

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/44/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4018200219
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 09. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:4018200219.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a zo sudcov JUDr. Anity Filovej (spravodajkyňa) a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): JOLLY - CLUB, s.r.o., so sídlom Podzámska 9, Nové Zámky, IČO: 36 550 159, právne zastúpeného: 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. 100455601/2018 z 27. februára 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/52/2018-115 z 24. apríla 2019, takto

rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

o d ô v o d n e n i e :

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) zamietol správnu žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100455601/2018 z 27. februára 2018 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9412401/5/412833/2015 z 25. februára 2015 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“). Správca dane postupom podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „daňový poriadok“ alebo „zákon č. 563/2009 Z.z.“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 3 168,19 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2007 s tým, že základ dane a daň boli určené podľa pomôcok postupom podľa § 48 daňového poriadku.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že jeho úlohou bolo posúdiť, či v predmetnej veci boli splnené podmienky pre určenie dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie november 2007 v zmysle ustanovenia § 48 ods. 1 písm. c/ daňového poriadku.

3. V odôvodnení svojho rozsudku správny súd odkázal na ustanovenie § 140 SSP a odôvodnenie rozsudku č.k. 11S/51/2018-115 z 27. februára 2019, z dôvodu, že na danom správnom súde prebehlo viacero konaní, v ktorých vystupovali rovnakí účastníci konania, predmetom týchto konaní bolo preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného a ich predchádzajúcich rozhodnutí a postupov správcu dane týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2007 až december 2007, určenej podľa pomôcok a to na základe oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok zo dňa 12.10.2012 práve s odkazom na ustanovenie § 48 ods. 1 písm. c/ daňového poriadku. Rozsudok

č.k. 11/S/51/2018-115 z 27. februára 2019 sa týkal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu september 2007 s tým, že žalobca v tomto konaní (sp.zn. 11S/52/2018) uviedol rovnaké žalobné námietky ako v konaní vedenom pod sp.zn. 11S/51/2018, zo strany žalovaného bolo podané obsahom rovnaké vyjadrenie a jedná sa o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktoré bolo vydané na základe totožných pomôcok (§ 48 ods. 3 daňového poriadku), konkrétne vymenovaných na strane 4 a 5 napadnutého rozhodnutia, pričom rozdiel spočíval len v tom, že sa jedná o iné zdaňovacie obdobie a inú sumu rozdielu dane z pridanej hodnoty. Správny súd sa v plnom rozsahu stotožnil s právnym posúdením veci uvedeným v rozsudku č.k. 11S/51/2018-115 z 27. februára 2019 pokladajúc ho za plne aplikovateľný na vec prejednávanú v tomto konaní. Preto, odvolávajúc sa na vyššie uvedený rozsudok a jeho odôvodnenie, podanú žalobu zamietol. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech, nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na § 168 SSP vychádzajúc z toho, že žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania, pričom túto mu možno priznať len vo výnimočných prípadoch, avšak o takýto prípad sa v predmetnej veci nejednalo a tiež zo spisu nevyplývalo, že by žalovanému v súvislosti s týmto správnym súdnym konaním trovy konania vznikli.

4. Z odôvodnenia rozsudku správneho súdu sp.zn. 11S/51/2018 z 27. februára 2019, na ktorý bolo s poukazom na ustanovenie § 140 SSP odkázané je preukázané, že správny súd v danom prípade skúmal, či v predmetnej veci boli splnené podmienky pre určenie dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie september 2007 podľa ustanovenia § 48 ods. 1 písm. c/ daňového poriadku. Správny súd poukázal na to, že 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 využívané v roku 2007 sú už vyradené a nie je možné ich predložiť. Žalobca bol tiež vyzvaný, aby predložil kontrolné pásky z elektronickej registračnej pokladnice za konkrétne obdobia roku 2007, pričom tieto správca dane žiadal od žalobcu v roku 2010, teda nepochybne v čase, keď bol žalobca povinný kontrolnú pásku uchovávať, keď táto povinnosť mu vyplývala výslovne z ustanovenia § 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 pásek 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. K uvedenému 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 (81 148,94 €) za rok 2007 uviedol, že už zo samotných stornovaných dokladov je zrejmé ich nesprávnosť spôsobená technickým zariadením alebo zlyhaním ľudského faktora (omylom nahodené položky, pokiaľ ide o množstvo a cenu).

