

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 21S/40/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200348
Dátum vydania rozhodnutia: 11. 10. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Darina Vargová
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2022:4021200348.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dariny Vargovej a členov senátu JUDr. Lenky Kostolanskej a Mgr. Mareka Janigloša, v právnej veci žalobcu: J. S., O. XX/XX, Q., IČO: 34 640 916, zastúpeného Mgr. Petrom Mesárošom, advokátom, Bottova 34, Nitra, IČO: 40 495 931, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného č. 100806267/2021 zo dňa 12. 05. 2021, takto

rozhodol:

Súd **z r u š u j e** rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100806267/2021 zo dňa 12. 05. 2021 a **v e c v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi **p r i z n á v a** proti žalovanému právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1. Z predloženého administratívneho spisu správny súd zistil, že dňa 19. 12. 2019 sa začala u žalobcu (na základe oznámenia správcu dane zo dňa 07. 11. 2019) daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2017, o čom bola dňa 19. 12. 2019 spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní a žalobca bol požiadaný o predloženie všetkých dokladov preukazujúcich hospodárske operácie a účtovné prípady deklarované v podanom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobia.

Žalobca na pojednávaní predložil oznámenie zo dňa 01. 06. 2019 od H. N., v ktorom je uvedené, že doklady za roky 2012-2019 boli pri živelnej pohrome (vytopenie RD) v máji 2018 úplne rozmočené a vyhodil ich do kontajnera na odpad (oznámenie je aj súčasťou administratívneho spisu).

2. Následne správca dane výzvou zo dňa 07. 01. 2020 vyzval žalobcu na predloženie účtovných dokladov a iných dokladov preukazujúcich hospodárske operácie a účtovné prípady za kontrolované zdaňovacie obdobia s tým, že pokiaľ neumožní vykonať daňovú kontrolu, resp. si pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností nesplní niektorú zo svojich povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok v súlade s 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 (ďalej aj zákon č. 563/2009 Z.z.). Žalobca na výzvu správcu dane nereagoval, o čom správca dane dňa 20. 02. 2020 spísal úradný záznam.

V ten istý deň, t.j. 20. 02. 2020 správca dane vydal oznámenie o určovaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2017 podľa pomôcok, ktoré sa začne deň po doručení tohto oznámenia, keďže nastali skutočnosti uvedené v ust. § 48 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. a pri určovaní dane sa bude postupovať podľa ust. § 48 a ust. § 49 tohto zákona. Oznámenie bolo doručené žalobcovi dňa 27. 02. 2020.

3. Dňa 05. 08. 2020 správca dane spísal protokol o určovaní dane podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie január - december 2017 na dani z pridanej hodnoty, súčasťou ktorého je i súpis pomôcok, ktoré boli použité pre účely určenia dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok (daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2017, výzva č. 100044006/2020, úradný záznam č. 100482639/2020 a údaje z analytického centra KV DPH - úradný záznam č. 100659799/2020). Pri zdaňovacom období júl 2017 správca dane uviedol, že žalobca v daňovom priznaní za toto zdaňovacie obdobie priznal zdaniteľné obchody v sume 17.548,07 eur. Ako pomôcku pri určovaní dane správca dane využil údaje z kontrolného výkazu za toto zdaňovacie obdobie, v ktorom žalobca ako daňový subjekt priznal údaje z vyhotovených faktúr v celkovej výške 17.548,07 eur. Správca dane uznal žalobcovi priznané zdaniteľné obchody v sume 17.548,07 eur a na základe pomôcok, s prihliadnutím na všetky okolnosti, určil daň z týchto obchodov v sume 3.509,61 eur. Ďalej v protokole uviedol, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 3.048,14 eur, pričom nesplnil ani jednu podmienku uvedenú v ust. § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 222/2004 Z.z.), a preto mu správca dane uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zdaňovacom období júl 2017 v sume 3.048, 14 eur nepriznal. Protokol o určení dane podľa pomôcok, súčasťou ktorého bola i výzva na vyjadrenie sa k zisteniam v ňom uvedeným, bol žalobcovi doručený dňa 11. 08. 2020.

Žalobca podal k uvedenému protokolu vyjadrenie zo dňa 06. 08. 2020.

4. V podaní zo dňa 07. 09. 2020 správca dane oboznámil žalobcu s priebehom a výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2017.

5. Dňa 28. 09. 2020 sa uskutočnilo ústne pojednávanie o priebehu a o výsledkoch dokazovania na základe pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bol prítomný žalobca a jeho splnomocnený zástupca. Žalobca na pojednávaní uviedol, že podal ústne do zápisnice trestné oznámenie na H. N., ktorý pre žalobcu spracovával účtovníctvo. Zároveň daňové konanie žiadal prerušiť až do právoplatného skončenia trestného konania na základe uvedeného trestného oznámenia.

Správca dane v zmysle obsahu uvedenej zápisnice a návrhov žalobcu v podaní zo dňa 28. 09. 2020 vyzval spoločnosť Salanci - LMS s.r.o., aby v lehote do 15 dní od doručenia výzvy zapožičala správcovi dane písomnosti, listiny a iné veci, bližšie špecifikované v tomto podaní.

Zamestnanci správcu dane dňa 29. 09. 2020 nahliadli do spisu daňového subjektu Salanci - LMS s.r.o. a zistili, že aj u tohto daňového subjektu bola vykonaná daňová kontrola, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol.

6. V podaní zo dňa 07. 10. 2020 správca dane oznámil žalobcovi stanovisko k jeho tvrdeniam na pojednávaní konanom dňa 28. 09. 2020.

7. Dňa 14. 10. 2020 správca dane spísal úradný záznam o nahliadnutí do spisu daňového subjektu Salanci - LMS s.r.o., u ktorého bola vykonaná daňová kontrola, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol a správca dane si z tohto spisu vyhotovil fotokópiu zoznamu prijatých a vystavených faktúr.

8. Na pojednávaní konanom dňa 21. 10. 2020 bol za prítomnosti žalobcu a jeho právneho zástupcu vypočutý svedok Ing. W. Y., o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Okrem iného uviedol, že so žalobcom žiadne obchody nemali. Zároveň predložil lekársku správu týkajúcu sa J. Y. (druhý konateľ spoločnosti Salanci - LMS s.r.o.) a ospravedlnil jeho neúčast' na pojednávaní.

9. V podaní zo dňa 26. 10. 2020 správca dane oboznámil žalobcu s výsledkom preverovania jeho vyjadrení k dodržaniu postupu a zákonných podmienok pri určení dane podľa pomôcok vo vyrubovacom konaní na dani z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie.

10. Dňa 03. 12. 2020 bol spísaný úradný záznam o nahliadnutí do spisu z daňových kontrol na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie roku 2016 a dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2016 a 2017 v spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. (od 24. 01. 2020 Componet APE, s.r.o., v likvidácii).

11. Správca dane v podaní zo dňa 07. 12. 2020 opätovne oboznámil žalobcu s výsledkom preverovania jeho vyjadrení k dodržaniu postupu a zákonných podmienok pri určení dane podľa pomôcok vo vyrubovacom konaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2017. Žalobcovi zároveň navrhol, aby sa dňa 07. 01. 2021 dostavil k správcovi dane vo veci oboznámenia s priebehom za a výsledkom preverovania jeho vyjadrení k dodržaniu postupu a zákonných podmienok pri určení dane podľa pomôcok vo vyrubovacom konaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2016.

Dňa 07. 01. 2021 správca dane spísal úradný záznam o prerokovaní pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu č. 101264933/2020 zo dňa 10. 08. 2020.

