výroby a evidencie zásob. Z týchto dôvodov, ako aj z dôvodu, že účtovná a skladová evidencia neboli zo strany daňového subjektu vedené v rozsahu potrebnom na zabezpečenie preukázateľnosti účtovníctva a spoločnosť neúčtovala o všetkých skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, prizval správca dane znalca, znaleckú organizáciu PBT s.r.o. a požiadal o vypracovanie znaleckého posudku na zistenie rozsahu výroby cigariet a tabakových výrobkov za obdobie rokov 2004 - 2009. Znalecký posudok č. 78/2014 bol správcovi dane doručený dňa 11.12.2014. V znaleckom posudku sa uvádza, že pri oceňovaní výrobkov spoločnosť zahrnula do ceny iba priamy materiál, neboli zahrnuté do ceny výrobkov priame mzdy ani ostatné priame náklady. Stanovenie nákladov na jedno spotrebiteľské balenie bolo vypočítané na základe údajov z účtovníctva, nakoľko neexistuje žiadny relevantný podklad spoločnosti. Zo znaleckého posudku ďalej vyplýva, že spoločnosť nakupovala materiálové vstupy, o ktorých neúčtovala vo svojom účtovníctve a taktiež tieto materiálové vstupy neboli zaevidované v skladovej evidencii. Zo znaleckého zisťovania podľa predpokladaného množstva nakúpených tabakových listov, ktoré neboli v účtovníctve zaúčtované t. j. neboli prijaté na sklad a podľa predpokladaného množstva vyrobených cigariet na základe svedeckých výpovedí a technických parametrov výrobnéj linky vyplýva, že minimálne mohlo byť v roku 2009 vyrobené množstvo 4.959.176,00 ks cigariet. Rozsah výroby mimo evidencie podľa znaleckého posudku sa v roku 2009 podieľal na celkovej výrobe (zaevidovanie v účtovníctve daňového subjektu, ako aj výrobe nezaevidovanej v účtovníctve podľa znaleckého posudku) 89,62%. Preto boli mzdové náklady ostatných pracovníkov (okrem S. E.), ako aj odpisy uplatnené v roku 2009 do daňových výdavkov prepočítané 89,62% a po prepočítaní je výška mzdových nákladov ostatných pracovníkov pripadajúca na výrobu mimo evidencie v sume 15.759,97 Eur a odpisy pripadajúce na výrobu mimo evidencie sú vo výške 70.413,19 Eur. Následne spotrebiteľské balenia cigariet vyrobené mimo účtovnú evidenciu boli stanovené na základe údajov zo znaleckého posudku, pričom boli zohľadnené aj náklady daňového subjektu zaúčtované v účtovníctve, keďže daňový subjekt neúčtoval prírastok zásob vlastnej výroby vyrobených mimo účtovnej evidencie v počte 4.959.176,00 ks cigariet, čo predstavuje 247.958,00 ks spotrebiteľských balení cigariet, z čoho neodviezol daň z pridanej hodnoty. Daňovým subjektom došlo k porušeniu § 19 ods. 1 v nadväznosti na § 22 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. Z dôvodu, že išlo o tovar podliehajúci spotrebnej dani, správca dane zahrnul do základu dane pre daň z pridanej hodnoty aj spotrebnú daň, ktorá bola stanovená správcom spotrebnej dane - colným úradom podľa § 6 ods. 3 zákona č. 106/2004 Z. z. v minimálnej sadzbe, čo bolo 81,32 Eur/1000 ks.

4. Krajský súd konštatoval, že znalecký posudok je v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku dôkazom pri vykonávaní daňovej kontroly a na zisťovanie výšky dane štandardným spôsobom. Teda nie je možné konštatovať, že ak bol použitý znalecký posudok, musí ísť o pomôcku podľa § 48 ods. 3 Daňového poriadku a určenie výšky dane podľa pomôcok. Znalecké postupy sa v oboch typoch zisťovania posudzujú rovnako ako dôkazy.

