

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 11S/66/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4018200218
Dátum vydania rozhodnutia: 06. 02. 2019
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Darina Vargová
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2019:4018200218.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dariny Vargovej a členiek senátu JUDr. Evy Šiškovéj a JUDr. Oľgy Kováčovej, v právnej veci žalobcu: JOLLY - CLUB, s.r.o., Podzámska 9, Nové Zámky, IČO: 36 550 159, zastúpeného právnym zástupcom: Advokátska kancelária Timoranská & Štofková s.r.o., Podzámska 32, Nové Zámky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe zo dňa 19. 03. 2018 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100455452/2018 zo dňa 27. 02. 2018, takto

rozhodol:

Súd žalobu **z a m i e t a**.

Žalovanému náhradu trov konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

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 správca dane požiadal žalobcu (ktorého zastupoval konateľ D. N.) o predloženie dokladov potrebných k daňovej 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 vyzval žalobcu, aby v určenej lehote predložil účtovné a iné doklady preukazujúce hospodárske operácie a účtovné prípady v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobiach (okrem iného i vytlačené nefiškálne pokladničné doklady vyhotovené elektronickou registračnou pokladnicou EURO-2500TX, výrobné č. LDY00001P, DKP XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, prehľad jej používania vo fiškálnom aj nefiškálnom režime v jednotlivých dňoch, nefiškálne denné, resp. mesačné uzávierky pokladnice s uvedením základu dane z pridanej hodnoty a dane z pridanej hodnoty 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/ zákona 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 15. 10. 2012 spísaný úradný záznam o ukončení daňovej kontroly začatej u žalobcu dňa 05. 09. 2012 s dňom ukončenia 12. 10. 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 október 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 č. 1020504/1/524741/2012 zo dňa 30. 04. 2012 a pod bodom 4 až 44 protokolu 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 podľa pomôcok.

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. Počet všetkých účteniek vytlačených pokladnicou v roku 2007 bol 67.642 kusov, z toho fiškálnych účteniek 32.230 kusov a nefiškálnych 35.412 kusov (z čoho bolo 43 kusov vystavených v opravnom režime a 370 kusov ako denné a mesačné uzávierky, ktoré správca dane uznal, čo znamená, že počet nefiškálnych účteniek bol 34.999 kusov). Správca dane znížil počet vydaných nefiškálnych účteniek v roku 2007 t.j. 34.999 kusov o 2.895 nefiškálnych účteniek a ich počet upravil v každom mesačnom období o pomernú časť, t. j. 2895/12. V mesiaci október 2007 nefiškálne účtenky v počte 3.093 kusov znížil o 241 kusov. Celková výška vypočítaných nefiškálnych tržieb za roku 2007 predstavuje 6.171.308,- Sk, z toho na nefiškálne tržby za tovar pripadá 2.077.969,- Sk a na nefiškálne tržby za vlastné výrobky pripadá 4.093.339,- Sk, pričom správca dane vysvetlil postup a spôsob výpočtu týchto súm. Celkovú výšku nefiškálnych tržieb za zdaňovacie obdobie október 2007 za predaný tovar a služby určil sumou 524.735,- Sk (základ dane). K zdaňovaciemu obdobiu október 2007 správca dane v tabuľke uviedol ako NET sumu 556.196,70 eur + daň v sume 105.872,20 Sk, t.j. sumu spolu 662.068,90 Sk, počet všetkých účteniek 6.153 kusov, počet fiškálnych účteniek 3023 kusov, opravný režim, počet dokladov duplic. tlač. 5 kusov, počet vytlačených DS + MS 32 kusov, počet NÚ 3.093 kusov, počet NÚ upravený o uznané NÚ 2.852 kusov, priemerná mesačná tržba na 1 FÚ 183,99 Sk, nefiškálne tržby - tovar 176.685,82 Sk, nefiškálne tržby - výroba 348.048,88 Sk, nefiškálne tržby spolu v sume 524.735,- Sk (výška základu dane) a výška určenej dane 99.700,- Sk, t. j. 3.309,43 eur.

7. Žalobca podal k uvedenému protokolu (ktorý mu bol doručený dňa 13. 11. 2012 spolu s výzvou zo dňa 30. 10. 2012 na vyjadrenie) vyjadrenie zo dňa 22. 11. 2012, v ktorom s postupom správcu dane nesúhlasil. Dňa 08. 11. 2012 boli žalobcovi vrátené doklady v zmysle potvrdenia vystaveného v tento deň.

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 č. k. 26S/17/2012-42 zo dňa 15. 11. 2012, 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 K A, spol. s r.o., IJ STORM s.r.o., MILSY a.s., Jozef Libo, 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 K A, spol. s r.o., MILSY a. s., Jozef Libo, DELTA s.r.o., LY - agri, s.r.o., METRO Cash & Carry SR s. r. o.) listinné doklady zaslali.

11. Listinné doklady týkajúce sa žalobcu predložili správcovi dane i ďalší dodávatelia žalobcu: K. R. (ktorá bola dňa 07. 07. 2014 a dňa 15. 10. 2014 správcom dane i vypočutá, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, pričom právny zástupca žalobcu bol o výsluchu upovedomený) a KOLAGREX Int., spol. s r.o. (štatutárny zástupca spoločnosti bol dňa 07. 07. 2014 vypočutý, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, pričom právny zástupca žalobcu bol o výsluchu upovedomený).

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 o určení dane podľa pomôcok zo dňa 29. 10. 2012.

15. 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 rozhodnutie č. 9412401/5/412753/2014 dňa 25. 02. 2015, ktorým žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubil rozdiel tejto dane v sume 3.107,84 eur za zdaňovacie obdobie október 2007 (daň vyrubená v daňovom priznaní žalobcu podanom dňa 26. 11. 2007 v sume 40.344,- Sk, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 133.971,- Sk, rozdiel dane v sume 93.627,- Sk, t. j. 3.107,84 eur).

V odôvodnení svojho rozhodnutia správca dane okrem iného uviedol i súpis pomôcok, (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 č. 1020504/1/524741/2012 zo dňa 30. 04. 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 podľa pomôcok.

Taktiež poukázal na poskytnutie odbornej pomoci zo strany spoločnosti ELCOM, spoločnosť s ručením obmedzeným, Prešov, na výpovede svedkov, výpovede konateľov spoločnosti žalobcu, na základe čoho bolo zistené, že žalobca používal elektronickú registračnú pokladnicu aj v tzv. tréningovom režime, kedy nie je tržba evidovaná a nedochádza k evidencii výstupov na kontrolnú pásku (pokiaľ si ju daňový subjekt nenastaví tak, aby sa tlačili na pásku). Pri kontrole knihy pokladnice a tržieb bolo zistené, že boli voľne vložené doklady evidované v nefiškálnom režime v konkrétnych dňoch mesiaca máj 2007 a boli zistené i doklady evidované vo fiškálnom režime, ale opravný režim bol vyhotovený v nefiškálnom režime, čo je ďalší dôkaz o používaní pokladnice v nefiškálnom režime. Posledné fiškálne účtenky boli vystavené prevažne v popoludňajších hodinách, resp. v skorých večerných hodinách a pokračovalo sa tlačením nefiškálnych účteniek, okrem iného i v mesiaci október 2007 (a to nielen v dňoch 01., 02., 05., 06., 07., 11., 12., 13., 14., 19., 21., 22., 24., 26., 27., 28. a 29. 10. 2007) a že denné uzávierky boli vyhotovené v neskorých večerných hodinách, resp. po uzavretí prevádzky, pričom podľa kontrolných pásek bolo zistené, že počet všetkých účteniek prevyšuje počet fiškálnych účteniek. Žalobca pripustil, že niektorí jeho čašníci mohli nesprávne používať pokladnicu aj v tréningovom režime.

Správca dane poukázal na zápisnicu zo dňa 04. 10. 2012 o ústnom pojednávaní so žalobcom, na ktorom správca dane vyzval žalobcu, aby v určenej lehote predložil účtovné a iné doklady preukazujúce hospodárske operácie a účtovné prípady v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobiach (okrem iného i vytlačené nefiškálne pokladničné doklady vyhotovené elektronickou registračnou pokladnicou EURO-2500TX, výrobné č. LDY00001P, DKP XXXXXXXXXXXXXXXX, prehľad jej používania vo fiškálnom aj nefiškálnom režime v jednotlivých dňoch, nefiškálne denné, resp. mesačné uzávierky

pokladnice a ďalšie). Konštatoval, že v dôsledku nepredloženia týchto dokladov nemožno daň správne zistiť a správca dane bol oprávnený určiť daň podľa pomôcok.

Proti predmetnému rozhodnutiu podal žaloba odvolanie zo dňa 02. 03. 2015.

