

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/17/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4018200214  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 10. 2021  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:4018200214.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): JOLLY - CLUB, s.r.o., so sídlom Podzámska 9, Nové Zámky, IČO: 36 550 159, zastúpený: Advokátska kancelária Timoranská & Štofková s.r.o., so sídlom Pribinova 9, Nové Zámky, IČO : 36 813 401, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100463054/2018 zo dňa 28. februára 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/48/2018-88 zo dňa 31. októbra 2018, takto

### rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.

Účastníkom sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### odôvodnenie:

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „krajský súd“ ) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100463054/2018 zo dňa 28. februára 2018, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9412401/5/412545/2015 zo dňa 25. februára 2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) za zdaňovacie obdobie jún 2007 vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 3.106,15 eura.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že jeho úlohou v predmetnej veci bolo posúdiť, či boli splnené podmienky pre určenie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2007 podľa pomôcok v zmysle § 48 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku. V predmetnej veci bolo podľa krajského súdu potrebné vychádzať z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007, ktorá sa u žalobcu začala dňa 01. júla 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. septembra 2010 konateľ žalobcu správcovi dane oznámil, že elektronickej registračnej pokladnice používané v roku 2007 sú už vyradené a nie je možné ich predložiť. 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.

3. K daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2007 krajský súd považoval za potrebné uviesť, že táto sa začala dňa 05. septembra 2012 a žalobca bol 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 elektronickou registračnou pokladnicou EURO-2500TX, výrobné č. C., DKP XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, prehľad jej používania vo fiškálnom aj nefiškálnom režime v jednotlivých dňoch, nefiškálne denné, resp. mesačné závierky 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 podľa krajského súdu pochybovať, pretože vyplýva priamo z § 45 ods. 2 písm. d/ daňového poriadku a žalobca bol povinný tieto doklady v roku 2012 uchovávať, pričom táto povinnosť mu vyplývala z § 35 ods. 3 a z § 36 ods. 1 a 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov účinnom v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia (ďalej len „zákon č. 431/2002 Z.z.“), resp. i v znení účinnom do 29. decembra 2012, teda i v čase začatia daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty u žalobcu.

4. Krajský súd dôvodil, že o predloženie účtovných dokladov týkajúcich sa roku 2007 bol žalobca žiadaný správcom 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 § 45 ods. 2 písm. a/, d/ a e/ Daňového poriadku, 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 § 48 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku pristúpi k zisteniu základu dane a k určeniu dane pomocou pomôcok, nakoľko v prípade nesplnenia týchto povinností nemožno daň správne zistiť. Podľa názoru krajského 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 § 35 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. Krajský súd skonštatoval, že žalobca porušil svoju povinnosť zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie ako i povinnosť túto dokumentáciu uchovávať (§ 36 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z.). Ak tak neurobil, musí si byť vedomý dôsledkov z toho plynúcich, teda ukončenie daňovej kontroly začatej na základe oznámenia zo dňa 01. augusta 2012, a to dňom 12. októbra 2012 a prechod na určenie dane podľa pomôcok v zmysle § 48 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku, čo bolo žalobcovi i oznámené v podaní zo dňa 12. októbra 2012.

5. Podľa názoru krajského súdu teda v predmetnej veci nastal zákonný dôvod na určovanie dane podľa pomôcok a správca dane bol v zmysle § 48 ods. 3 Daňového poriadku 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 prihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. 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. Daňový poriadok 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 správcom dane podľa pomôcok (§ 48 ods. 4).

6. Krajský súd považoval za nedôvodnú námietku žalobcu spočívajúcu v tom, že správca dane využil ako pomôcku protokol zo dňa 31. mája 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 eura. Predmetný protokol podľa názoru krajského súdu bolo možné využiť ako pomôcku pri určovaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2007 a rovnako bolo možné využiť i rozhodnutie správcu dane zo dňa 08. februára 2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 9.591,39 eura, ako i rozhodnutie žalovaného zo dňa 03. mája 2016 (právoplatné dňa 09. mája 2016), ktorým rozhodnutie správcu dane zo dňa 08. februára 2016 potvrdil ako vecne správne.

7. Pokiaľ žalobca namietal, že správnosť výpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2007 nie je možné preskúmať a matematicky skontrolovať, krajský súd uviedol, že v predmetnej veci bola daň určená podľa pomôcok a nie na základe dokazovania, 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 Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/11/2015). Je na správnej úvahe správcu dane určenie použitia pomôcok, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/21/2015).

8. Krajský súd ďalej uviedol, že 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 krajský súd opakovane poukázal na § 49 ods. 2 Daňového poriadku, v zmysle ktorého sa daňový subjekt môže vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5, teda k povinnosti správcu dane prihliadnuť 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 jún 2007 a na okolnosti, z ktorých vyplývajú pre žalobcu výhody, správca dane prihliadol.

