

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/32/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6020200434
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 07. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vačok
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:6020200434.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana v právnej veci žalobcu: KASATKIN Recovery, k. s., so sídlom: Záhradnícka 29, 811 07 Bratislava, IČO: 50 382 888, konkurzný správca BBK AGRO, s.r.o. „v konkurze“, so sídlom: Rudohorská 33, 974 11 Banská Bystrica, IČO: 44 095 066, voči žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 71S/21/2020-84 z 10. júna 2021, takto

rozhodol:

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

II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky priznáva žalobcovi právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 100301070/2020 z 29. januára 2020 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový poriadok v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi rozdiel dane v sume 244.475,64,- € na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2013. Správca dane určil daň podľa pomôcok, nakoľko podľa jeho názoru boli splnené podmienky na takéto určenie podľa § 48 ods. 1 písm. b) daňového poriadku. Správca dane uviedol, že z predložených dokladov nebolo možné preveriť zaúčtovanie jednotlivých položiek daňových príjmov a výdavkov.

2. Žalobca podal voči rozhodnutiu správcu dane odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č. 101368189/2020 z 28. augusta 2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) podľa § 74 ods. 5 daňového poriadku nevyhoviel odvolaniu a rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II. Konanie pred správnym súdom

3. Žalobca podal voči rozhodnutiu žalovaného všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“). Namietal v nej, že neboli splnené zákonné podmienky na aplikáciu § 48 daňového poriadku, správcom dane určený základ dane je neadekvátny, určený nespoľahlivo, v rozpore s princípom proporcionality, došlo k porušeniu § 48 ods. 5 daňového poriadku, kedy neboli rešpektované daňové náklady a výdavky, napriek skutočnosti, že boli žalobcom predložené, neboli vykonané všetky potrebné dôkazy na zistenie dôležitých skutočností pre rozhodnutie. Navrhol, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

4. Rozsudkom č. k. 71S/21/2020-84 z 10. júna 2021 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. Poukázal na to, že

- z rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného nevyplýva, na základe akej správnej úvahy správca dane dospel k záveru, prečo nesplnenie zákonnej povinnosti žalobcu spočívajúcej v nepredložení správcovi dane požadovaných dokladov a dôkazov malo za následok nemožnosť daň správne zistiť. Správny súd poznamenal, že žalobca predložil správcovi dane všetky doklady, ktorými disponoval, pričom absencia jedného či dvoch dokumentov sama o sebe (a navyše bez odôvodnenia) nie je preskúmateľná vo vzťahu k posúdeniu zákonnosti zvoleného spôsobu určenia dane podľa pomôcok;
- ak sa správca dane pri určení dane podľa pomôcok rozhodne neprihliadnuť na pomôcky predložené žalobcom, a to navyše za procesnej situácie, keď žalobca vo vyjadrení k protokolu o určení dane podľa pomôcok namieta preukázanie daňových výdavkov prostredníctvom ním konkrétne uvedených dokladov využitých správcovi dane ako pomôcky a závery správcu dane uvedené v protokole na ich základe spochybňuje, je potrebné správnu úvahu, na základe ktorej k takémuto záveru správca dane dospel, v odôvodnení rozhodnutia uviesť a náležite odôvodniť. Z takejto správnej úvahy by malo byť zrejmé nielen to, že daňovým subjektom predložené doklady správcu dane využil ako pomôcky, ale aj to, ako uvedené pomôcky pri určovaní dane posúdil a zdôvodnil, prečo ich nepovažoval za pomôcky, z ktorých by pre daňový subjekt výhody vyplývali.

III. Kasačná sťažnosť, stanoviská účastníkov konania

5. Žalovaný podal voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol, aby kasačný súd zrušil rozhodnutie správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd zaviazal žalobcu znášať zo svojho trovy celého kasačného konania. Žalovaný podal kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Podľa názoru žalovaného správny súd nesprávne právne posúdil vec. V kasačnej sťažnosti žalovaný poukázal na to, že:

- žalobca ani na opakované výzvy nepredložil správcovi dane účtovné zostavy, na základe ktorých by mohol preveriť zaúčtovanie jednotlivých položiek daňových príjmov a daňových výdavkov. V zaslaných výzvach bol žalobca upozornený, že v prípade, ak požadované doklady nepredloží, správca dane prejde na určovanie dane podľa pomôcok. Zo strany správcu dane tak boli naplnené podmienky na určenie dane podľa pomôcok stanovené v § 48 ods. 1. písm. b) daňového poriadku;
- správca dane ako pomôcky použil doklady predložené žalobcom, a to dodávateľské faktúry, odberateľské faktúry, bankové výpisy, príjmové a pokladničné doklady a iné doklady. Žalovaný uviedol, že správca dane nie je povinný z takto predložených dokladov vykonať „rekonštrukciu celého účtovníctva“ za kontrolované zdaňovacie obdobie;
- správca dane rešpektoval § 48 ods. 5 daňového poriadku. Prihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre žalobcu a uznal daňové výdavky v sume 9,234.623,99 €.

6. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Právne posúdenie kasačným súdom

7. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu týkajúci sa rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

8. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

9. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023 kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Žalovaný je v zmysle § 4 ods. 2 písm. a) zákona č. 71/1992 Z. z. o súdnych poplatkoch a poplatku za výpis z registra trestov v účinnom znení oslobodený od poplatku za podanie kasačnej sťažnosti.

10. Kasačný súd, po posúdení kasačných námietok dospel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

IV.1. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 48 ods. 1 písm. b) daňového poriadku správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť.

Podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

Podľa § 167 ods. 1 SSP správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.

Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

Podľa § 467 ods. 1 SSP ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Podľa § 12 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v účinnom znení účtovná jednotka účtujúca v sústave podvojného účtovníctva účtuje v týchto účtovných knihách: a) v denníku, v ktorom sa účtovné zápisy usporadúvajú chronologicky a ktorým sa preukazuje zaúčtovanie všetkých účtovných prípadov v účtovnom období, b) v hlavnej knihe, v ktorej sa účtovné zápisy usporadúvajú z vecného hľadiska systematicky a v ktorej sa preukazuje zaúčtovanie všetkých účtovných prípadov na účty majetku, záväzkov, rozdielu majetku a záväzkov, nákladov a výnosov v účtovnom období.

IV.II. Posúdenie kasačných námietok

11. Pre posúdenie celej veci je významné, že správny súd skonštatoval nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného. Správny súd teda nekonštatoval vadu nesprávneho právneho posúdenia veci. V zásade uviedol, že rozhodnutia finančnej správy sú v sporných častiach nedostatočne odôvodnené.

12. Vo vzťahu k odôvodneniu naplnenia podmienok na určenie dane podľa pomôcok v súlade s § 48 ods. 1 písm. b) daňového poriadku správcu dane zhodne so žalovaným veľmi stroho skonštatovali, že z dôvodu absencií účtovných zostáv nebolo možné preveriť zaúčtovanie jednotlivých položiek daňových príjmov a daňových výdavkov. K tomu kasačný súd uvádza, že toto tvrdenie nie je nijako bližšie podporené. V rozhodnutiach správcu dane a žalovaného nie je uvedené a bližšie analyzované, prečo predložené doklady neboli dostatočné na určenie dane.

13. Zo spisového materiálu je zrejmé, že absentovali účtovný denník a hlavná kniha, ktoré možno označiť v zmysle § 12 ods. 1 zákona o účtovníctve za nosné dokumenty pri určovaní správnej výšky dane. Rovnako chýbali aj ďalšie dokumenty, na ktorých predloženie správcu dane žalobcu vyzýval.

14. V tejto súvislosti je nutné poukázať na skutočnosť, že správcu dane nevysvetlil, prečo pri absencii predmetných, i keď pre účely určenia dane významných, dokladov, nebolo možné preveriť zaúčtovanie jednotlivých položiek daňových príjmov a daňových výdavkov. V zmysle § 48 ods. 1 písm. b) daňového poriadku možno pristúpiť k určeniu dane podľa pomôcok len za predpokladu, že nemožno daň správne určiť v dôsledku nesplnenia si zákonnej povinnosti daňovým subjektom. Prečo z predložených dokladov žalobcom nie je daň správne zistiteľná však z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane nevyplýva. V rozhodnutí správcu dane na s. 45 je odkázané na s. 2-3 protokolu správcu dane č. 102560318/2019 z 11. novembra 2019. Z predmetného textu však len vyplýva, ktoré dokumenty neboli doručené. Nie je tam uvedené, prečo pri absencii týchto dokumentov nie je možné správne zistiť daň.

15. Bližšie uvedené skutočnosti neodôvodňujú ani rozhodnutie žalovaného. Žalovaný vo svojej podstate len prepisuje závery správcu dane (pozri s. 48 rozhodnutia žalovaného).