12. Rozhodnutím zo dňa 14. 01. 2021 správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2.018,14 eur (daň vyrubená v daňovom priznaní v sume 461,47 eur, daň zistená správcovi dane vo vyrubovacom konaní v sume 2.479,61 eur, rozdiel dane v sume 2.018,14 eur) za zdaňovacie obdobie júl 2017 z dôvodov uvedených v tomto rozhodnutí.

Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 22. 02. 2021.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

13. O podanom odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím č. 100806267/2021 zo dňa 12. 05. 2021 tak, že potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 14. 01. 2021.

14. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že po preskúmaní tvrdení žalobcu v jeho odvolaní a z predloženého administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu (ktorého predmetom podnikateľskej činnosti bolo prevádzkovanie čerpacích staníc) určovanie dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie január až december 2017. O výsledku tohto určovania dane vypracoval protokol o určení dane podľa pomôcok zo dňa 05. 08. 2020, na základe ktorého vydal rozhodnutie zo dňa 14. 01. 2021, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2.018,14 eur.

15. Ďalej konštatoval, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty bola u žalobcu vykonaná na základe oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 07. 11. 2019 a začala sa dňa 19. 12. 2019 spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní, na ktorom správca dane vyzval žalobcu na predloženie účtovných dokladov za kontrolované zdaňovacie obdobie.

Žalobca predložil správcovi dane oznámenie vystavené H. N., z ktorého vyplynulo, že účtovné doklady žalobcu za roky 2012 až 2019 boli v máji 2018 úplne zničené pri živelnnej pohrome, vytopení rodinného domu, a preto ich vyhodil do odpadu.

Následne správca dane zaslal žalobcovi výzvu zo dňa 07. 01. 2020, ktorou ho vyzval k predloženiu všetkých účtovných dokladov týkajúcich sa kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, pričom výzva mu bola doručená dňa 14. 01. 2020. Žalobca na výzvu správcu dane nereagoval a požadované doklady nepredložil.

V podaní zo dňa 20. 02. 2020 správca dane žalobcovi oznámil, že v zmysle ust. § 48 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. začne proces určenia dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2017 podľa pomôcok. V zmysle oznámenia bol proces určovania dane podľa pomôcok začatý v deň nasledujúci po dni doručenia oznámenia žalobcovi, t.j. 28. 02. 2020.

Proces určovania dane podľa pomôcok začal správca dane u žalobcu z dôvodu, že nastali skutočnosti uvedené v ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z., v zmysle ktorého správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu.

16. Žalobca podal za kontrolované zdaňovacie obdobie júl 2017 dňa 25. 08. 2017 daňové priznanie, v ktorom uviedol vlastnú daňovú povinnosť v sume 461,47 eur.

Správca dane v procese určovania dane podľa pomôcok využil údaje vyplývajúce z podaného daňového priznania, v ktorom si žalobca uplatnil odpočítanie dane v zmysle ust. § 49 až § 54a zákona č. 222/2004 Z.z. v celkovej sume 3.048,14 eur.

Ďalej ako pomôcku využil údaje z kontrolného výkazu za zdaňovacie obdobie júl 2017, v ktorom žalobca deklaroval v tabuľke B1 - údaje z prijatých faktúr, pri ktorých je platiteľ dane ako príjemca plnenia osobou povinnou platiť daň v tuzemsku podľa ust. § 69 ods. 2, 3, 6, 7, 9 až 12 zákona č. 222/2004 Z.z., pri ktorých je základ dane v sume 262,20 eur a daň v sume 52,44 eur. Dodávateľské faktúry v členení

dodávateľ, číslo faktúry, dátum dodania, základ dane, sadzba dane a daň sú uvedené na strane 3 v rozhodnutí správcu dane.

Ako pomôcku správca dane využil i údaje z kontrolného výkazu za zdaňovacie obdobie júl 2017, v ktorom žalobca deklaroval v tabuľke B3 - údaje zo všetkých zjednodušených faktúr podľa ust. § 74 ods. 3 písm. a/ až c/ zákona č. 222/2004 Z.z., z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, pri ktorých je základ dane v sume 14.978,50 eur a daň v sume 2.995,70 eur.

Žalobca nepredložil žiadne dôkazy, na základe ktorých by správca dane mal možnosť preveriť výšku uplatneného práva na odpočítanie dane, a preto správca dane skonštatoval, že žalobca porušil ust. § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. a uplatnené odpočítanie dane v sume 3.048,14 eur mu nepriznal.

Správca dane, na základe výsledku procesu určenia dane podľa pomôcok, vypracoval dňa 05. 08. 2020 protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorého súčasťou bola aj výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v tomto protokole, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 11. 08. 2020, čím bol proces o určení dane podľa pomôcok ukončený.

Pripomienky žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole o určení dane podľa pomôcok prerokoval správca dane pri ústnom pojednávaní dňa 28. 09. 2020. Následne výzvou zo dňa 28. 09. 2020 vyzval spoločnosť Salanci - LMS s.r.o. na predloženie listinných dôkazov, preukazujúcich realizáciu obchodných transakcií so žalobcom. Uvedená spoločnosť výzve správcu dane vyhovel a doklady predložila. Dňa 21. 10. 2020 sa uskutočnilo ústne pojednávanie s Ing. W. Y., ktorý uviedol, že žalobcu nepozná a neobchodoval s ním. Zároveň uviedol, že účtovnú evidenciu spoločnosti viedol H. N., popísal spôsob odovzdávania dokladov na spracovanie a ich vrátenie a tiež uviedol, že zistil, že H. N. vystavoval v mene spoločnosti doklady a účtoval o nich bez jeho vedomia. Správca dane vyzval H. N. výzvou zo dňa 01. 10. 2020 k podaniu svedeckej výpovede, tento však svoju neúčast' na ústnom pojednávaní ospravedlnil z dôvodu covid karantény.

V ďalšom konaní správca dane nazrel do spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty vykonanej v spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. za zdaňovacie obdobia január až december 2016. Z predložených dôkazov nebolo zistené, že žalobca vystavil v prospech spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. dodávateľské faktúry.

Správca dane na základe doplneného dokazovania v priebehu vyrubovacieho konania, a na základe skutočností zistených pri preverovaní odberateľov žalobcu, určil výšku základu dane zo zdaniteľných obchodov, z ktorých vzniká daňová povinnosť (základná sadzba dane) v sume 12.398,07 eur a daňovú povinnosť v sume 2.479,61 eur.

S poukazom na uvedené žalovaný ustálil, že správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok dodržal ust. § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. a určil žalobcovi daň v sume v sume 2.018,14 eur.

17. V ďalšej časti svojho rozhodnutia sa žalovaný zaoberal námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní. Konštatoval, že správca dane na základe zistenia, že žalobca nedisponuje účtovnými dokladmi, potrebnými pre vykonanie daňovej kontroly, začal u neho v zmysle ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2008 Z.z. proces určenia dane podľa pomôcok. Ako pomôcky použil podané daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie a kontrolný výkaz. K neuznaniu práva na odpočítanie dane v zmysle ust. § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. žalovaný uviedol, že v zmysle tohto ustanovenia si môže žalobca ako daňový subjekt uplatniť právo na odpočítanie dane v prípade, že disponuje dodávateľskými faktúrami vystavenými v zmysle ust. § 71 zákona č. 222/2004 Z.z.. Správca dane na základe zistenia, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou Salanci - LMS s.r.o. vyzval túto spoločnosť k predloženiu dôkazov, preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľných plnení. Konateľ spoločnosti vo svojej svedeckej výpovedi uviedol, že spoločnosť nikdy so žalobcom neobchodovala, a preto ani v prospech žalobcu nevystavila dodávateľské faktúry. Pretože nebolo preukázané, že spoločnosť Salanci - LMS s.r.o. dodala žalobcovi tovar a že jej z dodania tovaru vznikla daňová povinnosť, nebol preukázaný ani vznik práva na odpočítanie dane u žalobcu.

