

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 11S/102/2015  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4015200594  
Dátum vydania rozhodnutia: 07. 09. 2016  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Darina Vargová  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2016:4015200594.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dariny Vargovej a členiek senátu JUDr. Marty Molnárovej a JUDr. Evy Šiškovéj, v právnej veci žalobcu: JOLLY - CLUB, s.r.o., Podzámska 9, Nové Zámky, IČO: 36 550 159, zastúpeného Advokátskou spoločnosťou s.r.o., Podzámska 32, Nové Zámky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/215066/2015 zo dňa 22. 05. 2015, takto

### rozhodol:

Súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100304/1/215066/2015 zo dňa 22. 05. 2015 a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Súd p r i z n á v a žalobcovi právo na úplnú náhradu trov konania.

### odôvodnenie:

#### I. Stručný priebeh administratívneho konania

1. Dňa 05. 09. 2012 sa u žalobcu začala daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2007, o čom bola v tento deň spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní a žalobca (ktorého zastupoval konateľ Peter Dvorszky) bol požiadaný o predloženie dokladov potrebných ku kontrole, ktoré podľa potvrdenia o zapožičaní dokladov zo dňa 07. 09. 2012 v tento deň i predložil (interné doklady mzdy, odberateľské a dodávateľské faktúry, príjmové a výdavkové pokladničné doklady, evidencia dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobia).

2. Ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní so žalobcom bola spísaná dňa 04. 10. 2012, na ktorom správca dane zrekapituloval úkony vykonané v priebehu daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2007, ktorá bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 30. 06. 2011 a žalobcu oboznámil s týmito úkonmi, vydanými rozhodnutiami, ako i s dokazovaním vykonaným v priebehu tejto daňovej kontroly a s jeho výsledkami. Žalobca bol vyzvaný, aby v určenej lehote predložil účtovné a iné doklady preukazujúce hospodárske operácie a účtovné prípady v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobiach (okrem iného dennú uzávierku za máj 2007, 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 a ďalšie).

3. Konateľ žalobcu dňa 12. 10. 2012 správcovi dane oznámil, že k účtovnému roku 2007 nemajú žiadne nezaúčtované dodávateľské faktúry a ani nefiškálne pokladničné doklady z elektronickej registračnej pokladnice, o čom bola dňa 12. 10. 2012 spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní.

4. Dňa 12. 10. 2012 správca dane vydal oznámenie (doručené prítomnému konateľovi žalobcu v ten istý deň) o určovaní dane podľa pomôcok, v ktorom žalobcovi oznámil, že určovanie dane z pridanej

hodnoty podľa pomôcok v zdaňovacích obdobiach január - december 2007 sa začne dňa 16. 10. 2012, nakoľko nastali skutočnosti uvedené v ust. § 48 ods. 1, písm. c/ zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a pri určovaní dane sa bude postupovať podľa ust. § 48 a ust. § 49 vyššie citovaného zákona.

5. S poukazom na uvedené bol dňa 12. 10. 2012 spísaný úradný záznam o ukončení daňovej kontroly začatej u žalobcu dňa 05. 09. 2012.

6. Dňa 29. 10. 2012 bol spísaný protokol o určovaní dane podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie január - december 2007 na dani z pridanej hodnoty, pričom pri zdaňovacom období máj 2007 je uvedený i súpis pomôcok (okrem iného protokol zo dňa 31. 05. 2011 o výsledku zistenia z daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, ktorá bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 30. 06. 2011, dodatočný platobný výmer zo dňa 02. 02. 2012, rozhodnutie žalovaného zo dňa 30. 04. 2012 č. 1020504/1/524741/2012 a pod bodom 4. až 44 sú uvedené jednotlivé úkony správcu dane, resp. dôkazy vykonané v priebehu daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007), účtovné a iné doklady, ktoré predložil žalobca v priebehu daňovej kontroly a na základe ktorých správca dane určil daň.

V ďalšej časti protokolu o určení dane podľa pomôcok je uvedený postup správcu dane v priebehu daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby v zdaňovacom období roku 2007 a celková výška nefiskálnych tržieb za zdaňovacie obdobie máj 2007 za predaný tovar a služby v hodnote 515.545,- Sk (výška základu dane) a výška určenej dane 97.954,- Sk, t. j. 3.251,47 eur.

7. Žalobca podal k uvedenému protokolu vyjadrenie zo dňa 22. 11. 2012, v ktorom s postupom správcu dane nesúhlasil.

8. Rozhodnutím zo dňa 21. 03. 2013 správca dane prerušil vyrubovacie konanie na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2007 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, ktorým je vyrubovacie konanie na základe rozsudku Krajského súdu v Nitre zo dňa 15. 11. 2012 č. k. 26S/17/2012-42, ktoré sa týka daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007. Konanie je prerušené dňom 26. 03. 2013 do vydania rozhodnutia vo vyrubovacom konaní na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007.

9. V podaní zo dňa 03. 03. 2014 správca dane oznámil žalobcovi, že dôvody na prerušenie konania pominuli dňa 28. 02. 2014, kedy bolo vydané rozhodnutie vo vyrubovacom konaní na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007.

10. V dožiadaní zo dňa 08. 04. 2014 správca dane požiadal miestne príslušných správcov dane o zaslanie fotokópií dokladov od daňových subjektov (Globtex s.r.o., N I KA, spol. s r.o., IJ STORM s.r.o., MILSY a.s., M. U., DELTA s.r.o., LY - agri, s.r.o., METRO Cash & Carry SR s. r. o.), ktoré mali byť v kontrolovanom zdaňovacom období január - december 2007 dodávateľmi žalobcu. Dožiadaní správcovia dane v prípade dostupnosti daňových subjektov (N I KA, spol. s r.o., MILSY a.s., M. U., DELTA s.r.o., LY - agri, s.r.o., METRO Cash & Carry SR s. r. o.) listinné doklady zaslali.