16. Na túto skutočnosť poukázal aj správny súd, ktorý nespochybnil závery správcu dane a žalovaného čo do správnosti ich posúdenia. Skonštatoval však ich nepreskúmateľnosť v časti splnenia podmienky na určenie dane podľa pomôcok. Kasačný súd s ohľadom na uvedené sa plne stotožňuje s tým, že z rozhodnutia správcu dane a žalovaného by malo vyplývať, prečo predložené doklady daňovým subjektom nie sú dostatočné na správne zistenie dane. Pri absencii takéhoto odôvodnenia správny súd nemôže poznať úvahy správcu dane a žalovaného, na základe ktorých postupovali. Z tohto dôvodu teda ani nemôžu účinne vykonať kontrolu zákonnosti postupov týchto orgánov.

17. Vo vzťahu k aplikácii § 48 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého bolo povinnosťou žalovaného a správcu dane prihliadnuť na okolnosti v prospech daňového subjektu, kasačný súd poznamenáva, že správcu dane v rozhodnutí uviedol celé vyjadrenie k vyššie uvedenému protokolu z daňovej kontroly. Na s. 41-42 rozhodnutia správcu dane v časti vyjadrenia žalobcu sa nachádzajú náklady, ktoré správcu dane nezahrnul do určenia dane podľa pomôcok a ani sa k týmto nákladom nevyjadruje. Na s. 45-46 rozhodnutia len odkazuje na s. 23-24 protokolu. K predmetným nákladom sa samostatne nevyjadril ani žalovaný.

18. Daná skutočnosť demonštruje, že v rozhodnutiach správcu dane a žalovaného chýba odôvodnenie, prečo niektoré daňové výdavky pri určovaní dane podľa pomôcok nie sú zahrnuté vo výsledku dane. Preukazuje teda správnosť záverov správneho súdu o nedostatočnom odôvodnení zo strany žalovaného a správcu dane.

19. Z odbornej literatúry vyplýva, že určovanie dane podľa pomôcok by malo prichádzať do úvahy ako posledné možné riešenie (Kubincová, S.: Daňový poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2015, komentár k § 48). Z tohto dôvodu je povinnosťou správcu dane a žalovaného veľmi dobre posúdiť, či existujú dôvody na určenie dane podľa pomôcok a uvedené aj odôvodniť.

20. Kasačný súd sa so zreteľom na uvedené stotožnil s posúdením správnym súdom v tom, že správcu dane a žalovaný nedostatočne odôvodnili, prečo nebolo možné pri absencii správcu dane špecifikovaných dokladov určiť daň inak, ako na základe pomôcok. Rovnako správcu dane a žalovaný neodôvodnili, prečo určité náklady nezabrali do úvahy. Takéto odôvodnenie je zvlášť dôležité, nakoľko

pri určovaní dani podľa pomôcok je nutné pripustiť určitú odchýlku od reálneho stavu. Je však dôležité, aby táto odchýlka bola čo najmenšia. Preto je nutné využiť všetky dostupné dokumenty, aby nebolo pochyb o nutnosti určovať daň podľa pomôcok a konečný výsledok v podobe určenej dane bol čo najpresvedčivejší, majúci oporu v jednotlivých dokumentoch.

IV.III. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

21. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú. Stotožnil sa s právnym posúdením veci správnym súdom v rozsahu napadnutom v kasačnej sťažnosti. Správny súd v tomto rozsahu správne právne posúdil vec, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výroku tohto rozsudku. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane presvedčivo odôvodniť, prečo absencia správcov dane pomenovaných dokladov znemožňovala určiť daň inak, ako podľa pomôcok. Rovnako bude úlohou správcu dane odôvodniť, ako vyhodnotil jednotlivé doklady predložené žalobcom týkajúce sa nákladov žalobcu.

22. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd priznal žalobcovi úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania, pretože v kasačnom konaní bol úspešný.

23. Kasačný súd pre úplnosť uvádza, že s účinnosťou od 1. júna 2023 je príslušným správnym súdom v predmetnej veci Správny súd v Banskej Bystrici (§ 10 a nasl. SSP). Z tohto dôvodu bude aj toto rozhodnutie doručované účastníkom konania prostredníctvom Správneho súdu v Banskej Bystrici.

24. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednotyseľne.

Určovanie dane podľa pomôcok by malo prichádzať do úvahy ako posledné možné riešenie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.