16. O podanom odvolaní žalovaný rozhodol dňa 15. 05. 2015 tak, že rozhodnutím č. 1100304/1/202549/2015 vyššie označené rozhodnutie správcu dane zo dňa 25. 02. 2015 potvrdil.

17. Na základe žaloby žalobcu zo dňa 23. 06. 2015 proti vyššie označenému rozhodnutiu žalovaného zo dňa 15. 05. 2015 sa začalo na tunajšom súde súdne konanie pod sp. zn. 11S/110/2015 a Krajský súd v Nitre rozsudkom č. k. 11S/110/2015-53 zo dňa 06. 04. 2016 podľa ust. § 250j ods. 3 OSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100304/1/202549/2015 zo dňa 15. 05. 2015 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Dôvodom takého rozhodnutia bolo zistenie, že žalovaný nepredložil správne súdu úplný administratívny spis týkajúci sa zdaňovacieho obdobia október 2007.

18. Následne (po vydaní rozsudku č. k. 11S/110/2015-53 zo dňa 06. 04. 2016) žalovaný rozhodnutím zo dňa 17. 10. 2016 prerušil konanie vo veci odvolania žalobcu pri rozhodnutí správcu dane, t.j. Daňového úradu Nitra zo dňa 25. 02. 2015 (ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 v sume 3.107,84 eur) z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia s tým, že konanie bude pokračovať potom ako žalovaný získa podklady pre správne určenie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február - december 2007.

19. V predložennom administratívnom spise sa nachádza i rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11/S/133/2016-62 zo dňa 04. 10. 2017, ktorým tunajší súd zamietol žalobu žalobcu proti rozhodnutiu žalovaného č. 619484/2016 zo dňa 03. 05. 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 130523/2016 zo dňa 08. 02. 2016. Týmto rozhodnutím správca dane žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 9.591,38 eur.

20. Po nadobudnutí právoplatnosti rozsudku tunajšieho súdu č. k. 11/S/133/2016-62 zo dňa 04. 10. 2017 (právoplatnosť nadobudol podľa vyznačenia dňa 25. 01. 2018, čo súd zistil zo súdneho registra 11S vedeného na tunajšom súde), ktorý sa týkal konania vo veci dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, žalovaný pokračoval v konaní (čo oznámil právnenému zástupcovi žalobcu v podaní zo dňa 17. 01. 2018) a vydal rozhodnutie č. 100455452/2018 zo dňa 27. 02. 2018, ktorým opätovne potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9412401/5/412753/2015 zo dňa 25. 02. 2015 (15. bod tohto rozsudku). Týmto rozhodnutím správca dane žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubil rozdiel tejto dane v sume 3.107,84 eur za zdaňovacie obdobie október 2007 (daň vyrubená v daňovom priznaní žalobcu podanom dňa 26. 11. 2007 v sume 40.344,- Sk, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 133.971,- Sk, rozdiel dane v sume 93.627,- Sk, t. j. 3.107.84 eur).

Rozhodnutie žalovaného zo dňa 27. 02. 2018 (žalobou napadnuté rozhodnutie v tomto súdnom konaní) nadobudlo podľa vyznačenia právoplatnosť dňa 05. 03. 2018 a týmto dňom bolo ukončené daňové konanie týkajúce sa dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007.

21. Žalovaný spolu s administratívnym spisom týkajúcim sa daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 predložil súdu i administratívny spis týkajúci sa dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, súčasťou ktorého je i rozhodnutie správcu dane zo dňa 08. 02. 2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 9.591,38 eur a rozhodnutie žalovaného č. 619484/2016 zo dňa 03. 05. 2016 (ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 09. 05. 2016), ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 08. 02. 2016. Týmto bolo právoplatne skončené konanie vo veci dane z príjmov právnickej osoby (žalobcu) za zdaňovacie obdobie roku 2007. Rozsudkom tunajšieho súdu č. k. 11/S/133/2016-62 zo dňa 04. 10. 2017 bola zamietnutá žaloba žalobcu proti rozhodnutiu žalovaného č. 619484/2016 zo dňa 03. 05. 2016.

II. Stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia

22. Žalobou napadnuté rozhodnutie č. 100455452/2018 zo dňa 27. 02. 2018, žalovaný odôvodnil okrem iného i tým, že u žalobcu bola najskôr vykonaná kontrola dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, ktorá bola ukončená prerokovaním protokolu zo dňa 31. 05. 2011 a vo vyrubovacom konaní správca dane vydal dodatočný platobný výmer dňa 02. 02. 2012 (druhý v poradí), ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby v sume 9.591,38 eur. Žalovaný uvedené rozhodnutie potvrdil rozhodnutím zo dňa 30. 04. 2012 (druhé v poradí).

Správca dane v priebehu tejto daňovej kontroly zistil, že žalobca v roku 2007 používal na evidenciu tržieb elektronickú registračnú pokladnicu (ďalej „ERP“) EURO-2500TX. Správca dane požiadal spoločnosť ELCOM, spoločnosť s ručením obmedzeným, Prešov ako výrobcu uvedenej ERP o poskytnutie informácií, pričom na ich základe a na základe vykonaného dokazovania zistil, že žalobca vydával z ERP fiškálne aj nefiškálne doklady (účtenky), teda používal ju aj v tzv. „tréningovom režime“ (kedy sa tržba neeviduje, nedochádza k evidencii výstupov na kontrolnú pásku). Postup správcu dane pri výpočte nefiškálnych tržieb vyplýva z odôvodnenia žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného zo dňa 27. 02. 2018, pričom celková výška nefiškálnych tržieb za rok 2007 predstavovala sumu 6.171.308,- Sk, z toho pripadá na nefiškálne tržby za tovar suma 2.077.069,- Sk a na nefiškálne tržby za vlastné výrobky pripadá suma 4.093.339,- Sk. Výška nákladov za rok 2007 na dosiahnutie nefiškálnej tržby bola vypočítaná na sumu 3.855.981,- Sk. Vo vyrubovacom konaní dane z príjmov právnickej osoby žalobca predložil za rok 2007 dodávateľské a odberateľské faktúry, príjmové a výdavkové pokladničné doklady a knihy pokladnice. Ostatné požadované doklady nepredložil s odôvodnením, že ich už nearchivuje. Žalovaný poukázal na ust. § 36 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, v zmysle ktorého je žalobca ako daňový subjekt povinný uchovávať záložné pásky z elektronickej registračnej pokladnice do dňa zániku práva vyrubiť daň, a preto správca dane opakovane vyzýval žalobcu na predloženie zálohových pásek, cenových kalkulácií, rozpisov denného menu a jedálnych lístkov za rok 2007.

Na základe skutočností zistených v priebehu daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 začal správca dane na základe oznámenia zo dňa 01. 08. 2012 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2007. Dňa 04. 10. 2012 sa konalo pojednávanie za účasti konateľa žalobcu, ktorý bol vyzvaný na predloženie účtovných a iných dokladov preukazujúcich hospodárske operácie a účtovné prípady (vytlačené nefiškálne pokladničné doklady vyhotovené konkrétnou elektronickou registračnou pokladnicou EURO-2500TX). Žalobca žiadané doklady nepredložil a dňa 12. 10. 2012 sa jeho konateľ vyjadril, že nemá žiadne nezaúčtované dodávateľské faktúry a ani nefiškálne daňové pokladničné doklady z ERP. Následne správca dane doručil žalobcovi oznámenie zo dňa 12. 10. 2012 o určení dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok.

O výsledku určenia dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok správca dane spísal dňa 29. 10. 2012 protokol, v ktorom uviedol, aké pomôcky použil (protokol z kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2007, zápisnice z pojednávania ako i z výsluchu svedkov, vyjadrenia žalobcu, účtovné a iné doklady predložené žalobcom v priebehu daňovej kontroly, evidencia dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2007). Počet vydaných nefiškálnych účteniek 34.999 kusov za rok 2007 správca dane znížil o 2.895 kusov nefiškálnych účteniek a v každom zdaňovacom období upravil počet nefiškálnych účteniek o pomernú časť, t. j. 2895/12. V zdaňovacom období október 2007 správca dane nefiškálne účtenky v počte 3.093 kusov znížil o 241 kusov. Celková výška nefiškálnych tržieb za predaný tovar a služby bola v zdaňovacom období október 2007 v sume 524.735,- Sk a k tomu prislúchajúca daň z pridanej hodnoty predstavuje sumu 99.700,- Sk.