9. S poukazom na uvedené krajský 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. septembra 2012) ukončil dňa 12. októbra 2012 a dňa 16. októbra 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. Krajský súd uzavrel, že správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane potvrdil, pričom vychádzal z existencie právoplatných rozhodnutí vydaných vo vzťahu k žalobcovi na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007.

10. Krajský súd dodal, že ak by správca dane prešiel z procesu daňovej kontroly určovania dane podľa pomôcok do procesu daňovej kontroly, porušil by tým nielen § 48 Daňového poriadku, ale aj zásadu zákonnosti v daňovom konaní a tiež zásadu materiálnej pravdy podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Zdôraznil, že správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok až po zistení objektívnej nemožnosti zistiť daň dokazovaním, a to v dôsledku nepredloženia daňových dokladov v stanovenej lehote.

11. O trovách konania krajský súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech, nepriznal náhradu trov konania podľa § 168 SSP, nakoľko zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (v tom čase kasačný súd) rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

13. Uviedol, 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 príjmu. Žalovaný zvýšil výsledok hospodárenia o sumu 6.171.308,- Sk, ktorú mal zistiť z nefiškálnych účteniek vydaných žalobcom a z hodnôt, ktoré nevyplývali z daňovej kontroly, ale z odhadov žalovaného. Spochybnil výpočty žalovaného a správcu dane, ktorými sa mal žalovaný dopracovať k hospodárskemu výsledku, hlavne poukázal na skutočnosť, že závery žalovaného boli nepresvedčivé a nenasvedčovali vykonanému dokazovaniu.

14. Mal za to, že výsledok dokazovania v konaní o dani z príjmov nevedol k jednoznačnému záveru, aký prijal žalovaný na dani z príjmov a ktorý si osvojil za základ pre dorubenie dane z pridanej hodnoty. Namietal, že žalovaný od neho opakovane žiadal doklady, ktoré jednoznačne už správca dane k dispozícii mal. Podľa sťažovateľa žalovaný nesprávne interpretoval § 48 a § 49 Daňového poriadku o určení dane z príjmov podľa pomôcok a v tejto súvislosti sťažovateľ namietal, že krajský súd nesprávne právne posúdil interpretáciu uvedených ustanovení žalovaným. Poukázal na to, že v konaní neboli dodržané základné zásady správy daní upravené v § 3 Daňového poriadku. Zdôraznil, že nedostatky konania o dani z príjmov majú priamy vplyv aj na napadnuté rozhodnutie žalovaného.

15. Zastával názor, že rozhodnutie žalovaného, ako i rozhodnutie správcu dane, je v rozpore s § 3, § 24 a § 48 Daňového poriadku, nevychádza z výsledkov vykonaného dokazovania a tvrdenia žalovaného, ktoré sú základom jeho rozhodnutia, neboli podľa žalobcu preukázané. Mal za to, že splnil všetky formálne a materiálne podmienky pre priznanie nároku na odpočet DPH, a preto je rozhodnutie žalovaného nezákonné.

16. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

III.

Právne závery kasačného súdu

17. Prejednávaná vec bola dňa 4. apríla 2019 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 2S - sp. zn.: 2Sžfk/17/2019. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety dňa 01.08.2021, náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

19. Kasačný súd konštatuje, že predmetom kasačného konania je skutkový a právny stav týkajúci sa daňovej kontroly DPH za obdobie január až december 2007 rovnakých účastníkov JOLLY - CLUB, s.r.o. proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, ktorý bol predmetom konania a rozhodovania iných senátov kasačného súdu (predtým Najvyššieho súdu Slovenskej republiky)

uvedených pod sp. zn. 3Sžfk/86/2019 zo dňa 16. decembra 2020, sp. zn. 3Sžfk/65/2019 zo dňa 16. decembra 2020, sp. zn. 3Sžfk/64/2019 zo dňa 16. decembra 2020, sp. zn. 3Sžfk/47/2019 zo dňa 16. decembra 2020, sp. zn. 1Sžfk/48/2019 zo dňa 24. septembra 2020, sp. zn. 6Sžfk/43/2019 zo dňa 21. apríla 2020, sp. zn. 8Sžfk/31/2019 zo dňa 30. apríla 2020, sp. zn. 4Sžfk/31/2019 zo dňa 05. mája 2020 a sp. zn. 6Sžfk/18/2019 zo dňa 13. februára 2020, s ktorými sa kasačný súd stotožňuje.

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

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

„...69. Zo skutkových zistení, na základe predloženého administratívneho spisu nesporne vyplýva, že správca dane v danom prípade k určení dane podľa pomôcok pristúpil až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov v stanovenej lehote.