Správca dane postupuje v zmysle ust. § 3 ods. 1, 2, 3 zákona č. 563/2009 Z.z. v prípade, ak vykonáva daňovú kontrolu v zmysle ust. § 46 tohto zákona. Žalobca tým, že nepredložil správcovi dane pri začatí daňovej kontroly doklady potrebné k jej vykonaniu, neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu, a preto správca dane začal v zmysle ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z. proces určenia dane podľa pomôcok. V procese určenia dane podľa pomôcok správca dane nevykonáva dokazovanie, ale je oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zabezpečí bez súčinnosti s daňovým subjektom. Správca dane si v procese určenia dane podľa pomôcok zabezpečil dôkazy, ktoré použil ako pomôcky. K námietke žalobcu, že správca dane mal možnosť aj na základe informácií od iných štátnych inštitúcií zistiť reálny skutočný stav veci žalovaný konštatoval, že žalobca neuviedol, ktoré

štátne inštitúcie mali informácie o jeho obchodných partneroch, na základe ktorých mal správca dane možnosť zistiť reálny stav vecí, nemôže k danej námietke zaujať relevantné stanovisko.

Správca dane v procese určovania dane podľa pomôcok použil ako pomôcku predložené daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie a kontrolný výkaz, v ktorých si žalobca uviedol zrealizované zdaniteľné obchody na základe vystavených dodávateľských faktúr. Pretože údaje vyplývajúce z podaného daňového priznania a kontrolného výkazu vykazovali zhodu a žalobca nepredložil správcovi dane žiadne iné dôkazy, správca dane nemal dôvod spochybniť uvedené údaje, preukazujúce výšku zrealizovaných zdaniteľných plnení. K vyjadreniu žalobcu, že štatutárny zástupca spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. potvrdil, že žalobca nebol jeho obchodný partner, žalovaný uviedol, že správca dane uvedené zistenie použil v procese určovania dane podľa pomôcok ako pomôcku a vyhodnotil ju v prospech žalobcu. Dodania spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. (od 24. 01. 2020 Componet APE, s.r.o., v likvidácii) sa kontrolovaného zdaňovacieho obdobia netýkajú. K vyjadreniu konateľa spoločnosti Salanci - LMS s.r.o., že účtovník H. N. vystavoval faktúry v mene spoločnosti bez ich vedomia, žalovaný uviedol, že je na rozhodnutí daňového subjektu, koho si vyberie ako osobu zodpovednú za vedenie účtovnej evidencie a vykonávanie všetkých úkonov spojených s uvedenou činnosťou. Taktiež je na rozhodnutí žalobcu ako daňového subjektu, akým spôsobom bude činnosť uvedenej osoby kontrolovať. Skutočnosti, ktoré nastali medzi žalobcom a účtovníkom, resp. medzi dodávateľskými spoločnosťami a účtovníkom, nemá na skutočnosti zistené v procese určovania dane podľa pomôcok vplyv.

K ďalšej námietke žalobcu v odvolaní žalovaný opakovane uviedol, že je na rozhodnutí daňového subjektu, koho poverí vedením účtovnej evidencie a akým spôsobom bude vykonávať kontrolu jeho činnosti. Účtovník zodpovedá za svoje konanie daňovému subjektu. Zistenie žalobcu, že H. N. vykonával činnosti, ktorými ho nepoveril, že evidoval do účtovnej evidencie na základe vystavených faktúr aj iné príjmy, aké v skutočnosti žalobca dosiahol z obchodnej činnosti, t.j. dodania tovaru v prospech svojich obchodných partnerov, spoločností OMV Slovensko, s.r.o. a TRANSPETROL, a.s., resp. uvádzal v podaných daňových priznaniach k dani z pridanej hodnoty a v kontrolných výkazoch nepravdivé údaje, je potrebné riešiť v konaní vedenom medzi žalobcom a účtovníkom. Žalobca je povinný viesť účtovnú evidenciu v súlade s ustanoveniami zákona o účtovníctve a je zodpovedný za správnosť údajov, ktoré je povinný uvádzať v daňových priznaniach alebo iných podaniach. Správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok použil údaje z predloženého daňového priznania k dani z pridanej hodnoty a z kontrolného výkazu. Nakoľko žalobca nepredložil žiadne dôkazy, správca dane nemal možnosť preveriť údaje v nich uvedené.

Správca dane nemal dôvod spochybňovať údaje vyplývajúce z predloženého daňového priznania a kontrolného výkazu. K príjmom od spoločnosti JM International s.r.o. žalovaný uviedol, že táto spoločnosť nebola v kontrolovanom zdaňovacom období evidovaná ako dodávateľ žalobcu. Z ust. § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyplýva, že pri určovaní dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadať na okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď neboli ním uplatnené. V danom prípade správca dane nezistil žiadne okolnosti, z ktorých by vyplývali pre žalobcu výhody. K porušeniu ust. § 20 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. žalovaný uviedol, že správca dane vyzval H. N. k podaniu svedeckej výpovede, ale tento svoju neúčasť na ústnom pojednávaní za účelom podania svedeckej výpovede ospravedlnil covid karanténou. K jeho svedeckej výpovedi ďalej uviedol, že H. N. priznal, že účtovnými dokladmi žalobcu nedisponuje z dôvodu, že ich vyhodil, pretože boli zničené pri živelnnej udalosti. Jeho výpoveď by nemala vplyv na zistenia správcu dane a na výsledok procesu určenia dane podľa pomôcok.

K námietkam žalobcu, týkajúcim sa priznaných príjmov a uplatnených výdavkov žalovaný uviedol, že nakoľko správca dane vykonal u žalobcu proces určenia dane podľa pomôcok na dani z pridanej hodnoty a nie na dani z príjmov, tak mu nepriznal nie výdavky ale právo na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty z dôvodu nesplnenia podmienky ustanovenej v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z.. K vyjadreniu, že H. N. žalobcovi oznámil, že účtovné doklady boli zničené a na túto skutočnosť nemal žalobca žiadny vplyv, žalovaný uviedol, že uvedenú situáciu je povinný riešiť žalobca s H. N., nakoľko správca dane nemá právo do vzniknutej situácie zasahovať a taktiež nemá na vzniknutú situáciu vplyv. Žalobca si v priebehu daňovej kontroly nesplnil povinnosť v zmysle ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., a preto správca dane začal proces určenia dane podľa pomôcok, pričom ako pomôcky použil podania žalobcu, pričom nezistil žiadne okolnosti, z ktorých by vyplývali pre žalobcu výhody.

K tvrdenému trestnému oznámeniu žalobcu na H. N. žalovaný uviedol, že toto trestné oznámenie nemá na konanie správcu dane v procese určenia dane podľa pomôcok vplyv. Trestnoprávna zodpovednosť H. N. je vo vzťahu k žalobcovi a výsledok trestného konania smeruje len k záveru, či skutok, ktorý sa stal, je trestným činom. Povinnosťou správcu dane bolo v procese určenia dane postupovať v súlade

s ustanoveniami daňového konania a trestnoprávne konanie medzi žalobcom a H. N. nemá na daňové konanie vplyv, a preto nie je ani dôvodom na prerušenie daňového konania v zmysle ust. § 61 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z.