Vzhľadom na zistenia v priebehu daňovej kontroly vyplývajúce z protokolu o určení dane podľa pomôcok na dani z pridanej hodnoty správca dane uznal za zdaňovacie obdobie október 2007 právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 6.073,- Sk, čo znamená, že daň z pridanej hodnoty u žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie je 93.627,- Sk (99.700,- Sk - 6.073,- Sk), čo je po prepočte suma 3.107,84 eur. Správca dane tak prihliadol na ust. § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

V ďalšej časti svojho rozhodnutia žalovaný poukázal na to, že rozsudkom Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/17/2012-42 zo dňa 15. 11. 2012 bolo zrušené jeho rozhodnutie zo dňa 30. 04. 2012 ako i rozhodnutie správcu dane zo dňa 02. 02. 2012 (prvý odsek tohto bodu) týkajúce sa dane z príjmov

právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 a vec bola vrátená žalovanému na ďalšie konanie. Následne správca dane vydal dňa 28. 02. 2014 ďalšie rozhodnutie na dani z príjmov právnickej osoby za uvedené zdaňovacie obdobie, ktoré žalovaný potvrdil rozhodnutím zo dňa 26. 05. 2014. Obe tieto rozhodnutia boli rozsudkom tunajšieho súdu č.k. 26S/11/2014-32 zo dňa 25. 06. 2015 zrušené a vec bola vrátená žalovanému na ďalšie konanie. Ďalšie rozhodnutie vydal správca dane dňa 08. 02. 2016, ktorým žalobcovi opätovne vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby v sume 9.591,38 eur a žalovaný toto rozhodnutie potvrdil svojim rozhodnutím zo dňa 03. 05. 2016. Krajský súd v Nitre rozsudkom č.k. 11S/133/2016-62 zo dňa 04. 10. 2017, ktorý nadobudol právoplatnosť dňa 25. 01. 2018, zamietol žalobu žalobcu proti rozhodnutiu žalovaného zo dňa 03. 05. 2016. Uvedené znamená, že bolo právoplatne rozhodnuté o určení dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 a o dôvodnosti jej určenia podľa pomôcok.

Rozhodnutie žalovaného zo dňa 27. 02. 2018 (žalobou napadnuté) bolo vydané až po nadobudnutí právoplatnosti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/133/2016-62 zo dňa 04. 10. 2017 vo veci dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 a žalovaný v ňom reagoval i na námietky žalobcu v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 25. 02. 2015 (ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007), ktoré považoval za totožné s námietkami, ktoré žalobca vzniesol v konaní o dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007. Zdôraznil, že žalobca bezdôvodne, resp. účelovo zlikvidoval listinné dôkazy (skartácia dokladov z ERP) s odôvodnením, že kontrolné pásky z ERP nebol povinný archivovať. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na ust. § 36 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov ako i na ust. § 69 ods. 1, 2, 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v zmysle ktorých je daňový subjekt povinný uchovávať účtovné záznamy, ktoré sa týkajú daňového konania, do dňa zániku práva vyrubiť daň.

Uviedol, že žalobca namietal nesprávnosť postupu správcu dane a matematické nesprávnosti pri výpočte základu dane, ale ním tvrdené skutočnosti nepreukázal relevantnými dôkazmi. Správca dane bol z toho dôvodu oprávnený vychádzať zo stavu zistení uvedených v protokole z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, ktorý použil ako dôkaz. Žalovaný popísal postup a spôsob výpočtu nefiškálnych tržieb s tým, že pri výpočte nefiškálnych tržieb správca dane vychádzal z priemernej mesačnej tržby pripadajúcej na jednu fiškálnu účtenku, ktorú vypočítal z údajov uvedených na denných uzávierkach ERP za príslušný mesiac ako podiel čistých mesačných tržieb a počtu vydaných fiškálnych účteniek. Priemernú mesačnú tržbu na jednu fiškálnu účtenku správca dane vynásobil počtom vydaných nefiškálnych účteniek v danom mesiaci upravenom o uznané nefiškálne účtenky, pričom takto zistenú nefiškálnu tržbu za daný mesiac rozdelil na nefiškálnu tržbu za predaj tovaru a nefiškálnu tržbu za predaj vlastných výrobkov v rovnakom pomere, ako je pomer tržieb z predaja tovaru, resp. vlastných výrobkov k celkovým tržbám uvedeným vo výkaze ziskov a strát za zdaňovacie obdobie roku 2007.

Správca dane zistil, že žalobca pri evidencii tržieb vystavoval z elektronickej registračnej pokladnice fiškálne aj nefiškálne doklady (účtenky), a teda registračnú pokladnicu používal aj v tzv. tréningovom režime, kedy sa tržba neeviduje a nedochádza k evidencii výstupov na kontrolnú pásku. Dôsledkom toho bolo nepriznanie tržieb a tým aj daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty. Za účelom preverenia konania žalobcu správca dane žiadal o predloženie dokladov (okrem iného i zálohových pások, cenových kalkulácií, rozpisov denného menu a jedálnych lístkov za rok 2007), ktoré žalobca nepredložil ani po opakovanej výzve s odôvodnením, že ich už nearchivuje alebo neuchováva, resp. ich nepredložil s odôvodnením, že podľa ust. § 3 ods. 8 vyhlášky č. 55/1994 Z. z. o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronickej registračnou pokladnicou v znení neskorších predpisov platnom pre rok 2007 sa kontrolná pásku uchováva po dobu troch rokov od konca kalendárneho roka, v ktorom bola vyhotovená a zálohovú pásku žalobca už skartoval (v tomto prípade však žalobca konal v rozpore so zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov). Z uvedeného vyplýva, že určenie dane z pridanej hodnoty na základe pomôcok bolo oprávnené a v súlade s ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Žalovaný bol toho názoru, že o zákonnosti a oprávnenosti použitia pomôcok pri určení dane z pridanej hodnoty u žalobcu nie sú pochybnosti, čo potvrdil i Krajský súd v Nitre vo svojom rozsudku č. k. 11S/133/2016-62 a postup podľa vyššie uvedeného zákonného ustanovenia je dôsledkom nesplnenia si povinností žalobcu v zákonom určenom rozsahu a v zákonom určených lehotách.

V záverečnej časti svojho rozhodnutia sa žalovaný zaoberal spôsobmi výpočtu dane z pridanej hodnoty tak, ako ich navrhol žalobca s tým, že k týmto spôsobom sa vyjadril správca dane v protokole z daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007, ktorý použil ako pomôcku pri určovaní dane z pridanej hodnoty. K návrhu žalobcu na zistenie porovnateľných údajov v obdobných prevádzkach žalovaný uviedol, že správca dane vyzval žalobcu, aby uviedol, ktoré prevádzky boli v roku 2007 obdobné s jeho prevádzkou, a to návštevnosťou, polohou, veľkosťou prevádzky, ponukou jedál, ale žalobca žiadnu podobnú prevádzku neuviedol. Pri výpočte nákladov k nefiškálnej tržbe správca dane vychádzal z nákladov, ktoré si žalobca uplatnil v daňovom priznaní za rok 2007.

Žalovaný taktiež poukázal na to, že ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o určení dane podľa pomôcok, tak odvolací orgán skúma dodržanie zákonných podmienok na použitie ust. § 48 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ak zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí. V predmetnej veci žalovaný zistil, že podmienky na postup podľa ust. § 48 vyššie citovaného zákona a jeho použitie boli dodržané a z toho dôvodu rozhodnutie správcu dane týkajúce sa dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2007 potvrdil ako vecne správne.

III. Podstatné zhrnutie argumentov žalobcu v žalobe

23. Žalobca sa podanou žalobou zo dňa 19. 03. 2018 domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 27. 02. 2018 ako i správcu dane zo dňa 25. 02. 2015.

Uviedol, že žalovaný rozhodoval postupom podľa ust. § 48 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a daň určil podľa pomôcok, pričom za pomôcky považoval výlučne výsledky zistení z daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007. Žalobca pritom opakovane namietal nesprávnosť rozhodnutí žalovaného vo veci týkajúcej sa dane z príjmov právnickej osoby za rok 2007 a vo vzťahu k poslednému rozhodnutiu, ktoré sa týka dane z príjmov právnickej osoby podal kasačnú sťažnosť proti rozsudku tunajšieho súdu v konaní vedenom na Krajskom súde v Nitre pod sp. zn. 11S/133/2016.

Základom pre dorubenie dane z pridanej hodnoty sú informácie a údaje pochádzajúce z kontroly dane z príjmov právnickej osoby 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 právnickej osoby 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.