5. S týmto záverom krajského súdu súvisí aj záver k námietke nesprávneho postupu správcu dane, keď neurčil výšku dane podľa pomôcok v zmysle § 48 Daňového poriadku. S touto námietkou sa riadne vysporiadal žalovaný a správny súd sa s týmto vysporiadaním v plnom rozsahu stotožňuje. Ustanovenie § 48 ods. 1 výslovne stanovuje situácie, kedy môže správca dane zistiť základ dane resp. výšku dane podľa pomôcok. V danom prípade nebola naplnená skutková podstata žiadneho z týchto prípadov. V danom prípade teda nebolo namieste určiť daň podľa pomôcok, vzhľadom na to, že daňovým subjektom predložené doklady nepostačovali na riadne zistenie skutkového stavu v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku a z ktorého vyplýva, že správca dane je povinný zistiť skutkový stav čo najúplnejšie, nič mu nebránilo doplniť tento skutkový stav zisteniami uvedenými v znaleckom posudku. Správca dane má tiež povinnosť prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, pokiaľ dôkazy nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Preto správne prihliadol na odborné závery znaleckého posudku. Znaleckým posudkom boli zistené odborné skutkové okolnosti, najmä týkajúce sa stanovenia celkovej výšky výnosov obchodnej spoločnosti dosiahnuté z predaja tabakových výrobkov a iných služieb v skúmanom období, nákladov spoločnosti na výrobu jedného spotrebiteľského balenia cigariet a jedného balenia tabakovej zmesi v jednotlivých kalendárnych rokoch skúmaného obdobia, boli zistené príčiny v rozdieloch hmotnosti tabaku uskladnené v daňovom stave oproti účtovnému stavu a ďalšiemu nesúladu vedenej evidencie so skutočným stavom uskladňovaných tabakových výrobkov a bola daná odpoveď na otázku, či účtovníctvo spoločnosti bolo vedené v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, najmä čo sa týka účtovných kníh, zápisov a iných dokladov slúžiacich k prehľadu stavu majetku a hospodárenia.

6. Pokiaľ žalobca v žalobe namietal, že znalec nevykonáva znaleckú činnosť v odbore Tabak -410000, a preto výsledok znaleckej expertízy nemá žiadnu výpovednú hodnotu. Túto námietku súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Úlohou znalca nebolo zisťovať kvalitu vyrobených cigariet, resp. iné ukazovateľa vo vzťahu k tabaku. Úlohou znalca bolo zistiť rozsah výroby a cenu cigariet vyrobených mimo účtovníctva.

7. K námietke žalobcu, že správca dane nesprávne zistil podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH vznik daňovej povinnosti v zdaňovacom období december 2009 krajský súd uviedol: Ako vyplýva z administratívneho spisu v účtovníctve za kontrolované zdaňovacie obdobia roku 2009 žalobca účtoval vo výrobe 28.731,00 balení cigariet a predaji 32.899,00 balení cigariet. Konečný stav na sklade k 31.12.2009 predstavoval 11.699,00 spotrebiteľských balení. Zo znaleckého posudku vyplýva, že v roku 2009 bolo vyrobených mimo účtovnú evidenciu minimálne 4.959.176,00 ks cigariet, čo predstavovalo 246.958,00 spotrebiteľských balení, tieto neboli účtované do tržieb, nebol účtovaný ani príjem z ich predaja a uvedené množstva cigariet sa nenachádzali na stave zásob k 31.12.2009. Z dôvodu, že daňový subjekt neúčtoval o nákupe materiálu, výrobe a predaji vyššie uvedených množstiev balení cigariet, konkrétne dátum dodania obdobia, v ktorom mala byť daň z pridanej hodnoty odvedená sa nedá presne určiť, preto daň z pridanej hodnoty z predaja cigariet vyrubených mimo účtovnú evidenciu mala byť odvedená najneskôr k 31.12.2009.