K ďalším námietkam žalovaný opakovane uviedol, že žalobca nepredložil správcovi dane pri začatí daňovej kontroly žiadne doklady, správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok vychádzal z údajov uvedených v podanom daňovom priznaní a v kontrolnom výkaze. Žalobca v procese určenia dane podľa pomôcok nepredložil správcovi dane žiadne doklady a dôkazy, ktorými by preukázal, že údaje vyplývajúce z podaného daňového priznania a kontrolného výkazu, nepreukazujú reálne uskutočnené zdaniteľné plnenia.

Opakovane tiež uviedol, že správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok nezistil žiadne okolnosti, z ktorých by vyplývali pre žalobcu výhody.

V závere svojho rozhodnutia žalovaný konštatoval, že preskúmaním odvolaním napadnutého rozhodnutia správcu dane a predloženého spisového materiálu zistil, že boli dodržané zákonné podmienky na použitie ust. § 48 zákona č. 563/2009 Z.z.. S námietkami žalobcu sa žalovaný zaoberal a zaujal k nim stanovisko aj napriek tomu, že zo znenia ust. § 74 ods. 5 vyššie uvedeného zákona vyplýva, že ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použitie ust. § 48.

18. Žalovaný zistil, že tieto podmienky boli dodržané, odvolaniu žalobcu nevyhovelo a napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

19. Žalobou, doručenu správnemu súdu dňa 14. 07. 2021, sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 12. 05. 2021, ako aj rozhodnutia správcu dane zo dňa 14. 01. 2021 a vrátenia veci na ďalšie konanie.

20. Rozhodnutie žalovaného žalobca napádal v plnom rozsahu z dôvodov, nakoľko bol toho názoru, že toto rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

21. V časti žaloby označenej ako „žalobné body“, v čl. III (7. až 13. bod) žaloby žalobca citoval ust. § 3 ods. 1, 2, 3, 6 a § 48 ods. 3, 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 zákon č. 563/2009 Z.z.), pričom zdôraznil, že sú z nich zrejme základné zásady a pravidlá postupu pri správe daní príslušným správcom dane. Správca dane je povinný pri správe daní postupovať náležite tak, aby bol zistený skutočný stav veci a aby nedošlo pri správe daní k porušeniu práv daňových subjektov a aby bola správa daní a vyrubenie daní realizované zákonne. Správca dane mal možnosť na základe aj informácií od iných štátnych inštitúcií, aj s ohľadom na podnet a dôvody začatia kontroly a vyrubenia dane podľa pomôcok, v tomto prípade zistiť reálny skutočný stav veci.

22. V čl. IV (14. až 16. bod) žaloby žalobca konštatoval, že jediným reálne a skutočne vykonávaným predmetom jeho podnikania ako podnikateľského subjektu je prevádzkovanie čerpacej stanice. Od tejto skutočnosti sa následne odvíjajú aj obchodní partneri, od ktorých má tržby. Jediným podnikateľským subjektom a obchodným partnerom, ktorému dodáva služby alebo tovary, je obchodná spoločnosť OMV Slovensko, s.r.o. a obchodná spoločnosť TRANSPETROL, a.s.. Žiadnym iným obchodným partnerom žalobca neposkytuje žiadne služby a ani nedodáva žiaden tovar, z čoho vyplýva, že od žiadnych iných partnerov nemá a ani nemôže mať žiaden príjem.

Daňové orgány sa nedostatočným, resp. žiadnym spôsobom nevysporiadali s uvedenými skutočnosťami, teda s tým, že jedinými obchodnými partnermi sú vyššie uvedené spoločnosti, čo potvrdzujú aj predložené výpisy z bankového účtu žalobcu a potvrdzujú to svojimi svedeckými výpoveďami aj vypočutí svedkovia. Nie je potom správne konštatovanie a odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaným, ktorý uvádza, že žalobca ako daňový subjekt neoznačil inštitúcie, ktoré mali informácie o jeho obchodných partneroch. Žalobca predložil v rámci daňového konania listinné dôkazy, ktoré jednoznačne potvrdzujú ním tvrdené skutkové okolnosti a teda okruh jeho obchodných partnerov.

V tejto súvislosti poukázal na ustanovenia zákona č. 394/2012 Z.z. o obmedzení platieb v hotovosti, ktorý v prípade podnikateľských subjektov jednoznačne obmedzuje výšku hotovostných platieb. S ohľadom na absenciu odôvodnenia vo vzťahu k žalobcom predloženým dôkazom v rámci daňového konania ako aj v rámci odvolacieho konania, sa žalobca domnieval, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Vysporiadanie sa s predloženými dôkazmi považoval žalobca za kľúčové z pohľadu vydania zákonného rozhodnutia vo veci, nakoľko jednoznačným spôsobom preukazuje skutkový stav tvrdý žalobcom v rámci vyrubovacieho konania, ako aj v rámci odvolacieho konania. Preto absencia odôvodnenia vo vzťahu k obrane žalobcu, podľa jeho právneho názoru, má za následok vydanie nezákonného rozhodnutia nielen v rámci konania pred správcom dane, ale aj v konaní pred žalovaným ako odvolacím orgánom. Bol toho právneho názoru, že daňové orgány zistili nedostatočným spôsobom skutkový stav, čo viedlo k podstatnému porušeniu ust. § 3 a § 48 zákona č. 563/2009 Z.z..

23. V čl. V (17. až 24. bod) žaloby žalobca poukázal aj na výsluch štatutárov spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. (Componet APE, s.r.o. v likvidácii) a Salanci - LMS s.r.o.. Títo potvrdili nielen skutočnosti tvrdé žalobcom, teda, že žalobca s týmito spoločnosťami nikdy neobchodoval, ale zároveň potvrdili skutočnosti tvrdé žalobcom, že ich účtovník Ing. H. N., ktorý spracovával účtovníctvo a bol účtovníkom aj žalobcu, vystavoval v ich mene, avšak bez ich súhlasu a vedomia, účtovné doklady. Uvedená skutočnosť jednoznačne potvrdzuje a preukazuje, že Ing. N. nesprávne a nepravdivo, bez vedomia a súhlasu dotknutých daňových subjektov, viedol ich účtovníctvo a pravdepodobne sa zo strany Ing. N. jednalo o premyslené a koordinované konanie s cieľom dosiahnutia osobného majetkového prospechu. Žalobca bol toho právneho názoru, že daňové orgány sa nedostatočným, resp. žiadnym spôsobom nevysporiadali s uvedenými skutočnosťami.

Z dôvodu, že nebolo naplnené ani jedno z ust. § 2, § 9 a § 19 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 222/2004 Z.z.), spoločnostiam iným ako OMV Slovensko, s.r.o. alebo TRANSPETROL, a.s., žalobca v jednotlivých zdaňovacích obdobiach tovary nedodal, rovnako ani služby a uvedené spoločnosti žalobca nepozná, nevykonával s nimi žiadnu formu a ani druh obchodnej ekonomickej spolupráce.