Nesprávnosť rozhodnutia žalovaného žalobca namietal s poukazom na to, že žalovaný rozhodol o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty vychádzajúc zo zvýšeného hospodárskeho výsledku žalobcu, ktorý mal žalovaný zistiť v priebehu daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby. Žalovaný zvýšil výsledok hospodárenia o sumu 6.171.308,- Sk, ktorú sumu mal zistiť z nefiškálnych účteniek vydaných žalobcom a z hodnôt, ktoré nevyplývali z daňovej kontroly, ale z odhadov žalovaného. Žalobca od roku 2011 opakovane tvrdil, že všetky príjmy, ktoré reálne prijal v rámci svojej podnikateľskej činnosti riadne zdanil a spochybňoval závery správcu dane, poukazujúc na skutočnosť, že tieto závery nie sú podopreté žiadnymi dôkazmi, z ktorých by vyrubená výška rozdielu dane z príjmov právnickej osoby vyplývala. Taktiež spochybnil výpočty žalovaného a správcu dane, ktorými sa mal žalovaný dopracovať k hospodárskemu výsledku a hlavne poukázal na skutočnosť, že závery žalovaného boli nepresvedčivé a nenasvedčovali vykonanému dokazovaniu. Poukázal i na to, že žalovaný opakovane žiadal od žalobcu doklady, ktoré jednoznačne už správca dane k dispozícii mal a táto skutočnosť vyplýva z protokolu o daňovej kontrole z roku 2011 a aj z celého administratívneho spisu žalovaného od začatia daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby. Daňové orgány nevedeli na základe vykonaného dokazovania zdôvodniť svoj záver v napadnutom rozhodnutí vo veci dane z príjmov právnickej osoby a túto dôkaznú núdzu mienili subsumovať pod ustanovenia o určení dane podľa pomôcok tým, že k takémuto spôsobu určenia dane pristúpil správca dane na základe toho, že žalobca mu nepredložil doklady a nespoupracoval.

V konaní o dani z príjmov právnickej osoby žalobca namietal postup žalovaného, ktorý považoval za nezákonný a mal za to, že žalovaný nesprávne interpretoval ust. § 48 a § 49 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov o určení dane z príjmov právnickej osoby podľa pomôcok. Pomôcky, vymenované v rozhodnutí správcu dane vo veci dane z príjmov právnickej osoby, nie sú pomôckami v tom zmysle, ktorý predpokladá vyššie uvedené ustanovenie daňového poriadku. Správca dane síce tvrdil, že určoval daň podľa pomôcok, ale v skutočnosti len vyhodnotil dôkazy získané v priebehu konania. Nezodpovedá skutočnosti, že tieto listiny získal bez súčinnosti daňového subjektu, pretože zo samotného napadnutého rozhodnutia, ale aj všetkých predchádzajúcich, vrátane protokolu z daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby je zrejmé, že žalobca predložil správcovi dane účtovné doklady, ktoré v konečnom dôsledku správca dane v rámci svojich rozhodnutí vyhodnotil.

Napriek rozsiahlemu dokazovaniu nevyplýva z neho skutočnosť, že rozhodnutie žalovaného zvýšiť výsledok hospodárenia o sumu 6.171.308,- Sk bolo správne. Správnosť výpočtu zistení žalovaného nie je možné preskúmať a matematicky skontrolovať, pretože žalovaný ako aj správca dane, opakovane vo svojich zisteniach používali na podporu svojich tvrdení abstraktné vyjadrenia, ktoré nie je možné kvantifikovať. Postup žalovaného pri výpočte krátenej tržby je spochybniteľný už tým, že existuje množstvo ďalších postupov, ktoré by sa dali pri takýchto úvahách žalovaného použiť a žalobca tým chcel poukázať na to, že záver žalovaného je len určitým odhadom, ako by mohol výsledok hospodárenia žalobcu vyzeráť, keby sa vychádzalo z tých údajov, ktoré použil žalovaný. Ani jeden z údajov, ktoré boli základom pre stanovenie rozdielu dane z príjmov právnickej osoby však nie je preukázaný, každý jeden údaj je len odhadovaný alebo žalovaným predpokladaný, preto ani výsledné zistenia žalovaného nemôžu byť akceptovateľné ako správne, preskúmateľné a zákonné. Žalobca tvrdil, že má k dispozícii preukázateľné a porovnateľné údaje o tržbách z ďalších rokov, ale tieto tvrdenia žalobcu a ním predkladané dôkazy správca dane vyhodnotil v neprospech žalobcu s odkazom na zmenu podmienok na trhu.

Správca dane nepostupoval v súlade s ust. § 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, keď účelovo využil pri určení dane z príjmov právnickej osoby inštitút určenia dane podľa pomôcok na základe výzvy na predloženie dokladov, ktoré preukázateľne už v rámci daňovej kontroly mal k dispozícii, pričom pokiaľ deklaroval postup podľa ust. § 48 vyššie citovaného zákona, nevykonal žiadne úkony, ktoré by nasvedčovali snahe získať čo najreálnejší obraz o výsledku hospodárenia žalobcu, naopak formálne podľa ust. § 48 tohto zákona opakovane hodnotil už skôr získané dôkazy v rámci daňového konania. Rozhodnutie žalovaného týkajúce sa dane z príjmov právnickej osoby neobsahuje odôvodnenie, ktoré by bolo súladné s ust. § 63 daňového poriadku a ktoré by dávalo odpoveď na otázku spôsobu výpočtu rozdielu dane deklarovaného žalovaným. Tento nedostatok má potom priamy vplyv na rozhodnutie žalovaného, ktoré žalobca napáda touto žalobou.

Žalovaný v predmetnej veci nepostupoval v súlade s ust. § 48 ods. 3 daňového poriadku a žiadnu z tam vymenovaných pomôcok v konečnom dôsledku nepoužil ani v konaní týkajúcom sa dane z príjmov právnickej osoby, ani v konaní týkajúcom sa rozhodnutia napadnutého touto žalobou, pričom nevysvetlil ani dôvody nevyužitia aj ďalších pomôcok, ktoré mu zákon umožňuje použiť. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 8Sžf/83/2014.

Žalobca namietal, že pre určenie dane z príjmov právnickej osoby podľa pomôcok neboli splnené podmienky a popieral, že by nebol poskytol žalovanému súčinnosť a na výzvu nepredložil ním požadované doklady. Z toho dôvodu považuje výsledok konania vo veci dane z príjmov právnickej osoby vrátane rozhodnutia Krajského súdu v Nitre v konaní pod sp. zn. 11S/133/2006 za nezákonný, pričom pokiaľ tieto závery týkajúce sa dane z príjmov právnickej osoby žalovaný vzal za základ svojho rozhodnutia pre určenie rozdielu dane z pridanej hodnoty, tak žalobca má za to, že toto rozhodnutie trpí rovnakými vadami. Podľa jeho názoru, základ dane ním uvedený v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2007 je uvedený v správnej výške a rozhodnutia daňových orgánov sú v rozpore s ust. § 3, § 24, § 48 daňového poriadku, nevychádzajú z výsledkov vykonaného dokazovania a tvrdenia žalovaného, ktoré sú základom jeho rozhodnutia, neboli preukázané. Žalobca splnil všetky formálne a materiálne predpoklady pre priznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov považoval žalobca rozhodnutia daňových orgánov za nezákonné a navrhol ich zrušiť.

IV. Vyjadrenie žalovaného

24. Žalovaný v písomnom vyjadrení zo dňa 15. 08. 2018 uviedol, že trvá na výroku uvedenom v žalobe napadnutom rozhodnutí o odvolaní, pričom poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia, ako aj na dôkazy, ktoré sú súčasťou predloženého spisu. Taktiež poukázal na rozsudok tunajšieho súdu č. k. 11S/133/2016-62 zo dňa 04. 10. 2017, ktorý sa týkal určenia dane podľa pomôcok na dani z príjmov právnickej osoby u žalobcu za rok 2007 a na dôvody tohto rozsudku.

Podrobne sa vyjadril k jednotlivým námietkam žalobcu v podanej žalobe a bol toho názoru, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, o zistených skutočnostiach informoval žalobcu, opakovane ho vyzýval na predloženie dôkazov, ktorými by jednoznačne preukázal, že zistenia správcu dane sú nepravdivé. Žalobca v priebehu daňovej kontroly predkladal správcovi dane iba vyjadrenia, ktoré nevedel preukázať relevantnými dôkazmi.

K tvrdeniu, že žalobca podal kasačnú sťažnosť proti rozsudku tunajšieho súdu č. k. 11S/133/2016-62 zo dňa 04. 10. 2017, žalovaný uviedol, že žalobca kasačnú sťažnosť podal, ale nezaplatil súdny poplatok za kasačnú sťažnosť a z toho dôvodu bolo konanie o kasačnej sťažnosti zastavené.

Správca dane pri vypracovaní protokolu o určení dane podľa pomôcok na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2007 použil ako pomôcku protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly vykonanej na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007, takže jeho postup bol legitímny a v súlade so zákonom. Zistil, že žalobca pri evidencii tržieb vystavoval z elektronickej registračnej pokladnice fiškálne aj nefiškálne doklady (účtenky) a túto pokladnicu používal aj v tzv. tréningovom režime, kedy sa tržba neeviduje a nedochádza k evidencii výstupov na kontrolnú pásku. Dôsledkom toho bolo nepriznanie tržieb a tým aj daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty. Žalobca ani po opakovanej výzve nepredložil žiadané doklady s odôvodnením, že už ich nearchivuje s poukazom na ust. § 3 ods. 8 vyhlášky č. 55/1994 Z. z. v znení platnom pre rok 2007, v zmysle ktorého sa kontrolná páska uchováva po dobu troch rokov od konca kalendárneho roka, v ktorom bola vyhotovená a zálohovú pásku teda už skartoval (v rozpore so zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov). Aj z tohto vyplýva, že určenie dane správcom dane na základe pomôcok bolo oprávnené a bolo v súlade s ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z. z.