11. Listinné doklady týkajúce sa žalobu predložili správcovi dane i ďalší dodávatelia žalobcu: V. N. a KOLAGREX Int., spol. s r.o.

12. Dňa 25. 04. 2014 a 04. 12. 2014 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s právnym zástupcom žalobcu v daňovom konaní za účelom oboznámenia o priebehu a výsledkoch dokazovania na základe pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu zo dňa 29. 10. 2012.

13. V podaní zo dňa 05. 01. 2015 podal právny zástupca žalobcu vyjadrenie k zápisnici zo dňa 04. 12. 2014.

14. Dňa 19. 02. 2015 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom boli s právnym zástupcom žalobcu prerokované pripomienky a dôkazy k protokolu zo dňa 29. 10. 2012.

15. Je potrebné uviesť, že kontrole dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie január - december 2007 predchádzala kontrola dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 začatá u žalobcu dňa 01. 07. 2010 a ukončená dňa 30. 06. 2011, kedy bol so žalobcom prerokovaný protokol zo dňa 31. 05. 2011 o výsledku zistenia z daňovej kontroly a v predložennom administratívnom spise žalovaného sa nachádzajú i listiny a doklady týkajúce sa tejto kontroly (dane z príjmov právnickej osoby), a to:

rok 2010 - vyjadrenie právneho zástupcu žalobcu zo dňa 20. 01. 2011, nečitateľné fotokópie účtovných dokladov, zápisnice o ústnych pojednávaniach v roku 2010 z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007,

rok 2011 - listiny a dôkazy, na základe ktorých bol dňa 31. 05. 2011 spísaný protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 a ktoré sú uvedené ako pomôcky v protokole zo dňa 29. 10. 2012 o určení dane podľa pomôcok v časti týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia máj 2007 pod č. 4 až 44,

rok 2012 - dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 02. 02. 2012 č. 9412301/OSD6/3581/2012/Ba, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 9.591,38 eur, rozhodnutie žalovaného zo dňa 30. 04. 2012 č. 1020504/1/524741/2012, ktorým potvrdil vyššie uvedený platobný výmer a rozsudok Krajského súdu v Nitre zo dňa 15. 11. 2012 č. k. 26S/17/2012-42, ktorým súd vyššie označené rozhodnutie správcu dane zo dňa 02. 02. 2012 ako i žalovaného zo dňa 30. 04. 2012 zrušil podľa ust. § 250j ods. 2, písm. b/, d/ OSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie,

rok 2013 - výzva správcu dane zo dňa 17. 04. 2013 a 09. 10. 2013 na predloženie tam uvedených dokladov, zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 17. 05. 2013, 21. 05. 2013 a 18. 07. 2013, oznámenie správcu dane zo dňa 23. 10. 2013 o určovaní dane podľa pomôcok, v zmysle ktorého sa určovanie dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 podľa pomôcok začne dňa 11. 11. 2013 ako i faktúry a dodacie listy poskytnuté v roku 2013 ďalšími dodávateľmi žalobcu (ITALMARKET SLOVAKIA, a.s., Krásno Slovakia, s.r.o., KOLIBA, a.s.)

a rok 2014 - zápisnica o ústnom pojednávaní spísaná s právnym zástupcom žalobcu, predmetom ktorého bolo oboznámenie žalobcu s priebehom a výsledkom určenia dane podľa pomôcok na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, rozhodnutie správcu dane zo dňa 28. 02. 2014 č. 9412401/5/788625/2014 o vyrubení rozdielu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 9.591,38 eur a rozhodnutie žalovaného zo dňa 26. 05. 2014 č. 1100304/1/236930/2014, ktorým vyššie označené rozhodnutie správcu dane zo dňa 28. 02. 2014 potvrdil.

16. Na základe vyššie uvedených dokladov, ako i dokladov predložených, resp. správcom dane zadovážených pri kontrole dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, vydal správca dane dňa 25. 02. 2015 rozhodnutie č. 9412401/5/412494/2014, ktorým žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubil rozdiel tejto dane v sume 3.247,79 eur za zdaňovacie obdobie máj 2007 (daň vyrubená v daňovom priznaní žalobcu podanom dňa 25. 06. 2007 v sume 24.451,- Sk, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 122.294,- Sk, rozdiel dane v sume 97.843,- Sk, t.j. 3.247,79 eur). Proti predmetnému rozhodnutiu podal žaloba odvolanie.

17. O podanom odvolaní žalovaný rozhodol dňa 22. 05. 2015 tak, že rozhodnutím č. 1100304/1/215066/2015 vyššie označené rozhodnutie správcu dane zo dňa 25. 02. 2015 potvrdil.

## II. Stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia

18. Žalobou napadnuté rozhodnutie zo dňa 22. 05. 2015 č. 1100304/1/215066/2015, žalovaný odôvodnil tým, že boli splnené podmienky pre určenie dane podľa pomôcok a výsledkom určenia tejto dane bolo určenie rozdielu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007 v sume 3.247,79 eur. Ako pomôcku pri určovaní dane správcu dane použil protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 a nadväzujúci právoplatný a vykonateľný dodatočný platobný výmer vyplývajúci z tejto daňovej kontroly zo dňa 30. 04. 2012, ktorý bol potvrdený žalovaným. Rozsudkom Krajského súdu v Nitre zo dňa 15. 11. 2012 č. k. 26S/17/2012-42 bolo zrušené rozhodnutie žalovaného na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 a vec bola vrátená na ďalšie konanie, v rámci ktorého správca dane vydal dňa 28. 02. 2014 nové rozhodnutie, ktoré bolo potvrdené rozhodnutím žalovaného zo dňa 26. 05. 2014. Žalobca na opakované výzvy správcu dane nepredkladal požadované listinné doklady, a teda určenie dane podľa pomôcok bolo oprávnené a plne

v súlade s ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Z vyššie uvedených dôvodov žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 25. 02. 2015.