S ohľadom na absenciu preukázania existencie predmetných faktúr a reálnosť zdaniteľných obchodov na nich deklarovaných sa žalobca domnieval, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je nezákonné práve pre nedostatočné zistenie skutkového stavu, čo viedlo k podstatnému porušeniu najmä ust. § 3 a § 48 zákona č. 563/2009 Z.z.. Žalobca bol toho právneho názoru, že daňové orgány dostatočným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázali existenciu a reálnosť zdaniteľných obchodov. V prípade preukázateľných a odôvodnených pochybností o reálnosti a existencii zdaniteľných obchodov nie je v súlade s princípmi a zásadami správy daní, aby žalovaný vychádzal výlučne z podaného daňového priznania a kontrolného výkazu, pokiaľ ich pravdivosť bola dôvodne spochybnená. Žalobca preukázal ním tvrdé skutočnosti nielen predloženými listinnými dôkazmi, ale aj svedeckými výpoveďami, a tým došlo jednoznačne k dôvodnému spochybneniu pravdivosti daňového priznania a kontrolného výkazu, v dôsledku čoho bolo povinnosťou daňových orgánov postupovať v súlade s ust. § 3 ods. 2, 3 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. a zistiť pravdivý a úplný skutkový stav veci v rozsahu, ktorý bude základom pre vydanie zákonného rozhodnutia v predmetnej veci.

24. V čl. VI. (25. až 32. bod) žaloby žalobca konštatoval, že na základe ním uvedených skutočností ako i právnej argumentácie a tvrdení podložených vykonanými dôkazmi, je dôvodné sa domnievať, že účtovná evidencia mohla byť nesprávne vedená a skreslená konaním účtovníka Ing. H. N.. Preto požiadal správcu dane v súlade s ust. § 61 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. o prerušenie daňového konania, nakoľko bol toho názoru, že sa jedná o predbežnú otázku, či a kým bol spáchaný trestný čin, pričom o tejto otázke si správca dane nemôže urobiť vlastný úsudok.

Správca dane nerozhodol o jeho návrhu na prerušenie konania, čím porušil jeho procesné práva ako aj procesné ustanovenia súvisiace s daňovým konaním.

Rozhodnutie orgánov činných v trestnom konaní o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin, má zásadný význam pre toto daňové konanie, nakoľko v prípade právoplatného rozhodnutia súdu o tom, že v súvislosti s vyššie uvedeným konaním bol spáchaný trestný čin konkrétnym páchatelom, bude mať za následok, že za spôsobenú škodu, ktorú si v rámci trestného konania správca dane môže riadne prihlásiť, bude zodpovedať páchatel trestnej činnosti a nie žalobca.

Mylné bolo podľa právneho názoru žalobcu aj odôvodnenie žalovaného, ktorý uvádza, že trestnoprávna zodpovednosť Ing. N. je vo vzťahu k daňovému subjektu (žalobcovi). Konanie Ing. N. za predpokladu, že sa jedná o trestnoprávne konanie, má dopad nielen na žalobcu ako daňový subjekt, ale má dopad

aj vo vzťahu k správe daní. Nemožno v takomto prípade automaticky odvodiť zodpovednosť žalobcu za škodu, ktorá mohla vzniknúť práve v dôsledku prípadnej trestnej činnosti Ing. N..

Ďalej žalobca vytýkal, že napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia, nakoľko žalovaný nesprávne právne posúdil právnu argumentáciu žalobcu v súvislosti s podanou žiadosťou o prerušenie konania do právoplatného rozhodnutia orgánov činných v trestnom konaní.

Nad rámec uvedeného sa domnieval, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, nakoľko žalovaný nevysvetlil, na základe akých logických úvah a právnych predpisov dospel k záveru, že sa jedná v uvedenom trestnom konaní výlučne o trestnoprávnu zodpovednosť Ing. N. vo vzťahu k žalobcovi.

Tiež poukázal na skutočnosť, že nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov napadnutého rozhodnutia je daná aj nevysporiadaním sa s procesným pochybením správcu dane, ktorý nevydal rozhodnutie ohľadom žiadosti žalobcu, ktorou žiadal prerušiť konanie o určení dane podľa pomôcok. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal s odvolacím dôvodom, v zmysle ktorého žalobca poukázal na procesné pochybenie správcu dane v súvislosti s rozhodnutím o podanej žiadosti o prerušenie konania do právoplatného rozhodnutia orgánov činných v trestnom konaní, nakoľko takéto rozhodnutie správca dane nevydal. Bol toho právneho názoru, že oznámenie, ktorým správca dane oznámil, že právoplatné skončenie trestného konania považuje za irelevantné, nie je rozhodnutím o podanej žiadosti o prerušenie konania, a to pre absenciu samotného rozhodnutia, ako aj pre absenciu náležitostí rozhodnutia. Uvedeným oznámením správca dane výlučne oznámil, že právoplatné skončenie trestného konania považuje za irelevantné, avšak nerozhodol o zamietnutí alebo vyhovení žiadosti podanej žalobcom.

25. V čl. VII (33. až 36. bod) žaloby žalobca konštatoval ďalšie pochybenie v súvislosti s porušením ust. § 20 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. pri predvolaní Ing. N. tým, že jeho výpoveď by nemala vplyv na zistenia správcu dane a na výsledok procesu určenia dane podľa pomôcok, s ohľadom na jeho priznanie, že účtovné doklady žalobcu vyhodil, pretože došlo k ich zničeniu pri živej pohrome.

Žalovaný teda vopred vyhodnotil výsledky a závery prípadnej výpovede Ing. N. bez toho, že by sa tento dostavil a vypovedal. Takýto záver žalovaného je podľa žalobcu nezákonný a predčasný, nakoľko žalovaný predsa nemôže vyhodnotiť bez vykonania výpovede jej obsah a či by skutočnosť zistené výpoveďou predvolanej osoby mali alebo nemali vplyv na konanie o určení dane podľa pomôcok vo vzťahu k žalobcovi.

Nad rámec uvedeného sa domnieval, že absentuje akékoľvek zdôvodnenie takéhoto záveru, nakoľko žalovaný neuviedol dôvody, pre ktoré sa domnieva, že by výpoveď Ing. N. nemala vplyv na konanie o určení dane podľa pomôcok žalobcu. Samotná skutočnosť, že účtovná evidencia žalobcu bola podľa vyjadrenia Ing. N. zničená, ešte samo o sebe neznamená, že výpoveď Ing. N. by nemala žiaden vplyv na uvedené konanie. Bez ohľadu na existenciu účtovnej evidencie žalobcu sa predsa Ing. N. môže vyjadriť k okolnostiam, ktoré boli predmetom určovania dane podľa pomôcok, nakoľko viedol účtovnú evidenciu žalobcu a k uvedeným skutočnostiam preto bol oprávnený sa vyjadriť s ohľadom aj na svoju pamäťovú stopu v súvislosti s vedením účtovnej evidencie. V tejto súvislosti analogicky poukázal na výsluch predvolaných svedkov, ktorí sa vyjadrili k obchodovaniu so žalobcom, avšak predloženie ich účtovnej evidencie nebolo potrebné a aj napriek tomu správca dane vzal do úvahy tieto svedecké výpovede.

Žalobca tiež uviedol, že žiadal predvolať Ing. N. nielen ako osobu, ktorá pre žalobcu spracovávala účtovníctvo, ale aj ako štatutára obchodných spoločností: JM International s.r.o. a KOVOSPOL RUNÁK s.r.o., ktoré so žalobcom mali mať údajne obchodnú spoluprácu v roku 2016, resp. 2017.

26. V čl. VIII (37. až 40. bod) žaloby žalobca opätovne poukázal na to, že vedenie jeho účtovnej evidencie vykazuje znaky koordinovanej trestnej činnosti, za ktorú nesie zodpovednosť výlučne páchatel tejto trestnej činnosti. Záver žalovaného, že za výkon kontroly činnosti vedenia účtovníctva je zodpovedný iba žalobca, je nesprávny.