Žalobca v priebehu daňovej kontroly a ani v priebehu ďalších konaní nevedel odôvodniť, z akého dôvodu vydal v kontrolovanom zdaňovacom období z celkového počtu vydaných dokladov (účteniek) z elektronickej registračnej pokladnice viac ako 50 % dokladov (účteniek), ktoré boli nefiškálnymi dokladmi, teda účtenkami, na ktorých deklarované finančné čiastky za predaj tovaru neboli zahrnuté do dosiahnutých tržieb z predaja. V zmysle ust. § 45 ods. 2 písm. e/ daňového poriadku je daňový subjekt povinný v priebehu daňovej kontroly predkladať správcovi dane dôkazy, preukazujúce jeho tvrdenia. Dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu a v predmetnej veci žalobca, okrem tvrdenia, že sa jednalo o omyly a storná, ktoré nevedel odôvodniť, v priebehu daňovej kontroly nepredložil správcovi dane žiadne relevantné dôkazy a ani žiadnym spôsobom nepreukázal dôvody vydania nefiškálnych účteniek v počte 34.999 kusov.

Správca dane požiadal žalobcu (s poukazom na rozsudok Krajského súdu v Nitre) o opätovné predloženie účtovných dokladov, t.j. zálohových pásov z elektronickej registračnej pokladnice, medzi ktorými boli aj záložné pásky, ktoré neboli v priebehu daňovej kontroly predložené (jednalo sa o stornované doklady s vyznačením dôvodu storna za rok 2007 v celkovej sume 2.444.693,- Sk). Táto požiadavka správcu dane bola opodstatnená z dôvodu, že doklady, ktoré žalobca v priebehu daňovej kontroly predložil správcovi dane, mu boli po ukončení daňovej kontroly vrátené. Žalobca tvrdil, že v zmysle ust. § 3 ods. 8 vyhl. č. 55/1994 Z. z. po uplynutí lehoty, resp. potom, čo mu boli zálohové pásky správcom dane vrátené, tieto zoskartoval. Žalovaný poukázal na ust. § 36 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, v zmysle ktorého je žalobca povinný uchovávať účtovné záznamy, ktoré sa týkajú správneho, resp. občianskeho súdneho konania, ktoré sa ešte neskončilo,

do konca účtovného obdobia nasledujúceho po účtovnom období, v ktorom sa skončila lehota na ich preskúmanie. Žalobca bol teda povinný uchovávať kontrolné pásky z elektronickej registračnej pokladnice do dňa zániku práva vyrubiť daň v zmysle ust. § 69 ods. 1, 2, 3 zákona č. 563/2009 Z. z. Skutočnosť, že žalobca predložil kontrolné pásky správcovi dane v priebehu daňovej kontroly, nemá vplyv na jeho povinnosť uchovávať tieto doklady v zákonom stanovenej lehote.

K námietke žalobcu, že podľa podaných daňových priznaní za zdaňovacie obdobia roku 2009 a 2010, kedy už nebolo možné používať elektronickej registračnej pokladnicu v tréningovom režime, dosiahol tržby porovnateľné s tržbami dosiahnutými v kontrolovanom zdaňovacom období, žalovaný uviedol, že tržby priznané žalobcom v rokoch 2009 a 2010 nemožno porovnávať s tržbami vykázanými v roku 2007, nakoľko tieto boli predmetom daňovej kontroly, ktorej výsledkom bolo zvýšenie tržieb o sumu 6.171.308,- Sk.

V závere svojho vyjadrenia žalovaný uviedol, že správca dane počas daňovej kontroly ako i vyrubovacieho konania nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na skutkový stav veci a na realitu vecného plnenia, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Fyzickou kontrolou pásov z elektronickej registračnej pokladnice zistil, že žalobca vydal 67.642 kusov účteniek, z ktorých 35.412 kusov bolo nefiškálnych účteniek (teda účteniek, z ktorých sa neodvádza daň), pričom z vydaných nefiškálnych účteniek bolo 43 účteniek vydaných v opravnom režime a 370 účteniek bolo vydaných ako denné a mesačné uzávierky. Vyhotovenie 34.999 kusov nefiškálnych účteniek, čo je viac ako 50 % všetkých účteniek, ktorých finančná hodnota nebola zahrnutá do dosiahnutých tržieb z predaja, teda daň z nich nebola odvedená do štátneho rozpočtu, žalobca nevedel správcovi dane špecifikovať, nevedel odôvodniť ich vydanie a nevedel ich preukázať relevantnými dôkazmi.

Žalovaný nesúhlasil s námietkou žalobcu, že správca dane sa k záverom z daňovej kontroly dopracoval iba odhadom, pričom uviedol, že správca dane sa k navrhnutým trom spôsobom výpočtu žalobcu vyjadril v protokole z daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007. Správca dane vyzýval žalobcu, aby špecifikoval a konkrétne uviedol, aké prevádzky boli v roku 2007 obdobné s jeho prevádzkou, a to návštevnosťou, polohou, veľkosťou prevádzky, ako aj ponukou jedál a občerstvenia pre zákazníkov, pretože s týmito informáciami správca dane nedisponoval. Žalobca však neuviedol a nenavrhol žiadnu podobnú prevádzku. Na jednej strane žalobca spochybňuje postup správcu dane, na druhej strane so správcom dane dostatočne nespoločupracoval, nakoľko neuviedol žiadnu obdobnú prevádzku. K námietke výpočtu priemernej tržby, pripadajúcej na jednu nefiškálnu účtenku žalovaný uviedol, že priemerná tržba na jednu nefiškálnu účtenku bola stanovená ako podiel čistých tržieb a počtu nefiškálnych účteniek, pričom čisté tržby neobsahovali storná „omyly“ v celkovej výške 2.444.693,- Sk, a preto nemôžu vypočítanú priemernú tržbu skresľovať.

Žalovaný navrhol, aby súd podanú žalobu zamietol ako nedôvodnú.

V. Ďalší priebeh súdneho konania

25. Právny zástupca žalobcu v podaní zo dňa 17. 09. 2018 uviedol, že sa pridriava podanej žaloby a zotrval na dôvodoch, pre ktoré považoval žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného za nezákonné.

VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

26. Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ďalej len „SSP“) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 27. 02. 2018 bez nariadenia pojednávania (nakoľko nebola splnená ani jedna z podmienok uvedených v ust. § 107 ods. 1 SSP na to, aby súd vec prejednal s nariadením pojednávania) a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa ust. § 190 SSP rozsudkom zamietol, pričom rozsudok vyhlásil dňa 06. 02. 2019 v zmysle ust. § 137 ods. 4 SSP.

27. Podľa § 3 ods. 1, 8 vyhlášky MF SR č. 55/1994 Z. z. o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronickou registračnou pokladnicou v znení neskorších predpisov účinnom v kontrolovanom zdaňovacom období, subjekt vedie evidenciu tržieb na základe dennej a mesačnej uzávierky vyhotovenej pokladnicou prostredníctvom denného a mesačného výkazu obrátov (ďalej len "výkaz") osobitne za každú pokladnicu.

Kniha pokladnice a výkaz sa uchovávajú po dobu desiatich rokov od konca kalendárneho roku, v ktorom boli vyhotovené; kontrolná páska sa uchováva po dobu troch rokov od konca kalendárneho roku, v ktorom bola vyhotovená.

28. Podľa § 2 ods. 1, 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 12. 2007, účtovná jednotka účtuje v sústave podvojného účtovníctva alebo v sústave jednoduchého účtovníctva (§ 9).

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 § 3 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, účtovná jednotka účtuje a vykazuje účtovné prípady v období, s ktorým časovo a vecne súvisia (ďalej len "účtovné obdobie"). Ak túto zásadu nemožno dodržať, účtovná jednotka ich zaúčtuje a vykáže v období, keď sa tieto skutočnosti zistili.

Účtovná jednotka postupuje v účtovnom období v účtovníctve podľa § 4 ods. 2. Náklady a výnosy účtuje účtovná jednotka v tom účtovnom období, v ktorom vznikli, bez ohľadu na deň ich úhrady, inkasa alebo na deň vyrovnania iným spôsobom. Výdavky a príjmy účtuje účtovná jednotka vždy v tom účtovnom období, v ktorom dôjde k ich úhrade alebo inkasu.