### III. Podstatné zhrnutie argumentov žalobcu

19. Žalobca sa podanou žalobou zo dňa 23. 06. 2015 domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 22. 05. 2015 tvrdiac, že ním bol dotknutý na svojich právach, považuje ho za nezákonné, nakoľko za nezákonné považuje i výsledky daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2007. Rozhodnutia vyplývajúce z daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2007 sú predmetom preskúmania Krajským súdom v Nitre v konaní vedenom pod sp. zn. 26S/11/2014. Výsledky daňovej kontroly a vyrubovacieho konania na dani z príjmov za rok 2007 považoval žalobca za nezákonné a keď tieto boli použité ako pomôcky pre rozhodnutie o dani z pridanej hodnoty za rok 2007, rovnakou vadou nezákonnosti musia trpieť aj tieto rozhodnutia týkajúce sa dane z pridanej hodnoty za jednotlivé mesiace roku 2007.

20. Základom pre dorubenie dane z pridanej hodnoty sú informácie a údaje pochádzajúce z kontroly dane z príjmov právnických osôb za rok 2007, ktorá prebiehala u žalobcu 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. 05. 2011 použil ako pomôcky. Nezákonnosť rozhodnutí o dani z príjmov za rok 2007 je základom nezákonnosti rozhodnutí, ktoré žalobca napáda touto žalobou. V priebehu celého konania týkajúceho sa kontroly na dani z príjmov žalobca namietal nesprávny a nepresvedčivý postup správcu dane pre účely určenia základu dane, hlavne z dôvodu, že zistenia správcu dane nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní a z celého procesu daňovej kontroly nevyplyvajú. Závery správcu dane vo veci predchádzajúcej kontroly týkajúcej sa dane z príjmov za rok 2007 považoval žalobca za rozporné so zásadou predvídateľnosti práva a zásadou právnej istoty.

21. Vo veci samej žalovaný svoje rozhodnutie zdôvodnil zvýšením výsledku hospodárenia o sumu 6.171.308,- Sk, ktorú mal správca dane zistiť z nefiškálnych účteniek vydaných žalobcom. Žalobca pritom opakovane namietal, že z vykonaného dokazovania nevyplyva správcom dane vyčíslená výška nefiškálnych tržieb. Taktiež namietal použité pomôcky (čo do druhu), za ktoré správca dane a žalovaný považovali pri zistení základu dane z príjmov všetky listiny a dôkazy, ktoré nie sú dostatočné na preukázanie tvrdení žalovaného, sú nepresvedčivé, nepreskúmateľné a z matematického hľadiska nesprávne.

22. Žalobca spochybnil postup žalovaného a jeho závery v priebehu daňového konania i tým, že poukázal na minimálne tri ďalšie postupy, ktoré by mohli byť použité pri dorubení dane z príjmov. Zdôraznil, že žalovaný pristúpil k stanoveniu rozdielu dane výpočtom priemernej tržby na jednu „fiškálnu“ účtenku pri danej službe, najmä z dôvodu preukázaného rozdielu medzi dosiahnutými jednotlivými tržbami na jednotlivých účtenkách. Dôkazom nesprávosti takéhoto postupu je napríklad aj skutočnosť, že jednoznačne preukázané a uznané omyly vo výške 2.444.693,- Sk (storná), sú obsiahnuté približne na dvadsiatich účtenkách, t. j. táto skutočnosť jednoznačne preukazuje, že váha jednej účtenky v tejto množine a v tomto prípade je niekoľkonásobne vyššia oproti ostatným účtenkám, ktorá skutočnosť použitý priemer výrazne skresľuje.

23. Taktiež uviedol, že na tunajšom súde prebieha na základe jeho žaloby (v poradí druhej) konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnických osôb za rok 2007, pričom súd rozhodnutie zrušil pre jeho nepreskúmateľnosť.

24. V nesprávosti záverov správcu dane týkajúcich sa dane z príjmov spočíva aj nezákonnosť rozhodnutia žalovaného, ktoré je predmetom tejto žaloby, nakoľko žalovaný vychádzal výlučne z týchto záverov pri dorubení dane z pridanej hodnoty. Správca dane v tomto konaní pristúpil k určení dane podľa pomôcok v rozpore s ust. § 48 a nasl. zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov z dôvodu, že pre takýto postup nie je splnená žiadna zo zákonných podmienok, pričom z rozhodnutia správcu dane nie je zrejmé, ktoré zákonné ustanovenie pre stanovenie dane podľa pomôcok použil. Pokiaľ z protokolu o určení dane podľa pomôcok vyplýva nesplnenie si povinnosti žalobcu ako daňového subjektu, potom nie je možné zistiť, aké konkrétne povinnosti si žalobca nesplnil, čo už namietal aj vo vyjadrení k protokolu. Ak mal

správca dane na myslí skutočnosť, že na jeho výzvu žalobca nepredložil požadované účtovné doklady s odôvodnením, že už všetky dal správcovi dane k dispozícii a žiadne iné k dispozícii nemá, rovnako ako nemá žiadne doklady, ktoré by nemal zaúčtované, takúto situáciu nemožno kvalifikovať ako nesplnenie si povinnosti daňového subjektu (žalobcu), ktoré by správcu dane oprávňovali na určenie dane podľa pomôcok.

25. Žalobca odovzdal správcovi dane všetky doklady, ktoré mal k dispozícii, ako i celé účtovníctvo uvedeného roku tak, ako ho mal k dispozícii a sponchyňuje oprávnenie správcu dane na určenie dane podľa pomôcok, nakoľko žiadne zo zákonných podmienok pre takýto postup neboli splnené. Čo sa týka samotných pomôcok, tak ako ich príkladom vypočítava ust. § 48 ods. 3 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, za tieto možno považovať len také listiny, ktoré nie sú spochybniteľné a sú dostatočne presvedčivé, čo však nemožno povedať o spise týkajúcom sa dane z príjmov právnickej osoby za rok 2007, ktorý bol celý "ako pomôcky" použitý, keď v ňom uvedené závery sú tiež len výsledkom určitých pravdepodobných situácií a výpočtov, vychádzajúcich z priemerných údajov podľa úvahy správcu dane. Listiny získané z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2007 nie sú spôsobilé byť pomôckami pre určenie základu dane z pridanej hodnoty v jednotlivých mesiacoch roku 2007. Použitie pomôcok v zásade nebolo zákonné, pretože správca dane mal k dispozícii úplné účtovníctvo žalobcu a celý rad dôkazov, z ktorých mal vychádzať.

26. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov považoval žalobca rozhodnutia daňových orgánov za nezákonné s tým, že ich závery nie sú súladné s výsledkami vykonaného dokazovania, nakoľko základ dane uvedený žalobcom v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za mesiac máj 2007 je uvedený v správnej výške. Rozhodnutia daňových orgánov sú nezákonné i pre rozpor s ust. § 3, § 24, § 48 vyššie citovaného zákona (daňového poriadku), nevychádzajú z výsledkov vykonaného dokazovania a tvrdenia žalovaného, ktoré sú základom jeho rozhodnutia neboli preukázané.

#### IV. Podstatné zhrnutie vyjadrenia žalovaného

27. Žalovaný v písomnom vyjadrení zo dňa 16. 09. 2015 k podanej žalobe navrhol, aby ju súd zamietol ako nedôvodnú. Trval na výroku uvedenom v žalobou napadnutom rozhodnutí o odvolaní, pričom poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia, ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou predloženého spisu. Uviedol, že správca dane bol oprávnený (inú možnosť nemal) určiť daň podľa pomôcok, pretože žalobca mu pri daňovej kontrole vykonanej na dani z pridanej hodnoty nepredložil dôkazy, t. j. daňové a účtovné doklady, z dôvodu ich likvidácie (skartácia, prívalové dažde).

28. Poukázal na to, že predmetom súdneho konania sú rozhodnutia týkajúce sa zdaňovacieho obdobia január - december 2007, ktoré sa vedú na Krajskom súde v Nitre pod sp. zn. 15S/17/2015, 11S/111/2015, 11S/108/2015, 11S/103/2015, 11S/102/2015, 11S/104/2015, 11S/106/2015, 11S/105/2015, 11S/112/2015, 11S/110/2015, 11S/109/2015 a 11S/107/2015. Predmetom súdneho konania pod sp. zn. 26S/11/2014 je i žaloba týkajúca sa rozhodnutia žalovaného zo dňa 28. 02. 2014 a daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007. Námietky žalobcu sú totožné vo všetkých podaných žalobách, pričom žalobca nepredložil žiadne nové dôkazy.

29. Správca dane pri vypracovaní protokolu o určení dane podľa pomôcok na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2007 použil ako pomôcku protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly vykonanej na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 a na to nadväzujúci právoplatný a vykonateľný dodatočný platobný výmer zo dňa 02. 02. 2012, ktorý žalovaný potvrdil rozhodnutím zo dňa 30. 04. 2012. Preskúmanie oboch týchto rozhodnutí bolo predmetom konania vedeného na Krajskom súde v Nitre pod sp. zn. 26S/17/2012, pričom súd obe rozhodnutia týkajúce sa dane z príjmov právnickej osoby za rok 2007 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie (v rámci ktorého mal správca dane podľa právneho názoru súdu zistiť výšku nefiškálnej tržby z vydaných nefiškálnych dokladov, čo mu však z dôvodu skartácie dokladov vydaných žalobcom v roku 2007 z elektronickej registračnej pokladne nebolo umožnené), v ktorom Daňový úrad Nitra vydal dňa 28. 02. 2014 nové rozhodnutie. Námetka žalobcu, že na Krajskom súde v Nitre prebieha na základe druhej žaloby konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správcu dane o vyrubenom rozdieli na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007, nezakladá zákonný dôvod na iné konanie správcu dane ako to, ktoré vykonal.

30. Žalovaný nesúhlasil s tým, že jeho rozhodnutie a rozhodnutie správcu dane za zdaňovacie obdobie máj 2007 na dani z pridanej hodnoty sú nezákonné z dôvodov, že výsledky daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2007 sú nezákonné. Tiež nesúhlasil ani s tým, že z dokazovania nevyplývajú závery správcu dane. Poukázal na to, že správca dane v priebehu daňovej kontroly vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré je podrobne popísané v rozhodnutí správcu dane, ako aj v žalobou napadnutom rozhodnutí a nespoľahol sa iba na pomôcky získané od správcu dane, ktorý vykonával daňovú kontrolu na dani z príjmov. Správca dane opakovane vyzýval žalobcu na preukázanie jeho tvrdení. Žalobca však zlikvidoval (skartoval) a dostatočne nezabezpečil ochranu svojich účtovných a daňových dokladov (niektoré sa podľa jeho vyjadrenia zničili počas privalových dažďov v júni 2010, o čom predložil fotokópiu správy), ktoré sú v predmetnej veci podstatné a ničím nenahraditeľné dôkazy, v dôsledku čoho správca dane potom nemal inú možnosť ako vychádzať zo zistení a záverov z daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007. Žalobca predložil iba dodávateľské a odberateľské faktúry za rok 2007, nepredložil však vyradené kontrolné registračné pokladnice (tvrdil, že ich nemá k dispozícii) a z vyššie uvedeného dôvodu ani kontrolné pásky, mesačné uzávierky za rok 2007 a stornované doklady. Z uvedeného dôvodu potom správca dane v priebehu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty použil skutočnosti zistené pri daňovej kontrole na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 ako pomôcky.