27. V čl. IX (41. až 46. bod) žaloby správca dane pri určení dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok síce bral do úvahy na strane príjmov všetky príjmy od iných podnikateľských subjektov, avšak nepriznal na strane výdavkov výdavky z dôvodu nesplnenia ani jednej podmienky uvedenej v ust. § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., s čím sa podľa názoru žalobcu žalovaný v napadnutom rozhodnutí nedostatočným a nezrozumiteľným spôsobom vysporiadal.

Poukázal tiež na oznámenie o zničení účtovných dokladov a skutočnosť, že toto nemôže byť na škodu žalobcu.

V zmysle ust. § 48 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. mal správca dane pri určení dane podľa pomôcok prihliadať na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre žalobcu, aj keď ním neboli uplatnené. Daňové orgány sa nedostatočne vysporiadali s prípadnými liberačnými dôvodmi žalobcu, pričom všeobecné poukazovanie na povinnosti žalobcu v súvislosti s vedením účtovnej evidencie nedostatočným spôsobom reflektuje a odôvodňuje individuálne skutkové a aj právne okolnosti vedenia účtovnej evidencie a jej zničenia v dôsledku pôsobenia prírodných síl a živlov, ktorých kontrolovanie nie je v objektívnych ľudských možnostiach.

28. V čl. X (47. až 48. bod) žaloby žalobca uviedol, že správca dane pri určení dane podľa pomôcok postupoval nezákonne a v rozpore s vyššie uvádzanými zákonnými ustanoveniami. Bol toho názoru, že nebol dodržaný ani postup v zmysle ust. § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., nakoľko správca dane pri určení dane podľa pomôcok nesplnil svoju zákonnú povinnosť a neprihliadol na zistené okolnosti, z ktorých jednoznačne a bez akýchkoľvek pochyb vyplývajú výhody pre žalobcu, a to aj napriek tomu, že tieto okolnosti neboli u žalobcu uplatnené.

29. V čl. XI žaloby žalobca uviedol, že na preukázanie ním tvrdeného skutkového a právneho stavu predkladá dôkazy, na ktoré v žalobe odkazoval.

IV. Vyjadrenie žalovaného

30. K žalobe žalobcu podal písomné vyjadrenie žalovaný, a to v podaní zo dňa 03. 11. 2021, v rámci ktorého uviedol, že trvá na výroku v žalobou napadnutom rozhodnutí o odvolaní, pričom poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou spisu. Po preštudovaní predmetnej žaloby dospel k záveru, že žalobca v žalobe neuvádza také nové skutočnosti, ktoré by svojou podstatou mali vplyv na výrok rozhodnutia Krajského súdu v Nitre, pričom by neboli predmetom odvolania. Žalobca v žalobe namieta nesprávnosť rozhodnutia žalovaného v tom, že vychádzal z nesprávneho hodnotenia dôkazov žalovaným ako odvolacím orgánom a taktiež prvostupňovým orgánom a nesprávneho posúdenia veci.

31. Uviedol, že skutočnosti uvedené žalobcom pod 1. až 6. bodom žaloby a v čl. I a II žaloby nemajú charakter námietok, preto sa k nim žalovaný nevyjadril.

32. K tvrdeniu žalobcu v čl. III (13. bod) žaloby žalovaný uviedol, že správca dane pri ústnom pojednávaní, konanom z dôvodu začatia daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty v zmysle ust. § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. vyzval žalobcu, aby mu predložil účtovné a iné doklady, preukazujúce hospodárske operácie a účtovné prípady deklarované v daňovom priznaní podanom za kontrolované zdaňovacie obdobie. Žalobca správcovi dane predložil oznámenie, vystavené účtovníkom žalobcu, z ktorého vyplynulo, že doklady potrebné ku kontrole boli zničené. Správca dane na základe uvedenej skutočnosti oznámil žalobcovi začatie procesu určenia dane podľa pomôcok v zmysle ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z.. V zmysle tohto ustanovenia správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu. K namietanej povinnosti správcu dane zistiť skutočný stav vecí tak, aby nedošlo k porušeniu práv daňových subjektov žalovaný uviedol, že správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok postupuje striktnie v súlade so znením ust. § 48 ods. 1 až ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., čo znamená, že za účelom zistenia skutkového stavu vecí nevykonáva dokazovanie tak, ako v priebehu daňovej kontroly, ale je oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zabezpečí bez súčinnosti s daňovým subjektom. K námietke žalobcu, že správca dane mal možnosť aj na základe informácií od iných štátnych inštitúcií zistiť reálny skutočný stav vecí, žalovaný uviedol, že nakoľko žalobca neidentifikoval štátne inštitúcie, ktoré mali informácie o jeho obchodných partneroch, na základe ktorých by mohol správca dane zistiť skutočnosti, ktoré by mal možnosť použiť v procese určenia dane podľa pomôcok ako pomôcky, považuje námietku žalobcu za nedôvodnú.

33. K čl. IV (14. a 15. bod) žaloby žalovaný konštatoval, že správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok použil ako pomôcky daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie a kontrolný výkaz, v ktorých si žalobca deklaroval uskutočnené zdaniteľné obchody na základe vystavených dodávateľských faktúr. Správca dane v priebehu určenia dane podľa pomôcok porovnal údaje vyplývajúce z podaného daňového priznania k dani z pridanej hodnoty a predloženého kontrolného výkazu a zistil, že porovnávané údaje vykazovali zhodu. Žalobca nepredložil správcovi dane ku kontrole

žiadne doklady, na základe ktorých by správca dane preveril údaje vyplývajúce z podaného daňového priznania a kontrolného výkazu, a preto správca dane skutočnosti vyplývajúce z predložených dokladov, nemal dôvod spochybniť. K námietke žalobcu, že žalovaný sa nevysporiadal so skutočnosťou, že mal v kontrolovanom zdaňovacom období iba dvoch obchodných partnerov žalovaný uviedol, že nakoľko žalobca svoje tvrdenie žiadnym spôsobom nepreukázal, správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok použil údaje vyplývajúce z predloženého daňového priznania a kontrolného výkazu. Pravdivosť údajov vyplývajúcich z podaného daňového priznania a kontrolného výkazu preukazuje daňový subjekt predložením relevantných dôkazov, ale nakoľko žalobca nepredložil žiadne dôkazy, správca dane nemal možnosť údaje vyplývajúce z daňového priznania a kontrolného výkazu, preveriť. K vyjadreniu, ktoré považoval žalobca za nesprávne, žalovaný uviedol, že názor žalobcu nemá na konanie žalovaného vplyv. Určovanie dane podľa pomôcok je zákonom ustanovený inštitút, ktorý sa využíva v prípade, že na strane daňového subjektu nastanú skutočnosti, taxatívne vymedzené v ust. § 48 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z.. Tým, že žalobca nepredložil správcovi dane v priebehu začatej daňovej kontroly žiadne doklady, neumožnil mu vykonať daňovú kontrolu, a preto bol správca dane povinný postupovať v zmysle ust. § 48 tohto zákona.

K ďalšej námietke žalobcu (v 16. bode žaloby) žalovaný uviedol, že žalobca nekonkretizuje dôvody, pre ktoré považuje rozhodnutie žalovaného za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôkazov, a preto nemôže k námietke zaujať relevantné stanovisko. Žalobca nepredložil správcovi dane ku kontrole žiadne dôkazy, v dôsledku čoho sa správca dane nemal s čím vysporiadať. Daňové orgány vo svojich rozhodnutiach uviedli dôvody, na základe ktorých správca dane postupoval v súlade so znením ust. § 48 zákona č. 563/2009 Z.z. ako i všetky zistené skutočnosti a vysporiadali sa s námietkami žalobcu. Správca dane v priebehu určenia dane podľa pomôcok nezisťuje skutkový stav, ale určuje daň na základe pomôcok, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. K namietanému porušeniu ust. § 3 a ust. § 48 zákona č. 563/2009 Z.z. žalovaný uviedol, že nakoľko žalobca nekonkretizuje, akým spôsobom, resp. v čom správca dane a žalovaný uvedené ustanovenia porušili, nemôže k námietke žalobcu zaujať relevantné stanovisko. Aby mal možnosť zaujať k námietkam žalobcu relevantné stanovisko, musia byť námietky žalobcu, týkajúce sa porušenia zákonných ustanovení konkrétne, a nie vo všeobecnej rovine.