Podľa § 4 ods. 5, 6 vyššie citovaného zákona, účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo ako sústavu účtovných záznamov podľa § 31 ods. 2. Účtovným záznamom sa rozumie údaj, ktorý je nositeľom informácie týkajúcej sa predmetu účtovníctva alebo spôsobu jeho vedenia. Každú informáciu týkajúcu sa predmetu účtovníctva alebo spôsobu jeho vedenia je účtovná jednotka povinná zaznamenávať len účtovnými záznamami.

Účtovnými záznamami sú najmä účtovné doklady, účtovné zápisy, účtovné knihy, odpisový plán, inventúrne súpisy, účtový rozvrh, účtovná závierka a výročná správa. Jednotlivé účtovné záznamy sa môžu zoskupovať do účtovných záznamov obsahujúcich súhrnnú informáciu (ďalej len "súhrnné účtovné záznamy"). Účtovná jednotka je povinná účtovné záznamy viesť v rozsahu ustanovenom týmto zákonom.

Podľa § 6 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi (§ 10).

Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 vyššie citovaného zákona, účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Podľa § 8 ods. 1, 2, 3, 4, 5, 6 vyššie citovaného zákona, účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov. Účtovníctvo účtovnej jednotky je správne, ak účtovná jednotka vedie účtovníctvo podľa tohto zákona a ostatných osobitných predpisov.

Účtovníctvo účtovnej jednotky je úplné, ak účtovná jednotka zaúčtovala v účtovnom období v účtovných knihách všetky účtovné prípady podľa § 3 a za toto účtovné obdobie zostavila individuálnu účtovnú závierku, prípadne konsolidovanú účtovnú závierku, vyhotovila výročnú správu podľa § 20, prípadne

konsolidovanú výročnú správu, zverejnila údaje podľa § 21 a má o týchto skutočnostiach všetky účtovné záznamy.

Účtovníctvo účtovnej jednotky je preukázateľné, ak všetky účtovné záznamy sú preukázateľné (§ 32) a účtovná jednotka vykonala inventarizáciu.

Účtovníctvo účtovnej jednotky je zrozumiteľné, ak umožňuje podľa § 4 ods. 7 jednotlivo aj v súvislostiach spoľahlivo a jednoznačne určiť obsah účtovných prípadov v nadväznosti na použité účtovné zásady a účtovné metódy (§ 4 ods. 2) a obsah účtovných záznamov v nadväznosti na použité formy účtovných záznamov (§ 31 ods. 2).

Účtovníctvo účtovnej jednotky sa vedie spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov, ak účtovná jednotka je schopná zabezpečiť trvalosť po celú dobu spracovania a úschovy podľa § 31 až 36.

Podľa § 10 ods. 1 vyššie citovaného zákona, účtovný doklad je preukázateľný účtovný záznam, ktorý musí obsahovať

- a) označenie účtovného dokladu,
- b) obsah účtovného prípadu a označenie jeho účastníkov,
- c) peňažnú sumu alebo údaj o cene za mernú jednotku a vyjadrenie množstva,
- d) dátum vyhotovenia účtovného dokladu,
- e) dátum uskutočnenia účtovného prípadu, ak nie je zhodný s dátumom vyhotovenia,
- f) podpisový záznam osoby (§ 32 ods. 3) zodpovednej za účtovný prípad v účtovnej jednotke a podpisový záznam osoby zodpovednej za jeho zaúčtovanie,
- g) označenie účtov, na ktorých sa účtovný prípad zaúčtuje v účtovných jednotkách účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, ak to nevyplýva z programového vybavenia.

Podľa § 31 ods. 1 vyššie citovaného zákona, účtovnú dokumentáciu účtovnej jednotky tvorí súhrn všetkých účtovných záznamov vytváraných podľa § 4 ods. 4.

Podľa § 32 ods. 1 vyššie citovaného zákona, ma 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, 2 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.

Účtovná jednotka môže ako účtovné záznamy použiť aj mzdové listy, daňové doklady alebo inú dokumentáciu vyplývajúcu z osobitných predpisov. Takto použitá dokumentácia musí spĺňať požiadavky kladené týmto zákonom na účtovné záznamy. Túto dokumentáciu uchováva účtovná jednotka počas doby ustanovenej v § 35 ods. 3 podľa toho, akú funkciu plní pri vedení účtovníctva.

29. Podľa § 36 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona v znení účinnom do 29. 12. 2012, 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 iné 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)

Účtovná jednotka môže ako účtovné záznamy použiť aj mzdové listy, daňové doklady alebo inú dokumentáciu vyplývajúcu z osobitných predpisov. Takto použitá dokumentácia musí spĺňať požiadavky kladené týmto zákonom na účtovné záznamy. Túto dokumentáciu uchováva účtovná jednotka počas doby ustanovenej v § 35 ods. 3 podľa toho, akú funkciu plní pri vedení účtovníctva.

30. Podľa § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 12. 2007, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a/ voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b/ ním uplatnená zo služieb a z tovarov dodaných s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4 a ním uplatnená z tovaru, pri ktorom je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 7 a 9,

c/ ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d/ zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa § 51 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,

b/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,

c/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a v prípade premiestnenia tovaru platiteľa z iného členského štátu do tuzemska doklad o premiestnení tovaru,

d/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo d) v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, alebo v prvom zdaňovacom období nasledujúcom po zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo d); ak platiteľ do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo d), vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) v zdaňovacom období, v ktorom daň uviedol v záznamoch podľa § 70.

Podľa § 70 ods. 1, 5 vyššie citovaného zákona, platiteľ je povinný viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách; osobitne vedie záznamy o dodaní tovarov a služieb do iného členského štátu, o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, o prijatí služieb z iného členského štátu a o dovoze tovaru. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. Na účely odpočítania dane vedie platiteľ záznamy v členení na tovary a služby s možnosťou odpočítania dane, bez možnosti odpočítania dane a s možnosťou pomerného odpočítania dane. Platiteľ vedie záznamy aj o platbách prijatých pred dodaním tovarov a služieb a o platbách poskytnutých pred dodaním tovarov a služieb.

Záznamy podľa odsekov 1 až 4 sa uchovávajú do konca kalendárneho roka, v ktorom uplynie desať rokov od skončenia roka, ktorého sa týkajú.

Podľa § 76 ods. 1, 4 vyššie citovaného zákona, platiteľ je povinný uchovávať kópie faktúr, ktoré vyhotovil alebo ktoré boli vyhotovené v jeho mene zákazníkom alebo inou osobou, originály všetkých prijatých

faktúr a faktúr podľa § 71 ods. 9 a § 72 ods. 3 po dobu desiatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú.

Osoby podľa odsekov 1 až 3 sú povinné pri uchovávaní faktúr zaručiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry po celú dobu úschovy.

Podľa § 77 ods. 1 vyššie citovaného zákona, zdaňovacím obdobím platiteľa je kalendárny mesiac, ak tento zákon neustanovuje inak.

31. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 5, 6, 8 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom do 29. 12. 2012, teda i v čase daňovej kontroly u žalobcu, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svojej povinnosti.

Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane.

Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona, daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 36 ods. 1 vyššie citovaného zákona, správca dane je oprávnený pri vyhľadávacej činnosti zhromažďovať informácie o daňových subjektoch, vyhľadávať neprihlásené alebo neregistrované daňové subjekty, overovať úplnosť a správnosť evidencie alebo registrácie daňových subjektov a zisťovať ďalšie skutočnosti rozhodujúce pre správne vyrubenie dane a vymáhanie daňového nedoplatku, pričom správca dane môže vyhľadávaciu činnosť vykonávať aj bez priamej súčinnosti daňového subjektu.

Podľa § 44 ods. 1 vyššie citovaného zákona, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

1) Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Podľa § 45 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

a) na predloženie

1. písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
 2. služobného preukazu zamestnanca správcu dane, okrem zamestnanca správcu dane, ktorým je obec,
- b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytnúť požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, 2) a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,
- f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie,
- h) umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov.

Podľa § 48 ods. 1, 2, 3, 4, 5 vyššie citovaného zákona, 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. 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.

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 § 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.

Podľa § 69 ods. 1, 2, 3 vyššie citovaného zákona, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov 1)po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. 1)Ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná.

Ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, 1)plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzodnený. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov 1)možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. 1)

Za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov 1)sa považuje doručenie

- a) protokolu z daňovej kontroly,
- b) protokolu o určení dane podľa pomôcok.

Podľa § 74 ods. 2, 4, 5 vyššie citovaného zákona v znení účinnom v čase rozhodovania žalovaného, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. Ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použite § 48. Ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí.