5. Ďalej správny súd v odôvodnení rozsudku sp.zn. 11S/51/2018 z 27. februára 2019 uviedol (bod 35 rozsudku), že 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 elektronicou registračnou pokladnicou EURO-2500TX, výrobné číslo LDY00001P, DKP 63120201454424002, 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). Tiež poukázal na to, že o povinnosti žalobcu predložiť tieto doklady týkajúce sa zdaňovacích období roku 2007 nemožno pochybovať, pretože vyplýva priamo z ustanovenia § 45 ods. 2 písm. d/ daňového poriadku a žalobca bol povinný tieto doklady v roku 2012 uchovávať, pričom táto povinnosť mu vyplývala z ustanovenia § 35 ods. 3 a z ustanovenia § 36 ods. 1 a 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení

účinnom v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, resp. i v znení účinnom do 29.12.2012, teda i v čase začatia daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty.

6. Správny súd v bode 36 rozsudku sp.zn. 11S/51/2018 z 27. februára 2019 poukázal tiež na to, 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 dodajúc, že nesplnenie povinností uvedených v ustanovení § 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 ustanovenia § 48 ods. 1 písm. c/ daňového poriadku pristúpi k zisteniu základu dane a k určaniu dane pomocou pomôcok, keďže nemožno daň správne zistiť.

7. Správny súd mal za to, že v predmetnej veci nastal zákonný dôvod na určovanie dane podľa pomôcok a správca dane bol v zmysle ustanovenia § 48 ods. 3 daňového poriadku oprávnený použiť pomôcky, ktoré mal k dispozícii alebo ktoré si obstaral aj bez súčinnosti s daňovým subjektom. Tiež poukázal na to, že 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 dodajúc, že pri procese určovania dane podľa pomôcok sa nevykonáva dokazovanie za účelom zistenia dane, ale daň sa určuje, teda 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. Použitie pomôcok predstavuje náhradný spôsob určenia dane v tých prípadoch, keď nemožno stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania, pričom 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 správcom dane podľa pomôcok (§ 48 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z.).

8. Za nedôvodnú považoval správny súd 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 poukazujúc na to, že 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 (204 849,90 €) (položky zvyšujúce výsledok hospodárenia - rozdiel) a zároveň mu upravil (znížil) základ dane o sumu 3 855 981,-Sk (127 995,12 €) (položky znižujúce výsledok hospodárenia - rozdiel), pričom základ dane po daňovej kontrole je v sume 1 520 794,-Sk (50 481,11 €) a daň po kontrole je potom v sume 288 950,-Sk, t.j. 9 591,39 €. Správny súd mal za to, že predmetný protokol bolo možné využiť ako pomôcku pri určovaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007 a že 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 9 591,93 €, ako i rozhodnutie žalovaného zo dňa 03.05.2016 (právoplatné dňa 09.05.2016), ktorým bolo rozhodnutie správcu dane zo dňa 08.02.2016 potvrdené ako vecne správne. V tejto súvislosti tiež správny súd doplnil, že uvedený protokol i rozhodnutia bolo možné využiť ako pomôcku i z toho dôvodu, že v čase rozhodovania žalovaného t.j. dňa 27.02.2018 (v totožný deň rozhodoval žalovaný aj o odvolaní žalobcu voči napadnutému rozhodnutiu, vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu november 2007 - poznámka kasačného súdu) o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 25.02.2015 (ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007) už bolo právoplatne rozhodnuté 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, ktorú skutočnosť mal správny súd preukázanú z jeho evidencie dodajúc, že 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, pričom sťažnosť žalobcu zo dňa 29.03.2018 proti uzneseniu č.k. 11S/133/2016-115 zo dňa 15.03.2018 o zastavení konaní o kasačnej sťažnosti bola zamietnutá uznesením č.k. 11S/133/2016-137 zo dňa 17.05.2018.