31. Správca dane zistil, že žalobca pri evidencii tržieb vystavoval z elektronickej registračnej pokladnice fiškálne a tiež nefiškálne doklady (účtenky), pričom tržby evidované vo fiškálnom režime boli zahrnuté do obrátov, ale tržby evidované v nefiškálnom režime, tzv. tréningovom režime neboli započítané do obrátov, čo znamená, že sa nejednalo o zdaniiteľné tržby, teda tržby podliehajúce zdaneniu, ale jednalo sa o nezdanené tržby - príjmy. Pri tzv. tréningovom režime sa tržby neevidujú a nedochádza k evidencii výstupov na kontrolnú pásku, čo v konečnom dôsledku znamená, že dochádza ku kráteniu dane. Žalobca v priebehu daňovej kontroly, ani ďalšieho konania nevedel odôvodniť, z akého dôvodu vydal v kontrolovanom zdaňovacom období z celkového počtu vydaných dokladov z elektronickej registračnej pokladnice viac ako 50 % dokladov, ktoré boli nefiškálnymi dokladmi, teda účtenkami, na ktorých jednotlivé sumy za predaj tovaru neboli zahrnuté do dosiahnutých tržieb.

32. Správca dane pri výpočte nefiškálnych tržieb vychádzal z priemernej mesačnej tržby pripadajúcej na jednu fiškálnu účtenku, ktorú vypočítal z údajov uvedených na denných uzávierkach elektronickej registračnej pokladnice za príslušný mesiac ako podiel čistých mesačných tržieb a počtu vydaných fiškálnych účteniek. Celková výška takto vypočítaných nefiškálnych tržieb za rok 2007 predstavuje sumu 6.171.308,- Sk, z toho na nefiškálne tržby za tovar pripadá suma 2.077.969,- Sk a na nefiškálne tržby za vlastné výrobky suma 4.093.339,- Sk.

33. Žalobca navrhol správcovi dane tri postupy, ktoré mohli byť použité pri určení základu dane. Správca dane preskúmal (prepočítal) žalobcom navrhnuté postupy a zistil, že jeden je nereálny a ďalšími dvomi došiel k rovnakým výsledkom. Správca dane pri výpočte a určení dane postupoval objektívne a logicky, pričom faktom zostáva skutočnosť, že žalobca nezdaňoval všetky tržby, pretože mnohé z nich evidoval len v tréningovom režime. Odvolávanie sa žalobcu na chybné konanie učňov a kuchárov neobstojí. Taktiež neobstojí jeho tvrdenie - popieranie krátenia tržieb, a to vo vzťahu k dôkazom - evidovaniu tržieb v tréningovom režime a neprimeraným storno dokladom. Je nereálne, aby pri bežnej podnikateľskej praxi došlo k stornu dokladov v celkovej sume 2.444.693,- Sk, pričom na storno dokladov v tejto sume žalobca nemal objektívny dôvod. Jeho konanie považuje žalovaný za špekulatívne s cieľom krátiť tržbu a tým znížiť daň.

34. Tvrdenie žalobcu že správcovi dane predložil daňové a účtovné doklady k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007, a teda nebol dôvod na určenie dane podľa pomôcok, považoval žalovaný za alibistické až špekulatívne, pretože primárne dôkazy, ktoré mal správca dane k dispozícii pri daňovej kontrole na dani z príjmov za rok 2007 žalobca skartoval, prípadne boli zničené pri povodni. Žalobca ani pri opakovaných výzvach nepredložil elektronickej registračnej pokladnice, ani žiadne iné relevantné dôkazy, ktorými by preukázal opodstatnenosť, resp. dôvody na vydanie 34.999 kusov nefiškálnych účteniek a tým by preukázal, že zistenia správcu dane sú nepravdivé a nesprávne. Dôvody na vystavenie takéhoto počtu nefiškálnych účteniek mal preukázať žalobca, ktorý však správcovi dane predkladal len vyjadrenia, ktorými ale zistenia a dôkazy správcu dane nevyvrátil. Archiváciu dokladov žalobca nezabezpečil, a preto nemá právo požadovať od správcu dane, aby určil daň na základe originálnych dokladov, keďže tieto už neexistujú. Pokiaľ žalobca pri kontrole dane z príjmov právnickej osoby predložil „pravé a pravdivé“ doklady, tak správca dane je oprávnený využiť zistenia z daňovej kontroly na dani

z príjmov právnickej osoby za rok 2007 i pri určovaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2007. Skutočnosť, že žalobca „zlikvidoval“ dôkazné prostriedky, považuje žalovaný za úmyselné, účelové a protizákonné.

35. Žalobca tým, že „zlikvidoval“ dôkazy, ktoré by mohli (ako sám tvrdí a očakáva) napovedať v jeho prospech, sám seba ukrátil na svojich právach. Žalovaný nemal inú možnosť ako určiť daň podľa pomôcok, pričom vychádzal z dôkazov získaných počas daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007, kedy žalobca listinné doklady (nefiškálne účtenky) správcovi dane predložil. Tvrdenie žalobcu, že správca dane nebol oprávnený určiť daň podľa pomôcok je v rozpore s jeho námietkami vznesenými v konaní o dani z príjmov právnickej osoby, v ktorom tvrdil, že správca dane nepostupoval správne, lebo mal daň určiť podľa pomôcok. Žalobca sám „zlikvidoval“ dôkazy, ktoré mal správca dane k dispozícii pri daňovej kontrole a domáha sa toho, aby správca dane rozhodol len na základe ním „zničených“ originálnych dokladov. Správca dane mal k dispozícii predmetné doklady a bol oprávnený použiť zistenia a dôkazy vyplývajúce z predchádzajúcej daňovej kontroly ako pomôcky. Boli teda naplnené podmienky pre určenie dane podľa pomôcok, nakoľko žalobca správcovi dane nepredložil doklady potrebné na správne určenie daňovej povinnosti, pretože ich „skartoval“. Takéto konanie žalobcu („skartovanie“ dokladov ako relevantných dôkazov) možno považovať za zámerné znemožnenie získania priamych dôkazov, preukazujúcich porušenie daňových zákonov zo strany žalobcu. Žalovaný navrhol, aby súd podanú žalobu zamietol ako nedôvodnú.