32. Úlohou súdu v predmetnej veci bolo posúdiť, či v predmetnej veci boli splnené podmienky pre určenie dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie október 2007 v zmysle ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

33. V predmetnej veci bolo potrebné vychádzať z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, ktorá sa u žalobcu začala dňa 01. 07. 2010 a v rámci ktorej žalobca správcovi dane predkladal i zálohové pásky za rok 2007 z elektronickej registračnej pokladnice EURO-2500 TX, pričom dňa 09. 09. 2010 konateľ žalobcu správcovi dane oznámil, že elektronicke registračné pokladnice používané v roku 2007 sú už vyradené a nie je možné ich predložiť. Žalobca bol taktiež vyzvaný, aby predložil kontrolné pásky z elektronickej registračnej pokladnice v období od 24. 05. 2007 do 30. 05. 2007 od čísla účtenky 48 do čísla účtenky 75 a stornované doklady za obdobie máj 2007 v celkovej hodnote 1.341.334,- Sk s vyznačením dôvodu stornovania. O predloženie kontrolnej pásky za vyššie uvedené obdobie roku 2007 správca dane žiadal žalobcu v roku 2010, teda nepochybne v čase, keď bol žalobca povinný kontrolnú pásku uchovávať, pričom táto povinnosť mu vyplývala výslovne z ust. § 3 ods. 8 vyhlášky MF SR č. 55/1994 Z. z. o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronicou registračnou pokladnicou v znení neskorších predpisov (kontrolná páska sa uchováva po dobu troch rokov od konca kalendárneho roku, v ktorom bola vyhotovená). Konateľ žalobcu dňa 03. 11. 2010 oznámil, že požadované doklady nie je možné predložiť, nakoľko sa znehodnotili z dôvodu zaplavenia

skladových priestorov suterénu počas privalových dažďov, k čomu predložil fotokópiu správy o zásahu vydanú Okresnou správou Zboru požiarnej ochrany Nové Zámky dňa 18. 06. 2010 (odčerpávanie vody z pivničných priestorov reštaurácie Ajax). Dňa 08. 12. 2010 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní a prítomným konateľom žalobcu oznámil, že z predložených kontrolných pásov z registračnej pokladnice vyhotovil prehľad jej používania v jednotlivých dňoch a mesiacoch roku 2007, pričom zistil, že pokladnica bola používaná i v tréningovom (nefiškálnom) režime, kedy tržba nebola evidovaná v pokladnici a počet všetkých účteniek prevyšuje počet fiškálnych účteniek, čo znamená, že bola zistená i existencia nefiškálnych účteniek. Napr. i pri kontrole kníh pokladnice a tržieb správca dane zistil existenciu voľne vložených dokladov evidovaných v nefiškálnom režime v mesiaci máj 2007. Žalobca vo vyjadrení zo dňa 20. 01. 2011 pripustil, že niektorí čašníci mohli nesprávne používať pokladnicu i v tréningovom režime a k stornovanej sume 2.444.693,- Sk za rok 2007 uviedol, že už zo samotných stornovaných dokladov je zrejmá ich nesprávnosť spôsobená technickým zariadením alebo zlyhaním ľudského faktora (omylom nahodené položky, pokiaľ ide o množstvo a cenu).

34. V priebehu daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 správca dane opakovane požiadal o súčinnosť výrobcu elektronickej registračnej pokladnice, t. j. spoločnosť ELCOM, spoločnosť s ručením obmedzeným, Prešov a s vyjadreniami tejto spoločnosti oboznámil žalobcu.

35. K daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2007 je potrebné uviesť, že táto sa začala dňa 05. 09. 2012 a na pojednávaní konanom dňa 04. 10. 2012 bol žalobca vyzvaný, aby predložil účtovné a iné doklady preukazujúce hospodárske operácie a účtovné prípady v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobiach roku 2007 (okrem iného i vytlačené nefiškálne pokladničné doklady vyhotovené elektronickej registračnou pokladnicou EURO-2500TX, výrobné č. LDY00001P, DKP XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, prehľad jej používania vo fiškálnom aj nefiškálnom režime v jednotlivých dňoch, nefiškálne denné, resp. mesačné uzávierky pokladnice s uvedením základu dane z pridanej hodnoty a dane z pridanej hodnoty a ďalšie). O povinnosti žalobcu predložiť tieto doklady týkajúce sa zdaňovacích období roku 2007 nemožno pochybovať, pretože vyplýva priamo z ust. § 45 ods. 2 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z. z. a žalobca bol povinný tieto doklady v roku 2012 uchovávať, pričom táto povinnosť mu vyplývala z ust. § 35 ods. 3 a z ust. § 36 ods. 1, 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov účinnom v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, resp. i v znení účinnom do 29. 12. 2012, teda i čase začatia daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty u žalobcu.

36. O predloženie účtovných dokladov týkajúcich sa roku 2007 bol žalobca žiadaný správcou dane i v rámci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, pričom ich nepredložil s odôvodnením, že sa znehodnotili pri zaplavení skladových priestorov. Nesplnenie povinností uvedených v ust. § 45 ods. 2 písm. a/, d/, e/ zákona č. 563/2009 Z. z., v dôsledku ktorého nemožno daň správne zistiť, má (tak ako každé nesplnenie zákonnej povinnosti) zákonný následok, ktorý sa v konkrétnom prípade prejavuje tým, že správca dane v zmysle ust. § 48 ods. 1 písm. c/ vyššie citovaného zákona pristúpi k zisteniu základu dane a k určeniu dane pomocou pomôcok, nakoľko v prípade nesplnenia týchto povinností, nemožno daň správne zistiť. Uvedený postup jednoznačne vyplýva z ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z. z. Podľa názoru správneho súdu uvedený dôsledok nemôže byť vylúčený tým, že žalobca nedisponuje účtovnými a inými dokladmi z dôvodu, že tieto sa znehodnotili pri zaplavení skladových priestorov. Žalobca nepredložil žiadny dôkaz o tom, že účtovné dokumenty mal uložené v skladových priestoroch, ktoré boli zaplavené v roku 2010 a i keby ich mal v týchto priestoroch uložené, bolo jeho povinnosťou zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti poškodeniu a zničeniu (rovnako i technických prostriedkov, nosičov informácií a programového vybavenia), pričom táto povinnosť žalobcovi ako účtovnej jednotke priamo vyplýva z ust. § 35 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Žalobca teda porušil svoju povinnosť zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie ako i povinnosť túto dokumentáciu uchovávať (ust. § 36 ods. 1 citovaného zákona). Ak tak neučinil, musí si byť vedomý dôsledkov z toho plynúcich, teda ukončenia daňovej kontroly začatej na základe oznámenia zo dňa 01. 08. 2012, a to dňom 12. 10. 2012 a prechod na určenie dane podľa pomôcok v zmysle ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z. z., čo bolo žalobcovi i oznámené v podaní zo dňa 12. 10. 2012.

37. V predmetnej veci teda nastal zákonný dôvod na určovanie dane podľa pomôcok a správca dane bol v zmysle ust. § 48 ods. 3 vyššie citovaného zákona oprávnený použiť pomôcky, ktoré mal k dispozícii

alebo ktoré si zaobstaral aj bez súčinnosti s daňovým subjektom. Výpočet pomôcok, ktoré je správca dane oprávnený použiť nie je taxatívny (§ 48 ods. 3), ale ak nastal proces určovania dane a následne daňový subjekt predloží doklady, správca dane ich môže využiť len ako pomôcky, t. j. nemôže sa vrátiť do procesu daňovej kontroly. Vzhľadom na to, že pri procese určovania dane podľa pomôcok sa nevykonáva dokazovanie za účelom zistenia dane, ale daň sa určuje, daňový subjekt sa môže vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok pre použitie tohto spôsobu určenia dane a k tomu, či správca dane prihladol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

38. Pomôcky teda obstaráva správca dane i bez súčinnosti s daňovým subjektom. Posúdenie pomôcok je ponechané taktiež na úvahu správcu dane. Vzhľadom na to, že k určovaniu dane podľa pomôcok dochádza vtedy, ak daňovú povinnosť nebolo možné stanoviť dokazovaním, v priebehu určenia dane podľa pomôcok už k dokazovaniu nedochádza a daňový subjekt už nemá právo ani preukázať svoje tvrdenia. Použitie pomôcok predstavuje náhradný spôsob určenia dane v tých prípadoch, keď nemožno stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania. Zákon č. 563/2009 Z. z. výslovne stanovuje, že správca dane môže účtovné doklady a iné doklady predložené daňovým subjektom využiť ako pomôcky za predpokladu, že ich tento predloží v priebehu určenia dane správcovi dane podľa pomôcok (ust. § 48 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z.). Z uvedených dôvodov vyhodnotil správny súd námietky žalobcu v podanej žalobe ako nedôvodné.