9. K námietke žalobcu, že správca dane opakovane žiadal doklady, ktoré už mal k dispozícii správny súd uviedol, že správca dane opätovne požadoval od žalobcu predloženie konkrétnych účtovných dokladov

týkajúcich sa roku 2007 aj na pojednávaní dňa 04.10.2012, pričom povinnosť žalobcu i v roku 2012 uchovávať doklady vzťahujúce sa k roku 2007 vyplývala z ustanovenia § 35 ods. 3 a § 36 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. v znení neskorších predpisov zdôrazniac, 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.

10. K námietke, že správnosť výpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007 nie je možné preskúmať a matematicky skontrolovať správny súd uviedol, 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. Správny súd v tejto súvislosti dôvodil, že pri určovaní dane podľa pomôcok nedochádza k preverovaniu alebo zisťovaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, ale k určeniu dane podľa pomôcok s tým, že takýto postup je dôsledkom nespĺnenia si povinností daňovníka v zákonom určenom rozsahu a v zákonom určených lehotách dodajúc že správca dane nie je povinný o pomôckach, ktoré má k dispozícii informovať daňový subjekt a daň určuje podľa pomôcok i bez súčinnosti daňového subjektu (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/11/2015). Správny súd tiež odkázal na ustanovenie § 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. S poukazom na uvedené správny súd uzavrel, že žalobca sa ako daňový subjekt nemohol domáhať preskúmania a matematického skontrolovania výpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007, pričom na okolnosti, z ktorých vyplývajú pre žalobcu výhody správcu dane prihliadol, čo vyplýva aj z napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane, ktorý uznal žalobcovi právo na odpočítanie dane v sume 3 135,-Sk, t.j. 104,06 €.

11. S poukazom na uvedené správny 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 (oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok zo dňa 12.10.2012), 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. Výsledkom určenia dane podľa pomôcok bolo vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007 v sume 2 856,10 €. Správny súd mal za to, že správne postupoval aj žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 25.02.2015 potvrdil podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., pričom vychádzal z existencie právoplatných rozhodnutí vydaných vo vzťahu k žalobcovi na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007. Rovnako poukázal na to, že žalovaný nie je v danom prípade kompetentný posudzovať správnosť použitých pomôcok a preto rozhodnutie potvrdí aj v takom prípade, keď správca dane použije nesprávne pomôcky, prípadne nimi nezistí skutkový stav v súlade so skutočnosťou. Tiež správny súd zdôraznil, že 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 dodajúc, že 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 platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom nezistil žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať.

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP navrhujúc, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania v rozsahu 100%.

13. Mal za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď nesprávne interpretoval ustanovenie § 3, § 24 a § 48 daňového poriadku.

14. Rovnako namietal nesprávnosť rozhodnutia žalovaného, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci pri výklade ust. § 3 ods. 1 a 3, § 24 a § 48 daňového poriadku. Tiež namietal proces

dokazovania, z ktorého žalovaný vychádzal pri svojom rozhodovaní, keď žalovaný rozhodoval postupom podľa § 48 daňového poriadku, keď určil daň podľa pomôcok, pričom za pomôcky považoval výlučne výsledky zistení z daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007. Uviedol, že žalovaný rozhodol o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty vychádzajúc zo zvýšeného hospodárskeho výsledku, ktorý mal žalovaný zistiť v priebehu daňovej kontroly na dani z príjmu. Žalovaný zvýšil výsledok hospodárenia o sumu 6 171 308,- Sk (204 849,90 €), ktorú mal zistiť z nefiskálnych účteniek, ktoré vydal a z hodnôt, ktoré nevyplývali z daňovej kontroly, ale z odhadov žalovaného. Žalobca spochybňoval 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. Namietal, 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. Navyiac zdôraznil, že z protokolu o dani z príjmov vychádzal žalovaný len z časti príjmov, pričom nákladové položky potrebné na dosiahnutie príjmu pri DPH na rozdiel od dani z príjmu nezohľadnil a DPH vyrubil z hrubých príjmov, a teda nepoužil rovnaký postup v spomínaných konaniach.