#### IV. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

36. Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ďalej len „SSP“) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 22. 05. 2015 bez nariadenia pojednávania (ust. § 107 ods. 1, 2 SSP) a s poukazom na to, že na základe výzvy súdu podľa ust. § 250f ods. 2 OSP v znení účinnom do 30. 06. 2016, žalovaný v podaní zo dňa 16. 07. 2015 a právna zástupkyňa žalovaného v podaní zo dňa 08. 04. 2016 oznámili, že súhlasia s prejednaním veci bez nariadenia pojednávania, pričom dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je potrebné zrušiť podľa ust. 191 ods. 2, písm. f/ SSP, nakoľko skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia nemá oporu v predložennom administratívnom spise. Rozsudok súd verejne vyhlásil dňa 07. 09. 2016 pri dodržaní podmienok podľa ust. § 137 ods. 4 SSP.

37. Podľa § 491 ods. 1, 2 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti. Právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Ak sa tento zákon použije na konania začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, nemožno uplatňovať ustanovenia tohto zákona, ak by boli v neprospech žalobcu, ak je ním fyzická osoba alebo právnická osoba.

38. Podľa § 2 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 12. 2007, teda i v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, predmetom účtovníctva je účtovanie skutočností o

- a) stave a pohybe majetku,
- b) stave a pohybe záväzkov,
- c) rozdiel majetku a záväzkov,
- d) výnosoch,
- e) nákladoch,
- f) príjmoch,
- g) výdavkoch,
- h) výsledku hospodárenia účtovnej jednotky, (ďalej len "účtovné prípady").

Podľa § 4 ods. 1 vyššie citovaného zákona, účtovná jednotka, ktorá je právnickou osobou, vedie účtovníctvo odo dňa svojho vzniku až do dňa svojho zániku s výnimkou podľa odseku 3; fyzická osoba vedie účtovníctvo po dobu, počas ktorej podniká alebo vykonáva inú samostatnú zárobkovú činnosť,

ak preukazuje svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov.

Podľa § 32 ods. 1 vyššie citovaného zákona, na účely tohto zákona sa za preukázateľný účtovný záznam považuje iba účtovný záznam,

- a) ktorého obsah priamo dokazuje skutočnosť,
- b) ktorého obsah dokazuje skutočnosť nepriamo obsahom iných preukázateľných účtovných záznamov,
- c) prenesený spôsobom podľa § 33, ak spĺňa požiadavky podľa písmena a) alebo písmena b).

Podľa § 35 ods. 1, 2, 3 vyššie citovaného zákona, účtovná jednotka je povinná zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, zničeniu alebo poškodeniu. Účtovná jednotka je tiež povinná zabezpečiť ochranu použitých technických prostriedkov, nosičov informácií a programového vybavenia pred ich zneužitím, poškodením, zničením, neoprávnenými zásahmi do nich, neoprávneným prístupom k nim, stratou alebo odcudzením.

Účtovná jednotka je povinná uchovávať účtovnú dokumentáciu počas doby ustanovenej v odseku 3. Na nakladanie s účtovnou dokumentáciou sa vzťahujú všeobecné predpisy o archívnictve.

Účtovné záznamy sa uchovávajú takto:

- a) účtovná závierka a výročná správa počas desiatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú,
- b) účtovné doklady, účtovné knihy, zoznamy účtovných kníh, zoznamy číselných znakov alebo iných symbolov a skratiek použitých v účtovníctve, odpisový plán, inventúrne súpisy, inventarizačné zápisy, účtový rozvrh počas piatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú,
- c) účtovné záznamy, ktoré sú nositeľmi informácie týkajúcej sa spôsobu vedenia účtovníctva a ktorými účtovná jednotka dokladuje formu vedenia účtovníctva ( § 31 ods. 2) počas piatich rokov nasledujúcich po roku, v ktorom sa naposledy použili.

d) ostatné účtovné záznamy počas doby určenej v registratúrnom pláne účtovnej jednotky tak, aby neboli porušené ostatné ustanovenia tohto zákona a osobitných predpisov.

Podľa § 36 ods. 1 vyššie citovaného zákona, účtovné záznamy, ktoré sa týkajú daňového konania, správneho konania, trestného konania, občianskeho súdneho konania alebo iného konania, ktoré sa neskončilo, uchováva účtovná jednotka do konca účtovného obdobia nasledujúceho po účtovnom období, v ktorom sa skončila lehota na ich preskúmanie.

Podľa § 36 ods. 1, vyššie citovaného zákona v znení účinnom od 01. 01. 2010 a v čase vykonávania daňovej kontroly, účtovné záznamy, ktoré sa týkajú správneho konania, trestného konania, občianskeho súdneho konania alebo iného konania, ktoré sa neskončilo, uchováva účtovná jednotka do konca účtovného obdobia nasledujúceho po účtovnom období, v ktorom sa skončila lehota na ich preskúmanie. Účtovné záznamy, podľa ktorých sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo ine skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, sa uchovávajú v lehote podľa tohto zákona, najmenej však v lehote na zánik práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane podľa osobitného predpisu 47a) alebo v lehote ustanovenej osobitnými predpismi. 45a)

39. Podľa § 48 ods. 1, 2, 3, 4, 5 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, 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.

Správca dane oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, ak nastanú skutočnosti uvedené v odseku 1, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení. Určovanie dane podľa pomôcok vykoná správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa prvej vety.

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

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.

Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Na prevzatie a vrátenie zapožičaných dokladov sa primerane vzťahuje § 46 ods. 6 a 7.

Pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnúť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

Podľa § 49 ods. 1, 2, 3 vyššie citovaného 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.

Daňový subjekt je oprávnený písomne sa 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.

Určenie dane podľa pomôcok je ukončené dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok podľa odseku 1.

40. Úlohou súdu bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného zo dňa 22. 05. 2015 a posúdiť, či tento vo vzťahu k žalobcovi postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 25. 02. 2015, v zmysle ktorého bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007 v sume 3.247,79 eur.