39. Za nedôvodnú považoval i námietku spočívajúcu v tom, že správca dane využil ako pomôcku protokol zo dňa 31. 05. 2011 o určení dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007. Z tohto protokolu vyplýva, že v roku 2007 bolo elektronickou registračnou pokladnicou u žalobcu vytlačených 67.642 účteniek, z toho fiškálnych 32.230 kusov a nefiškálnych 35.412 kusov. Správca dane žalobcovi upravil (zvýšil) základ dane za uvedené zdaňovacie obdobie o sumu 6.171.308,- Sk (položky zvyšujúce výsledok hospodárenia - rozdiel) a zároveň mu upravil (znížil) základ dane o sumu 3.855.981,- Sk (položky znižujúce výsledok hospodárenia - rozdiel), pričom základ dane po daňovej kontrole je v sume 1.520.794,- Sk a daň po kontrole je potom v sume 288.950,- Sk, t. j. 9.591,39 eur. Predmetný protokol podľa názoru súdu bolo možné využiť ako pomôcku pri určovaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 a rovnako bolo možné využiť i rozhodnutie správcu dane zo dňa 08. 02. 2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 9.591,39 eur ako i rozhodnutie žalovaného zo dňa 03. 05. 2016 (právoplatné dňa 09. 05. 2016), ktorým rozhodnutie správcu dane zo dňa 08. 02. 2016 potvrdil ako vecne správne.

Uvedený protokol i rozhodnutia bolo možné využiť ako pomôcku i z toho dôvodu, že v čase rozhodovania žalovaného, t. j. dňa 27. 02. 2018 o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 25. 02. 2015 (ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007) už bolo právoplatne rozhodnuté (rozhodnutím žalovaného zo dňa 03. 05. 2016, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 09. 05. 2016) o daňovej povinnosti žalobcu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, pričom rozsudkom tunajšieho súdu č. k. 11S/133/2016-62 zo dňa 04. 10. 2017 bola zamietnutá žaloba žalobcu proti rozhodnutiu žalovaného zo dňa 03. 05. 2016 a tento rozsudok nadobudol právoplatnosť dňa 25. 01. 2018, čo mal správny súd preukázané z jeho evidencie, pričom si zadovážil i vyššie označený rozsudok s vyznačenou doložkou právoplatnosti. Konanie o kasačnej sťažnosti žalobcu zo dňa 25. 01. 2018 bolo zastavené uznesením tunajšieho súdu č. k. 11S/133/2016-115 zo dňa 15. 03. 2018 z dôvodu nezaplatenia súdneho poplatku za kasačnú sťažnosť v súdom určenej lehote. Sťažnosť žalobcu zo dňa 29. 03. 2018 proti uzneseniu súdu č. k. 11S/133/2016-115 zo dňa 15. 03. 2018 o zastavení konania o kasačnej sťažnosti bola zamietnutá uznesením tunajšieho súdu č. k. 11S/133/2016-137 zo dňa 17. 05. 2018 a konanie vo veci vedenej pod sp. zn. 11S/133/2016 týkajúce sa žaloby proti rozhodnutiu o dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 je právoplatne skončené. Uvedené mal súd preukázané zo spisu zn. 11S/133/2016, ktorý si pripojil a z ktorého si vyhotovil úradný záznam.

40. K námietke žalobcu spočívajúcej v tom, že správca dane opakovane žiadal doklady, ktoré už mal k dispozícii, správny súd uvádza, že ani táto nie je dôvodná. Z administratívneho spisu, ktorý sa týka daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 je nepochybné, že správca dane žiadal predložiť okrem iného i kontrolné pásky z elektronickej registračnej pokladnice za obdobie od 24. 05. 2007 od čísla účtenky 48 do 30. 05. 2007 do čísla účtenky 75 a tieto neboli zo strany žalobcu predložené s odôvodnením, že boli zaplavené skladové priestory, v ktorých mal žalobca uloženú dokumentáciu. S touto námietkou sa správny súd vysporiadal v bode 36 odôvodnenia tohto rozsudku.

Správca dane opätovne požadoval od žalobcu predloženie konkrétnych účtovných dokladov týkajúcich sa roku 2007 i na pojednávaní dňa 04. 10. 2012. Povinnosť žalobcu i v roku 2012 uchovávať doklady vzťahujúce sa k roku 2007 podľa názoru súdu nepochybne vyplývala z ust. § 35 ods. 3 a § 36 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, čo správny súd konštatoval už v bode 35 odôvodnenia tohto rozsudku. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že i pokiaľ by žalobca predložil požadované účtovné doklady v rámci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, táto skutočnosť ho nezbavuje povinnosti predložiť požadované účtovné doklady v rámci daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia (mesiace) roku 2007.

41. Pokiaľ žalobca namietal, že správnosť výpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 nie je možné preskúmať a matematicky skontrolovať, správny súd opakovane uvádza, že v predmetnej veci bola daň určená podľa pomôcok a nie na základe dokazovania za účelom zistenia jej výšky, a to práve z dôvodu nepredloženia relevantných dokladov pre určenie daňovej povinnosti žalobcu, pričom povinnosť tieto doklady uchovávať a predložiť bola jednoznačne na strane žalobcu. Pri určovaní dane podľa pomôcok nedochádza k preverovaniu alebo zisťovaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, ale k určeniu dane podľa pomôcok. Takýto postup je dôsledkom nesplnenia si povinností daňovníka v zákonom určenom rozsahu a v zákonom určených lehotách. Správca dane nie je povinný o pomôckach, ktoré má k dispozícii, informovať daňový subjekt, určuje daň podľa pomôcok i bez súčinnosti daňového subjektu (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 8Sžf 11/2015). Je na správnej úvahe správcu dane určenie použitia pomôcok, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará i bez súčinnosti s daňovým subjektom (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 2Sžf 21/2015).

42. Za daného stavu potom nemožno považovať zvolený postup správcu dane a určenie dane podľa pomôcok za účelový, nakoľko v prípade nepredloženia dokladov zo strany žalobcu, správca dane inú možnosť nemal. V tejto súvislosti je potrebné poukázať i na ust. § 49 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z., v zmysle ktorého sa daňový subjekt môže vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa ust. § 48 ods. 5, teda k povinnosti správcu dane prihladiť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. Z uvedeného potom vyplýva, že žalobca ako daňový subjekt sa nemohol domáhať preskúmania a matematického skontrolovania výpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 a na okolnosti, z ktorých vyplývajú pre žalobcu výhody, správca dane prihladol, čo vyplýva i zo žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane, ktorý uznal žalobcovi právo na odpočítane dane v sume 6.073,- Sk, t. j. 201,58 eur.

43. S poukazom na uvedené súd dospel k záveru, 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 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 v sume 3.107,84 eur s tým, že žalobca si v daňovom priznaní podanom dňa 26. 11. 2007 vyrubil daň v sume 40.344,- Sk, daň zistená správcou dane vo vyrubovacom konaní bola v sume 133.971,- Sk, rozdiel dane je v sume 93.627,- Sk, t. j. po prepočte 3.107,84 eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 25. 02. 2015 potvrdil podľa ust. § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, pričom vychádzal z existencie právoplatných rozhodnutí vydaných vo vzťahu k žalobcovi na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007.

44. Odvolací orgán nie je v tomto prípade kompetentný posudzovať správnosť použitých pomôcok, preto rozhodnutie potvrdí aj v takom prípade, keď správca dane použije nesprávne pomôcky, prípadne nimi nezistí skutkový stav v súlade so skutočnosťou. Ak by správca dane prešiel z procesu daňovej kontroly určovania dane podľa pomôcok do procesu daňovej kontroly, porušil by tým nielen ust. § 48 zákona č. 563/2009 Z. z., ale aj zásadu zákonnosti v daňovom konaní a tiež zásadu materiálnej pravdy podľa ust. § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. Z obsahu predloženého administratívneho spisu vyplýva, 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.

45. Správca dane pristúpil k určení 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.

46. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel príhliadať.

47. Žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21. 01. 2009 vo veci veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19. 04. 1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu. Taktiež i po procesnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok pre určenie dane podľa pomôcok podľa ust. § 48 a § 49 zákona č. 563/2009 Z. z., pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou vo veciach určovania dane podľa pomôcok.

48. V súdnom konaní s poukazom na obsah predloženého administratívneho spisu bolo preukázané, že daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 určená podľa pomôcok v sume 3.107,84 eur bola určená zákonným postupom a predmetom súdneho prieskumu bolo iba preskúmanie zákonných podmienok na takýto postup určenia dane. Správny súd nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov v rozhodnutiach daňových orgánov vo veci samej, spolu so správnou citáciou dotknutých právnych predpisov uvedených v rozhodnutí žalovaného, ktoré je predmetom súdneho prieskumu, v spojení s rozhodnutím správcu dane (obe rozhodnutia tvoria jeden celok).

Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP.

49. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, nakoľko zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

50. 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.