70. Daňové úrady a Finančné riaditeľstvo SR chránia fiškálne záujmy štátu. Ich úlohou je vykonávať dozor, aby si daňové subjekty plnili v súlade s hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Je povinnosťou daňového subjektu preukázať, že skutočnosti, t.j. rozhodné údaje, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, sú úplné a správne. Ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, daň určí správca dane podľa pomôcok. Správca dane pritom vychádza z dostupných dokladov. V preskúmanej veci je zrejmé, že daňový subjekt so správcom dane nespolupracoval, preto boli splnené zákonom stanovené podmienky na určenie dane podľa pomôcok.

71. Najvyšší súd SR po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

72. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako nepodstatné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože v podstate išlo o totožné námietky, ktoré boli už obsahom tak administratívneho konania, ako aj podanej žaloby. S týmito námietkami sa náležitým spôsobom vysporiadal vo svojom rozhodnutí tak odvolací správny orgán ako aj Krajský súd v Nitre.

73. Na doplnenie kasačný súd uvádza, že z obsahu administratívneho spisu mal za preukázané, že správca dane vykonal u daňového subjektu najskôr daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie za rok 2007, ktorá začala 01.07.2010 a bola ukončená prerokovaním Protokolu č. 631/320/33815/11/H, SH dňa 31.05.2011.

74. Vo vyrubovacom konaní správca dane vydal dodatočný platobný výmer, ktorým daňovému subjektu na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 vyrubil rozdiel dane vo výške 9 591,38 Eur. Daňový subjekt sa proti rozhodnutiu správcu dane odvolal a Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím zo dňa 14.12.2011 zrušilo toto rozhodnutie správcu dane a vec vrátilo na nové konanie a rozhodnutie z dôvodu, že správca dane pri vydaní dodatočného platobného výmeru nedodrжал ust. § 30 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov. Z rozhodnutia správcu dane nebolo tiež zrejmé, akým spôsobom vyčíslil náklady vzťahujúce sa k nefiskálnym tržbám.

75. Dňa 02.02.2012 správca dane vydal vo vyrubovacom konaní ďalší dodatočný platobný výmer, ktorý bol potvrdený odvolacím rozhodnutím zo dňa 30.04.2012. Proti tomuto rozhodnutiu podal sťažovateľ dňa 13.06.2012 žalobu.

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

77. Následne správca dane v ďalšom konaní postupoval v súlade s vysloveným právnym názorom Krajského súdu v Nitre. Vydal ďalšie rozhodnutie dňa 28.02.2014 o vyrubení rozdielu dane, pričom žalobca sa aj voči tomuto rozhodnutiu odvolal. O odvolaní bolo rozhodnuté rozhodnutím žalovaného zo dňa 26.05.2014. Žalobca podal voči rozhodnutiu žalovaného žalobu na Krajský súd v Nitre. Krajský súd o žalobe rozhodol dňa 25.06.2015, rozsudkom sp. zn. 26S/11/2014 tak, že opakovane rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Dôvodom zrušenia rozhodnutí bolo, že správca dane v odôvodnení rozhodnutia dostatočným spôsobom neuviedol svoju správnu úvahu. O vzťahu k použitiu, resp. nepoužitiu jednotlivých pomôcok.

78. Následne správca dane vydal ďalšie rozhodnutie zo dňa 08.02.2016, voči ktorému podal sťažovateľ odvolanie. Po podaní odvolania žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane svojim rozhodnutím zo dňa 03.05.2016. Daňový subjekt aj proti tomuto rozhodnutiu podal žalobu, o ktorej bolo rozhodnuté rozsudkom Krajského súdu v Nitre, sp. zn. 11S/133/2016 zo dňa 04.10.2017 tak, že rozhodnutie žalovaného potvrdil.

79. Kasačný súd mal z obsahu administratívneho spisu nesporne za preukázané, že Daňový úrad Nitra vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2007 až december 2007. O výsledku určenia dane vyhotovil protokol o určovaní dane podľa pomôcok č. 9412402/5/3128373/2012 zo dňa 29.10.2012. Preverením skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane bolo správcom dane zistené, že daňový subjekt na evidenciu tržieb v roku 2007 používal elektronickú registračnú pokladnicu typu EURO-2500TX, výrobné číslo C., DKP XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, pridelený Daňovým úradom Nové Zámky zo dňa 17.05.2006 a vyradenú Daňovým úradom dňa 15.04.2009.

80. Vzhľadom ku skutočnosti, že správcovi dane neboli predložené potrebné dôkazy, vo vyrubovacom konaní bol sťažovateľ vyzvaný, aby predložil dodávateľské a odberateľské faktúry za rok 2007, príjmové a výdavkové pokladničné doklady za rok 2007, jedálne lístky a podrobné rozpočty denného menu za rok 2007, cenové kalkulácie vlastných výrobkov, zálohové pásky z elektronickej registračnej pokladnice a knihy pokladnice za rok 2007, aby na ich základe mohol vykonať v zmysle právneho názoru dokazovanie zamerané na vyčíslenie nepriznaných tržieb vzniknutých vyhotovením nefiškálnych účteniek. Daňový subjekt predložil dodávateľské a odberateľské faktúry za rok 2007, príjmové a výdavkové pokladničné doklady za rok 2007 a knihy pokladnice. Ostatné požadované doklady daňový subjekt nepredložil z dôvodu, že ich už nearchivuje.