41. V predmetnej veci je nepochybné, že kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2007 (ktorá sa u žalobcu začala dňa 05. 09. 2012) predchádzala kontrola na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, ktorá sa začala u žalobcu dňa 01. 07. 2010 a ukončená bola dňa 30. 06. 2011, kedy bol so žalobcom prerokovaný protokol zo dňa 31. 05. 2011 o výsledku zistenia z tejto daňovej kontroly. Výsledkom daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 bolo rozhodnutie správcu dane zo dňa 02. 02. 2012 (dodatočný platobný výmer o vyrubení dane z príjmov právnickej osoby v sume 9.591,38 eur), ako i rozhodnutie žalovaného zo dňa 30. 04. 2012 (ktorým rozhodnutie správcu dane, t. j. dodatočný platobný výmer potvrdil).

42. Obe tieto rozhodnutia, teda rozhodnutie správcu dane zo dňa 02. 02. 2012 a rozhodnutie žalovaného zo dňa 30. 04. 2012, týkajúce sa dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 boli zrušené rozsudkom tunajšieho súdu zo dňa 15. 11. 2012 č. k. 26S/17/2012-42 a súd vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Následne správca dane pristúpil k určení dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 podľa pomôcok, a to dňom 11. 11. 2013. Výsledkom určenia dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 bolo rozhodnutie správcu dane zo dňa 28. 02. 2014, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 9.591,38 eur, pričom toto rozhodnutie žalovaný potvrdil. I tieto rozhodnutia boli rozsudkom tunajšieho súdu zo dňa 25. 06. 2015 č. k. 26S/11/2014-32 zrušené a súd vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

43. Vo veci daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december roku 2007 (ktorá sa začala u žalobcu dňa 05. 09. 2012) je potrebné uviesť, že v jej priebehu prešiel správca dane do procesu určovania dane podľa pomôcok, a to dňom 16. 10. 2012 z dôvodu, že nastali skutočnosti uvedené v ust. § 48 ods. 1, písm. c/ zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, nakoľko žalobca si ani na základe opakovaných výziev správcu dane nespĺnil svoje povinnosti a nepredkladal žiadané listinné doklady s odôvodnením, že ich nemá, skartoval ich, nakoľko uplynula lehota, v ktorej je povinný tieto listiny uchovávať, resp. boli zničené pri povodni.

44. Povinnosťou daňového subjektu pri výkone daňovej kontroly je predovšetkým spolupracovať so správcom dane, navrhovať a predkladať dôkazy svedčiace o splnení si daňových povinností a umožniť

správcom dane vykonať daňovú kontrolu. Podľa názoru súdu v predmetnej veci sa nemôže žalobca ako daňový subjekt tejto povinnosti zbaviť tvrdením (ale ani preukazovaním) o povodni v priestoroch, kde mal mať doklady uložené, a práve o to viac by sa mal snažiť v súlade s vyššie uvedeným byť so správcom dane súčinný. Je povinnosťou daňového subjektu predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, vrátane tvrdení obsiahnutých v daňovom priznaní. Táto povinnosť vyplýva z ust. § 45 ods. 2, písm. e/ zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Ďalšou povinnosťou daňového subjektu je uchovávať účtovnú dokumentáciu, a to podľa ust. § 35, § 36 zák. č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov v lehotách stanovených týmto zákonom.

45. Správca dane je povinný vychádzať pri stanovení daňovej povinnosti zo skutočností, ktoré sú pre stanovenie dane rozhodujúce. Je tiež povinný tieto skutočnosti zisťovať čo najúplnejšie. Pokiaľ ich daňový subjekt nepreukáže alebo pochybnosti správcu dane o týchto relevantných skutočnostiach nevyvráti, je správca dane oprávnený určiť daň podľa pomôcok. Spôsob stanovenia dane na základe pomôcok je však spôsobom náhradným v prípadoch, keď daň nie je možné stanoviť prvotne v rámci riadneho dokazovania.

46. V predmetnej veci žalobca v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007 uviedol zdaniteľné obchody v sume 574.648,- Sk, daň v sume 109.183,- Sk, odpočítanie dane v sume 84.732,- Sk a daň z pridanej hodnoty v sume 24.451,- Sk ako vlastnú daňovú povinnosť. Správca dane v priebehu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty začatej dňa 05. 09. 2012 opakovane vyzýval žalobcu, aby predložil konkrétne listinné doklady na preukázanie správnosti údajov uvedených v daňových priznaniach k dani z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia január až december 2007, teda i dokladov týkajúcich sa zdaňovacieho obdobia máj 2007.

47. V roku 2012, kedy sa u žalobcu začala daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2007 bolo povinnosťou žalobcu uchovávať účtovnú dokumentáciu (účtovné záznamy, účtovné doklady), týkajúcu sa zdaňovacieho obdobia roku 2007, a to s poukazom na ust. § 35 ods. 2, 3 písm. b/ zák. č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Táto povinnosť vyplývala pre žalobcu i z ust. § 36 ods. 1 vyššie citovaného zákona.

48. Nakoľko žalobca si nesplnil svoju zákonnú povinnosť a účtovnú dokumentáciu týkajúcu sa roku 2007 nepredložil správcovi dane ani po opakovaných výzvach, súd nemal pochybnosti o tom, že správca dane v súlade so zákonom ukončil daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2007 začatú dňa 05. 09. 2012 a dňom 16. 10. 2012 prešiel do procesu určovania dane podľa pomôcok. Boli teda splnené zákonom stanovené podmienky na určenie dane podľa pomôcok.

49. Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov len príkladom uvádza pomôcky, ktoré je správca dane oprávnený použiť pri určení dane, pričom sa jedná o pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Určenie dane podľa pomôcok musí byť spoľahlivé, dôvodné a v konečnom dôsledku zákonné a 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. Pojem pomôcky charakterizuje dikcia zákona vo svojej podstate ako tzv. nepriamy dôkaz. Na základe týchto indícií tak správca dane určuje daňovú povinnosť, ktorú nie je možné preukázať inak a ktorú by bez tohto prístupu nebolo možné preukázať vôbec. Pomôckami môžu byť najmä 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.