34. V súvislosti s námietkami v čl. V (17. až 19. bod) žaloby, týkajúcimi sa svedeckých výpovedí zástupcov spoločností AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. a Salanci - LMS s.r.o., žalovaný poukázal na to, že správca dane na základe výpovedí konateľov spoločností, ktoré obchodné vzťahy so žalobcom popreli, neuznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane v zmysle ust. § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. z dodávateľských faktúr, vystavených spoločnosťami AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. a Salanci - LMS s.r.o.. Bolo na rozhodnutí žalobcu a konateľov spoločností, koho poveria vedením účtovnej evidencie a podávaním daňových priznaní a kontrolných výkazov. Taktiež bolo na rozhodnutí žalobcu, akým spôsobom bude kontrolovať činnosť osoby vedúcej jeho účtovníctvo aj z dôvodu, že za účtovnú evidenciu spoločnosti zodpovedá daňový subjekt. Daňové orgány nie sú oprávnené vstupovať do právnych vzťahov uzatvorených medzi dvomi subjektami, a preto sa so situáciou, ktorá medzi žalobcom a osobou, ktorú žalobca poveril vedením účtovnej evidencie vznikla, nemali dôvod vysporiadať.

K 20. až 24. bodu žaloby žalovaný uviedol, že správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok nevykonáva dokazovanie v zmysle ust. § 24 zákona č. 563/2009 Z.z., čo znamená, že neskúma, či boli zdaniteľné plnenia medzi žalobcom a jeho obchodnými partnermi, uskutočnené. Vyjadrenia zástupcov spoločností AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. a Salanci - LMS s.r.o. použil správca dane v priebehu určovania dane podľa pomôcok ako pomôcku, a preto uplatnené právo na odpočítanie dane z dodania tovaru uvedenými spoločnosťami, žalobcovi neuznal. Správca dane nespochybnil pravdivosť daňového priznania a kontrolného výkazu z dôvodu, že údaje vyplývajúce z týchto podaní boli zhodné. V prípade, že by žalobca predložil správcovi dane ku kontrole doklady, na základe ktorých by došlo k spochybneniu údajov vyplývajúcich z podaného daňového priznania a kontrolného výkazu, správca dane by vykonal dokazovanie, v priebehu ktorého by skutočnosti vyplývajúce z podaní preveril v nadväznosti na predložené účtovné doklady žalobcu a jeho obchodných partnerov. K povinnosti správcu dane zistiť v súlade s ust. § 3 ods. 2, 3 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. pravdivý a úplný skutkový stav žalovaný argumentoval tým, že správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok nepostupuje v súlade so znením ust. § 3 vyššie uvedeného zákona, iba v súlade so znením ust. § 48 tohto zákona. V prípade, že by žalobca v procese určenia dane podľa pomôcok, t.j. do vydania protokolu o určení dane podľa pomôcok (doručením protokolu o určení dane podľa pomôcok je určovanie dane podľa pomôcok ukončené) predložil správcovi dane doklady a dôkazy, správca dane by tieto bol oprávnený v zmysle

ust. § 48 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z použiť ako pomôcky. Žalobca však v procese určenia dane podľa pomôcok nepredložil správcovi dane žiadne doklady a dôkazy.

35. Podľa názoru žalovaného (s poukazom na námietky v čl. VI žaloby, 25. až 32. bod) skutočnosť, že žalobca podal na základe zistení týkajúcich sa vedenia účtovnej evidencie proti konaniu H. N. trestné oznámenie, nemá na konanie správcu dane v procese určenia dane podľa pomôcok vplyv a nie je ani dôvodom na prerušenie konania podľa ust. § 61 od. 1 zákona č. 563/2009 Z.z.. Správca dane nie je účastníkom trestného konania, vedeného medzi žalobcom a H. N. a nemá právo na prihlásenie škody. V prípade, že orgány činné v trestnom konaní rozhodnú, že H. N. spôsobil svojim konaním žalobcovi škodu, je na žalobcovi, aby si spôsobenú škodu na základe rozhodnutia súdu od H. N. vymáhal.

36. V súvislosti s námietkou žalobcu (čl. VII žaloby, 33. až 36. bod) týkajúcou sa nezabezpečenia svedeckej výpovede H. N. žalovaný uviedol, že jeho výpoveď by vzhľadom na zistenú skutočnosť, že nemal k dispozícii účtovné a iné doklady, preukazujúce realizáciu obchodných transakcií medzi žalobcom a jeho obchodnými partnermi, nemala na výsledok procesu určenia dane podľa pomôcok vplyv. H. N. sa zúčastnil ústnych pojednávaní, za účelom podania svedeckej výpovede v priebehu daňových kontrol, vykonávaných v spoločnostiach, ktorým taktiež viedol účtovnú evidenciu, svedeckú výpoveď v zmysle ust. § 25 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. však podať odmietol. Aj v prípade, že by sa ústneho pojednávania za účelom podania svedeckej výpovede zúčastnil, jeho vyjadrenie bez predloženia účtovných a iných dokladov spoločnosti, by nemalo vypovedačiu hodnotu.

37. Žalovaný nezaujal stanovisko k vyjadreniu žalobcu v čl. VIII (37. až 40. bod) žaloby z dôvodu, že nie je oprávnený vyjadrovať sa k vzťahu medzi žalobcom a osobou, ktorú poveril vedením účtovnej evidencie, resp. ku konaniu osoby, ktorú žalobca poveril vedením účtovnej evidencie.

38. K námietke žalobcu v čl. IX žaloby (41. až 46. bod) týkajúcej sa nedostatočného a nezrozumiteľného spôsobu vysporiadania sa s odvolacími dôvodmi, žalovaný poukázal na to, že v odvolacom konaní postupuje v zmysle ust. § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., v zmysle ktorého, ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma dodržanie zákonných podmienok na použitie ust. § 48. Ak zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí. Z tohto zákonného ustanovenia vyplýva, že nemal povinnosť zaoberať sa odvolacími námietkami žalobcu, ale mal iba posúdiť, či bol správca dane oprávnený postupovať v zmysle ust. § 48 zákona č. 563/2009 Z.z.. Žalovaný sa napriek tomu, že mu to nevyplývalo zo znenia ust. § 74 ods. 5 tohto zákona, zaoberal vyslovenými odvolacími námietkami žalobcu a zaujal k nim v rozhodnutí stanovisko. Skutočnosť, že žalobca nesúhlasí s vyjadreniami žalovaného uvedenými v rozhodnutí, nemá na proces určenia dane podľa pomôcok vplyv. K nevysporiadaniu sa s liberačnými dôvodmi v nadväznosti na znenie ust. § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. žalovaný vyslovil právny názor, že zo znenia ust. § 48 ods. 5 tohto zákona vyplýva, že pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť tiež na zistené skutočnosti, z ktorých vyplývajú pre daňový subjekt výhody, aj keď ním neboli uplatnené. Skutočnosť, že H. N. predložil žalobcovi a správcovi dane oznámenie, že účtovné a iné doklady žalobcu boli zničené pri živelní udalosti, nebola žiadnym spôsobom preukázaná a nemôže byť použitá v zmysle ust. § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. ako okolnosť, z ktorej vyplývajú pre žalobcu výhody.