81. Na základe vyššie uvedených skutočností pristúpil správca dane k určeniu výšky dane na základe pomôcok. Súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň je podrobne opísaný v prvostupňovom rozhodnutí zo dňa 25.02.2015 č. 9412401/5/412494/2015.

82. Daňovej kontrole na určenie DPH predchádzala daňová kontrola na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007, v rámci ktorej prebehlo rozsiahle dokazovanie. Protokol z tejto kontroly bol použitý ako jedna z pomôcok aj pri daňovej kontrole na dani z pridanej hodnoty vykonanej u sťažovateľa.

83. Z vyššie cit. ust. § 48 Daňového poriadku vyplýva, že zákonodarca zveruje do právomoci správcu dane zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok stanovených zákonom potom, čo správca dane oznámil daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení.

84. Ku kasačnej námietke sťažovateľa ohľadom nesprávnej aplikácie ust. § 48 zákona č. 563/2009 Z.z. kasačný súd udáva, že s touto nie je možné súhlasiť. V danom prípade boli dodržané zákonné podmienky na použitie ust. § 48 cit. zákona a postup správcu dane pri určovaní dane podľa pomôcok je možné považovať za súladný so zákonom.

85. Kasačný súd konštatuje, že určenie dane podľa pomôcok má subsidiárny charakter. Svojou podstatou ide o núdzový právny režim zisťovania základu dane. O jeho použití rozhodne správca dane.

86. Senát kasačného súdu zdôrazňuje, že správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov.

87. K ďalšej námietke sťažovateľa, že žalovaný rozhodol o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty vychádzajúc zo zvýšeného hospodárskeho výsledku sťažovateľa, ktorý mal žalovaný zistiť v priebehu daňovej kontroly na dani z príjmu, kasačný súd udáva, že ani s touto nie je možné sa stotožniť. Charakteristickým znakom postupu správcu dane pri určení dane podľa pomôcok je, že sa tu neuplatňuje zásada súčinnosti (§ 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z.). Určovanie dane podľa pomôcok je postup, ktorý správca dane môže uplatniť v dôsledku neplnenia, resp. nesplnenia si povinnosti daňovým subjektom. Ak nie je možné stanoviť základ dane a výšku dane v súčinnosti s daňovým subjektom, správca dane základ dane môže zistiť a určiť sám, a to na základe pomôcok, ktoré má k dispozícii. Pomôcky teda obstaráva správca dane bez súčinnosti s daňovým subjektom a posúdenie pomôcok je ponechané tiež na úvahe správcu dane.

88. Ide o prísnejší právny režim, keďže v zmysle ust. § 49 ods. 2 daňového poriadku sú práva daňového subjektu obmedzené tak, že daňový subjekt je oprávnený sa vyjadriť len k dodržiavaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane.

89. Je treba zdôrazniť, že k určovaniu dane podľa pomôcok dochádza len vtedy, ak daňovú povinnosť nebolo možné stanoviť dokazovaním v priebehu určenia dane podľa pomôcok. Použitie pomôcok teda predstavuje náhradný spôsob určenia dane, a to za situácie, keď nie je možné stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania.

90. V tejto súvislosti poukazuje Najvyšší súd SR aj na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Afs/207/2005, z ktorého vyplýva, že „... k použitiu pomôcok je ďalej vhodné uviesť, že sa jedná o nástroje slúžiace ku kvalifikovanému odhadu daňovej povinnosti a musia preto mať racionálnu povahu a musia v maximálne reálne v dostupnej miere usilovať o presnosť nimi určených povinností. Pomôcky nie sú nástrojmi k trestaniu daňového subjektu, ale predstavujú podklad pre kvalifikovaný odhad relevantných skutočností.“

91. Podľa záverov R - 4Afs/25/2015: „...Najvyšší správny súd zastáva názor, že pokiaľ nie je možné vychádzať len z účtovníctva pre jeho neúplnosť či medzery, je možné skutkový stav doplniť inými spôsobmi...“

92. Kasačný súd sa nestotožnil ani s kasačnou námietkou porušenia zásad správy daní upravených v § 3 cit. zákona, nakoľko sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti nekonkretizoval žiadne porušenie zásady, jeho konštatovanie bolo len všeobecné.

93. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa vo svojom rozsudku riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde....“

22. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

23. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

24. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.