15. Žalobca namietal, že žalovaný od neho opakovane žiadal doklady, ktoré jednoznačne správca dane už mal k dispozícii, ktorá skutočnosť vyplýva z protokolu o daňovej kontrole z roku 2011, ale aj z celého administratívneho spisu žalovaného od začatia daňovej kontroly na DPPO tvrdiac, že žalovaný resp. správca dane, ktorý nevedel na základe vykonaného dokazovania zdôvodniť svoj záver v napadnutom rozhodnutí vo veci DPPO mienil dôkaznú núdzu subsumovať pod ustanovenia o určení dane podľa pomôcok, keď uviedol, že k takému spôsobu určenia dane pristúpil na základe toho, že nepredložil správcovi dane doklady a nespolupracoval.

16. Zastával názor, že správca dane nepostupoval v súlade s ustanovením § 3 zákona č. 563/2009 Z.z., keď účelovo využil pri určení dane z príjmov 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 § 48 daňového poriadku nevykonal žiadne úkony, ktoré by nasvedčovali snahe získať čo najreálnejší obraz o výsledku jeho hospodárenia a naopak formálne podľa ustanovenia § 48 daňového poriadku opakovane hodnotil už skôr získané dôkazy v rámci daňového konania. Tiež namietal, že rozhodnutie žalovaného týkajúce sa dane z príjmov neobsahuje odôvodnenie, ktoré by bolo súladné s ustanovením § 63 daňového poriadku a ktoré by dávalo odpoveď na otázku spôsobu výpočtu rozdielu dane deklarovaným žalovaným.

17. Na základe vyššie uvedených skutočností mal žalobca za to, že základ dane v daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za mesiac november 2007 bol uvedený v správnej výške a preto je rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane v rozpore s ust. § 3, § 24 a § 48 daňového poriadku, nevychádza z výsledkov vykonaného dokazovania, tvrdenia žalovaného, ktoré sú základom jeho rozhodnutia neboli preukázané dodajúc, že splnil všetky formálne aj materiálne predpoklady pre priznanie nároku na odpočet DPH.

18. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

19. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd SR v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu SR 6. augusta 2019 a zaregistrovaná v jeho Správnom kolégiu pod sp.zn. 2Sžfk/44/2019. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd. Vec bola 18. augusta 2021 náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

20. 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 napadnutý rozsudok 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, keď deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na

internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

21. Najvyšší správny súd, ako súd kasačný konštatuje, že predmetom kasačného konania je skutkový a právny stav týkajúci sa daňovej kontroly DPH za obdobie január 2007 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 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. 4Sžfk/31/2019 zo dňa 5. mája 2020, sp.zn. 6Sžfk/43/2019 zo dňa 21. apríla 2020, sp.zn. 8Sžfk/31/2019 zo dňa 30. apríla 2020 a sp.zn. 6Sžfk/18/2019 zo dňa 13. februára 2020, ku ktorým sa teraz Najvyšší správny súd, ako súd kasačný v celom rozsahu hlási.

22. 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.

23. 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 senát kasačného súdu preberá v doslovnom znení:

„...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 skutočnosť, 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 nespocoval, 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 €. 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 nefiškálnym 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 proti 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 [správne malo byť uvedené, že žalobu zamietol - poznámka kasačného súdu].

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. Preverení 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 LDY00001P, DKP 6312020145424002, pridelený Daňovým úradom Nové Zámky zo dňa 17.05.2016 [správne malo byť uvedené 2006 - poznámka správneho súdu] 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 nefiskálnych 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 určovaných povinností.

Pomôcky nie sú nástrojom 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“

24. Vychádzajúc z uvedeného kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu nezisťiac žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, a preto kasačnú sťažnosť žalobcu podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

25. O trovách kasačného konania bolo rozhodnuté podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP tak, že žalobcovi nárok na náhradu trov kasačného konania nebol priznaný z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

26. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.