8. Pokiaľ žalobca v žalobe namietal nesprávne, protizákonné vyčíslenie spotrebnej dane, pretože colný úrad mal ako správca dane tieto dane v kompetencii vyčísliť. Dodatočné platobné výmery, ktoré vydal Colný úrad Bratislava boli v rámci autoremedúry zrušené. K tejto námietke krajský súd uviedol, že postup správcu dane pri vyčíslení výšky spotrebnej dane bol v súlade s postupom colného úradu, ktorý určil spotrebnú daň pripadajúcu na cigaretu vyrobené mimo účtovnú evidenciu podľa § 6 ods. 3 zákona č. 106/2004 Z. z. t. j. určil minimálnu sadzbu dane vo výške 81,32 Eur/1000 ks. Uvedenú skutočnosť potvrdzujú dodatočné platobné výmery na spotrebnú daň z tabakových výrobkov č. 1295503/2015, č. 1295117/2015 zo dňa 09.02.2015, č. 1295128/2015, č. 1295144/2015, č. 1295160/2015, č. 1295191/2015, č. 1295201/2015, č. 1295214/2015, č. 1295232/2015, č. 1295248/2015 a č. 1295265/2015 zo dňa 11.12.2015. Uvedené dodatočné platobné výmery boli zrušené z dôvodu, že došlo k premlčaniu lehoty na vyrubenie dane podľa § 69 ods. 1 Daňového poriadku.

9. Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Namietal, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že v zmysle § 440 ods. 1 písm. f/ SSP

nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a súčasne podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

10. Sťažovateľ namietal, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí v rámci odvolacieho daňového konania nevyrovnal s námietkami žalobcu. Urobiť tak mal žalovaný. Tým, že správny súd určitým spôsobom odpovedal na námietky uvedené v odvolaní a priamo tak odôvodnenie rozhodnutia žalovaného doplnil, ukrátil žalobcu o možnosť napadnúť žalobou právne poučenie veci a vyjadriť sa k tomuto právnenému posúdeniu v konaní pred krajským súdom, čo je možné považovať za nesprávny procesný postup, ktorým správny súd znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Uviedol nasledovné sťažnostné body:

a) Námietka nesprávneho procesného postupu správcu dane v tom, že daň mala byť určená podľa pomôcok podľa § 48 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z. z. (Daňový poriadok), keďže správca dane použil znalecký posudok, ktorý je vymenovaný medzi pomôckami podľa § 48 ods. 3 Daňového poriadku. Žalovaný, ako aj krajský súd tvrdili, že v predmetnej veci nemohlo byť začaté konanie podľa pomôcok z dôvodu, že žalobca ako daňový subjekt v konaní plnil všetky svoje zákonné povinnosti. Krajský súd na str. 11 v bode 25 rozsudku uviedol, že „ustanovenie § 48 ods. 1 výslovne stanovuje situácie, kedy správca dane môže zistiť základ dane, resp. výšku dane podľa pomôcok. V danom prípade nebola naplnená skutková podstata žiadneho z týchto prípadov. Krajský súd pritom opísal porušenie procesných povinností, napr., že daňový subjekt nevedol inventarizáciu v súlade s ust. § 29 a § 30 zákona č. 431/2002 Z. z., ďalej napr., že daňový subjekt nepredložil kalkuláciu na výrobu cigariet.

b) Námietka nezákonného prenesenia právomoci správcu dane na znalca tým, že správca dane nezistil daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2009 u žalobcu preukázateľným spôsobom, ale pomocou znalca. Nesúhlasil so zistením správneho súdu, že znaleckým posudkom boli zistené odborné skutkové okolnosti. Namietal, že znaleckým posudkom boli zistené aj skutočnosti, ktoré mali byť výsledkom činnosti správcu.

c) Námietka porušenia ustanovenia § 19 zákona o DPH (vznik daňovej povinnosti) správcu dane nezisťoval a v administratívnom konaní neustálil, kedy došlo k dodaniu tovaru (kedy došlo ku dňu vzniku daňovej povinnosti) a za akú protihodnotu. Skutočnosti, ktoré správca dane zistil, boli len domnienkami, že k dodaniu určitého tovaru mohlo dôjsť, avšak len v období január 2009 až november 2009. V mesiaci december ku vzniku daňovej povinnosti dôjsť nemohlo, a to z objektívnych dôvodov (násilný zásah špeciálnej policajnej jednotky dňa 26.11.2009).

d) Námietka porušenia ustanovenia § 77 ods. 1 zákona o DPH (zdaňovacie obdobie) s tým, že správca dane nesprávne postupoval, keď výsledok znaleckého dokazovania vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2009 hoci znalec túto sumu uviedol nadväzne na jeho zisťovanie k celému kalendárnemu roku 2009, konkrétne k mesiacom január až november 2009.

e) Námietka porušenia ustanovenia § 22 ods. 1, 2 zákona o DPH (základ dane), keď do základu dane správca dane pripočítal aj spotrebnú daň, ktorú môže vyčísliť a určiť iba príslušný colný úrad.