50. V rozhodnutí správcu dane zo dňa 25. 02. 2015 je uvedený súpis pomôcok, ktoré správca dane použil pre účely určenia dane podľa pomôcok, pričom okrem iného je v tomto súpise uvedený i dodatočný platobný výmer zo dňa 02. 02. 2012 (ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 9.591,38 eur a rozhodnutie žalovaného zo dňa 30. 04. 2012, ktorým tento dodatočný platobný výmer potvrdil ako vecne správny.

51. Z predložených listinných dokladov nachádzajúcich sa v administratívnom spise je zrejmé, že v čase vydania rozhodnutia správcu dane zo dňa 25. 02. 2015 (ktoré sa týka dane z pridanej hodnoty a zdaňovacieho obdobia máj 2007) už bol rozsudkom tunajšieho súdu zo dňa 15. 11. 2012 č. k. 26S/17/2012-42 zrušený dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 02. 02. 2012, ako i rozhodnutie žalovaného zo dňa 30. 04. 2012, ktoré sa týkali dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007.

52. Z uvedeného potom vyplýva, že správca dane pri rozhodovaní o daňovej povinnosti žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007, t. j. dňa 25. 02. 2015 ako pomôcku použil i svoje rozhodnutie zo dňa 02. 02. 2012, ako i rozhodnutie žalovaného zo dňa 30. 04. 2012, ktoré už v tom čase (t. j. dňa 25. 02. 2015) neexistovali, nakoľko ich súd zrušil, a to rozsudkom zo dňa 15. 11. 2012. Na zrušenie týchto rozhodnutí poukazoval i žalobca v podanej žalobe. Súd je toho názoru, že tieto zrušené a neexistujúce rozhodnutia potom nemohli byť použité ako pomôcka správcu dane na zistenie základu dane a určenie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007 podľa pomôcok.

53. Správca dane je pri určení dane oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Súd je toho názoru, že na určenie dane podľa pomôcok však možno použiť len existujúce listiny. Žalovaný preto pochybil, keď svojím rozhodnutím zo dňa 22. 05. 2015 potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 25. 02. 2015, v ktorom správca dane ako pomôcku pre určenie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007 okrem iného použil i svoje rozhodnutie zo dňa 02. 02. 2012 a rozhodnutie žalovaného zo dňa 30. 04. 2012 (teda v čase rozhodovania žalovaného, ale i správcu dane zrušené a neexistujúce rozhodnutia). Z uvedeným dôvodom potom správny súd podľa ust. § 191 ods. 1 písm. f/ SSP zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie, nakoľko skutkový stav, ktorý žalovaný vzal za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnym spisom, resp. v ňom nemá oporu.

54. V ďalšom konaní bude povinnosťou žalovaného opätovne rozhodnúť o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 25. 02. 2015, pričom má v odvolacom konaní rozsiahle oprávnenia vyplývajúce z ust. § 74 ods. 2, 3, 4 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. V prípade, ak je to vhodnejšie z dôvodov rýchlosti alebo hospodárnosti, žalovaný môže rozhodnutie správcu dane zo dňa vo 25. 02. 2015 zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, pričom i správca dane bude viazaný právnym názorom žalovaného (ust. § 191 ods. 6 SSP). Viazanosť právnym názorom je právnou povinnosťou správcu dane a znamená, že správca dane je v ďalšom konaní v podstate viazaný názorom súdu na právne a skutkové odôvodnenie nového rozhodnutia a táto viazanosť sa vzťahuje aj na postup správcu dane pri ďalšom konaní.

55. Vo svojom ďalšom rozhodnutí sa žalovaný dôsledne vysporiada s námietkami žalobcu uvedenými v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 25. 02. 2015 ale zároveň i s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe zo dňa 23. 06. 2015, a to i s prihliadnutím na ust. § 48 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, z ktorého vyplýva, že 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. V neposlednom rade bude potrebné, podľa názoru súdu, prihliadať i na existujúce právoplatné rozhodnutia týkajúce sa žalobcu a dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007. V tejto súvislosti súd poukazuje i na právoplatný rozsudok tunajšieho súdu zo dňa 25. 06. 2015 č. k. 26S/11/2014-32, ktorým súd zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 26. 05. 2014, ako i rozhodnutie správcu dane zo dňa 28. 02. 2014 (týkajúce sa dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007) podľa ust. § 250j ods. 2 písm. d/ OSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Súdu je však z jeho rozhodovacej činnosti známe, že správca dane dňa 08. 02. 2016 a žalovaný dňa 03. 05. 2016 vydali ďalšie rozhodnutia týkajúce sa dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 a žalobca sa v konaní vedenom na tunajšom súde pod sp. zn. 11S/133/2016 opätovne domáha preskúmania a zrušenia rozhodnutí týkajúcich sa dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, pričom v predmetnej veci zatiaľ nebolo súdom právoplatne rozhodnuté.

56. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý mal v konaní plný úspech (súd zrušil rozhodnutie žalovaného) priznal nárok na náhradu trov konania v plnom rozsahu, a to podľa ust. § 168 a ust. § 175 ods. 1 SSP.

O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

57. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3:0, a to s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

#### **Poučenie:**

Proti rozhodnutiu správneho súdu nie je prípustný opravný prostriedok, ak tento zákon neustanovuje inak. (ust. § 133 ods. 2 SSP).

Proti každému právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu je prípustná kasačná sťažnosť, ak zákon neustanovuje inak (ust. § 439 ods. 1, 2, 3 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v ust. § 440 ods. 1, 2 SSP.

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia krajského súdu subjektu oprávnenému na jej podanie, ak nie je ustanovené inak. Lehota na podanie kasačnej sťažnosti je 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu v prípadoch uvedených v § 145 ods. 2 SSP. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh), pričom sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.