11. Sťažovateľ navrhoval, aby najvyšší súd ako kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1615276/2016 zo dňa 13.10.2016, ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 651131/2016 zo dňa 05.05.2016, alternatívne navrhoval napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť Krajskému súdu v Žiline na ďalšie konanie.

12. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti písomne nevyjadril.

13. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, ďalej len „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).

14. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že sťažovateľ uviedol v kasačnej sťažnosti námietky, ktoré už boli uplatnené pred krajským súdom a s ktorými sa krajský súd vyrovnal v napadnutom rozsudku.

15. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Prezídium Policajného zboru, úrad hraničnej a cudzineckej polície, Národná jednotka boja proti nelegálnej migrácii, oddelenie operatívnej činnosti a vyšetrovanie - Stred, Banská Bystrica listom zn. UHCP-73/NJ-S-2009 zo dňa 26.10.2012 oznámilo

správcovi dane - Colnému úradu Bratislave, že „v tejto v trestnej veci vedenej na tunajšom útvare pod číslom CVS: UHCP-73/NJ-S-2009 proti obvineným Jozef Hrušovský a spol. za zločin skrátenie dane a poistného podľa § 276 ods. 1, ods. 2 písm. c/, ods. 4 Trestného zákona a iné, bolo doposiaľ vykonaným vyšetrovaním zistené, že daňový subjekt spoločnosť EUROTABACCO, spol. s r.o. so sídlom Mostná č. 6, Bratislava, IČO: 35 841 371, ktorý je na základe povolenia Colného úradu Bratislava prevádzkovateľom výrobného podniku a daňového skladu v obci Dunajská Lužná, Kováčska ul. 212/16, najneskôr od začiatku roku 2007 vyrábala tabakové výrobky - cigarety a tabakovú zmes v režime mimo pozastavenia dane a mimo príslušnú skladovú a účtovnú evidenciu, uvádzané do daňového voľného obehu. Tabakové výrobky daňový subjekt vyrábala z tabaku spracovávaného priamo v priestoroch podniku zo suchých tabakových listov dodávaných najmenej dvoma dodávateľmi so sídlom na území Slovenskej republiky v období najneskôr od začiatku roku 2007 do 28.07.2009. Konateľ žalobcu Jozef Hrušovský ako obvinený pred vyšetrovateľom uviedol, že firma EUROTABACCO bola jeho celoživotným dielom a potvrdil, že z dôvodu konkurenčného boja na trhu od roku 2007 začal vyrábať nelegálne. Jozef Hrušovský ďalej vo výpovedi ako obvinený ďalej uviedol, že „...keď boli cigarety takto vyrobené, balili sa na baliacej linke do krabičiek spotrebiteľských balení po dvadsať kusov s obchodným názvom Harley, Grand, Klasic a krabičkách sa aj ukladali do bední, alebo kartónových plát a ukladali sa do daňového skladu odkiaľ sa potom postupne podľa požiadaviek a bez kolkov predávali osvedčeným zákazníkom za cenu od 90 centov až 1 Euro“.

16. Z obsahu spisu je ďalej zrejmé, že znalecká organizácia PBT, s.r.o. Žilina, odbor: Ekonomika a riadenie podnikov, Odvetvie: Oceňovanie a hodnotenie podnikov bola pribratá aj do trestného konania uznesením č.p. UHCP-73/NJ-S-2009 zo dňa 31.10.2012.

17. Daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2009 až december 2009 u žalobcu bola vykonaná na základe žiadosti orgánov činných v trestnom konaní adresovanej Finančnému riaditeľstvu, ktoré listom zn. 11100101/1/571100-1261880/2012 zo dňa 09.11.2012 požiadalo o vykonanie daňovej kontroly Daňový úrad Žilina.

18. Kasačný súd konštatuje, že použité znaleckého posudku v rámci daňovej kontroly daňový poriadok nevyučuje. Išlo o jeden z dôkazov v rámci daňovej kontroly.

19. Sťažovateľ namietal procesný postup správcu dane, ktorý vzhľadom na použité znaleckého posudku mal podľa sťažovateľa vyrubiť daň podľa pomôcok. Zásadnou právnou otázkou bola prípustnosť dôkazu - znaleckého posudku č. 78/2014 zo dňa 11.12.2014 v daňovej kontrole.

20. Kasačný súd konštatuje, že určenie dane podľa pomôcok má subsidiárny charakter (§ 48 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku). Svojou podstatou ide o núdzový právny režim zisťovania základu dane. O jeho použití rozhoduje správca dane. Súčasne ide o prísnejší právny režim, keďže v zmysle § 49 ods. 2 Daňového poriadku sú práva daňového subjektu oproti daňovej kontrole obmedzené tak, že daňový subjekt je oprávnený sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane. Zo samotnej skutočnosti, že v daňovom konaní bol použitý znalecký posudok nemožno vyvodzovať, že išlo o pomôcku na vyrubenie dane na základe pomôcok. Znalecký posudok je dôkazným prostriedkom. O vyrubení dane podľa pomôcok správca dane musí rozhodnúť a pokiaľ neprejde do tohto procesného štádia, môže byť znalecký posudok použitý v rámci daňovej kontroly ako dôkazný prostriedok, čím sa daňovému subjektu zachovávajú práva proti posudku uvádzať námietky, navrhovať dôkazy proti nemu, prípadne predložiť vlastný znalecký posudok. V prípade určenia dane pomôcok sa skúma, iba to, či boli splnené podmienky pre použitie tohto spôsobu určenia dane. Kasačný súd na základe obsahu spisu dospel k záveru, že správca dane v danom prípade mohol prejsť i do štádia určovania dane podľa pomôcok. Skutočnosť, že tak neurobil nemožno hodnotiť ako porušenie práv daňového subjektu, pretože rozsah práv daňového subjektu v prípade vyrubovania dane podľa pomôcok je výrazne obmedzený. Správca dane preto postupoval ústavne konformným spôsobom.

21. V daňovom konaní bolo nesporne zistené, že v zdaňovacom období roku 2009 žalobca ilegálne vyrábala tabakové výrobky a tieto aj ilegálne umiestnil na trh. Tieto skutočnosti, neboli zaznamenané v účtovnej evidencii žalobcu. Kasačný súd preto konštatuje, že pre ustanovenie znalca existovali dôvody.

22. Ďalšou zásadnou právnou otázkou bolo, či ilegálne dodanie tovaru, ktorého množstvo bolo zistené nepriamymi dôkaznými prostriedkami (znaleckým dokazovaním) možno kvalifikovať ako dodanie tovaru

v zmysle zákona o DPH. Pri tomto ilegálnom dodaní tovaru neboli presne identifikovaní zákazníci, ale konateľ žalobcu potvrdil v trestnom konaní, že tovar - cigarety sa bez kolkov predávali osvedčeným zákazníkom za cenu od 90 centov až 1 Euro. Kasačný súd konštatuje, že ilegálne dodávanie tovaru za protihodnotu bolo preukázané.

23. Zo znaleckého posudku vyplýva, že činnosť žalobcu i v zdaňovacom období roku 2009 mala charakter opakovaného plnenia. Správca dane toto opakujúce sa plnenie v roku 2009 správne považoval za tovar dodaný najneskôr posledným dňom zdaňovacieho obdobia december 2009 v zmysle § 19 ods. 1, 3 zákona o DPH.

24. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 a 2 SSP a § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal nárok na náhradu trov kasačného konania, keďže v konaní nebol úspešný. Žalovanému trov konania nevznikli.

25. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.