39. Žalobca v čl. X žaloby (47. a 48. bod) nekonkretizuje, ktoré ust. § 48 zákona č. 563/2009 Z.z. daňové orgány svojím konaním porušili, a preto žalovaný k týmto námietkam nemohol zaujať relevantné stanovisko. K námietke nesprávneho právneho posúdenia veci, nedostatočne zisteného skutkového stavu a nedostatku dôkazov žalovaný opakovane uviedol, že žalobca nepredložil správcovi dane ku kontrole žiadne účtovné a iné doklady, potrebné k prevereniu skutočností deklarovaných v ním predloženom daňovom priznaní a kontrolnom výkaze, čím neumožnil vykonať správcovi dane daňovú kontrolu, a teda správca dane bol povinný začať proces určenia dane podľa pomôcok. V procese určenia dane podľa pomôcok správca dane nezisťuje skutkový stav a nevykonáva dokazovanie, ale je oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Tiež nezaujal stanovisko k namietanému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy z dôvodu, že žalobca neuvádza, ktoré ustanovenia o konaní pred orgánom verejnej správy a v čom boli porušené. K dodržaniu postupu podľa ust. § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. žalovaný dodal, že správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok nezistil žiadne okolnosti, z ktorých by vyplývali pre žalobcu výhody.

40. V závere svojho vyjadrenia žalovaný konštatoval, že žalobca v žalobe neuviedol žiadne nové námietky (námietky uvedené vo vyjadrení k žalobe sú identické s námietkami odvolania) a z uvedeného dôvodu žalovaný navrhol žalobu zamietnuť.

V. Ďalší priebeh konania

41. K vyjadreniu žalovaného podal písomné vyjadrenie žalobca, v ktorom viedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava podanej správnej žaloby.

Bol toho názoru, že ak správca dane postupoval v rámci procesu určovania dane podľa pomôcok, pri ktorom sa nevykonáva riadne dokazovanie, nezbavuje ho to povinnosti postupovať v súlade so zákonom, teda i v zmysle ust. § 48 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z.. Nevyžaduje sa, aby daňový subjekt označil, resp. identifikoval štátne inštitúcie, ktoré majú disponovať potrebnými informáciami.

Žalobca v rámci konania o určenie dane podľa pomôcok poukázal na bankové výpisy zo svojho podnikateľského účtu, ktoré aj v konaní predložil a ktorými preukázal ním tvrdené skutočnosti a to, že jeho jedinými dlhoročnými obchodnými partnermi sú spoločnosti OMV Slovensko a Transpetrol. Taktiež poukázal tiež na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 4Sžfk 48/2017 a uviedol, že daňové orgány nepostupovali v súlade so zákonom č. 563/2009 Z.z. a nepočínali si tak, ako je to uvedené v tomto rozsudku. Nemali jasnú koncepciu preukazovania a určovania dane podľa pomôcok a na základe zistených a dôkazmi potvrdených skutočností nedospeli k logickým a presvedčivým záverom.

Správca dane sa v procese určenia dane podľa pomôcok a aj v rámci daňovej kontroly, obmedzil výlučne iba na kontrolu podaného daňového priznania k dani z pridanej hodnoty a súvisiaceho kontrolného výkazu žalobcu k dani z pridanej hodnoty, ale nevykonali jeho krížovú kontrolu s kontrolným výkazom údajných obchodných partnerov žalobcu. V prípade vykonania takejto kontroly, by daňové orgány zistili značné nezrovnalosti. Nie je správny ich záver, že pokiaľ daňové priznanie žalobcu k dani z pridanej hodnoty a s tým súvisiaci kontrolný výkaz žalobcu vykazovali zhodu, nebol dôvod mať pochybnosti o pravdivosti týchto údajov.

Povinnosť zistiť náležite skutkový stav správcom dane je hmotnoprávnym základom pre rozhodnutie o právach daňových subjektov. Uvedené jednoznačne potvrdzuje aj rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5Sž 198/2000.

Opätovne poukázal na to, že daňové doklady žalobca nemohol predložiť, pretože nimi nie z vlastnej viny fyzicky nedisponoval, pričom v tejto súvislosti poukázal na ďalšie rozsudky Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžfk/64/2017, sp. zn. 8 Sžf 83/2014 a sp. zn. 3Sžfk/60/2017, sp. zn. M-Sž do V 1/00, z ktorých časti i citoval.

Daňové orgány sa vo svojich rozhodnutiach odvolávali na ust. 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z.. S účinnosťou od 01. 01. 2017 toto ustanovenie upravuje určenie dane podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2 tohto zákona. Toto však nie je prípad žalobcu a ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z. nebolo naplnené, pretože žalobca sa nebránil vykonaniu daňovej kontroly a jej vykonanie riadne umožnil. Daňové orgány sa odvolávali na neúčinné ust. § 48 ods. 1 písm. c/ uvedeného zákona. Aj z tohto je zrejma nezákonnosť a nepreskúmateľnosť ich rozhodnutí.

V ďalšej časti svojho vyjadrenia sa žalobca zaoberal tvrdeniami a hodnoteniami daňových orgánov ohľadne výpovede H. N., ktorá sa v rámci predmetnej daňovej kontroly neuskutočnila. Postup daňových orgánov bol v tomto smere nezákonný, nakoľko nevyužil všetky prostriedky na náležité zistenie skutkového stavu a určenie dane podľa pomôcok. S poukazom na vyššie uvedené a citované judikatúru žalobca mal za to, že bolo povinnosťou správcu dane zistiť náležite skutkový stav a výpoveď H. N. v tomto smere bola a je jedným z prostriedkov, ktorými možno skutkový stav náležite zistiť.

V závere svojho vyjadrenia žalobca poukázal na to, že sa nebránil vykonaniu daňovej kontroly a jej vykonanie riadne umožnil. Nemal však žiadnu objektívnu možnosť predložiť svoje účtovné doklady, nakoľko nimi nedisponoval, keď ich v rámci spracovávania účtovníctva predložil externému účtovníkovi Ing. N..

Žalobca navrhol, aby súd rozhodol v zmysle jeho žalobného návrhu.

42. Na pojednávaní konanom dňa 11. 10. 2022 sa vyjadril právny zástupca žalobcu, žalobca a zástupkyňa žalovaného v zmysle svojich písomných poddaní.

VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

43. Krajský súd v Nitre, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, ďalej len „SSP“) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 12. 05. 2021 ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, pričom dospel k záveru, že toto rozhodnutie (ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane zo dňa 14. 01. 2021 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty v sume 2.018,14 eur za zdaňovacie obdobie júl 2017) je potrebné zrušiť podľa ust. 191 ods. 1 písm. d/ SSP a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie, a to z dôvodu, že toto rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

44. Podľa § 35 ods. 1, 2, 3 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, účinnom v čase vykonávania daňovej kontroly (t.j. do 30. 09. 2020), účtovná jednotka je povinná zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, 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, výkazy vybraných údajov z účtovných závierok podľa § 17a a 22 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 desiatich 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 desiatich 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, 3 vyššie citovaného zákona, účtovné záznamy, ktoré sa týkajú správneho konania, trestného konania, konania pred súdom 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.

Účtovné doklady a iné účtovné záznamy, ktoré sa týkajú záručných lehôt a reklamačných konaní, uchováva účtovná jednotka počas doby, počas ktorej záručné lehoty alebo reklamačné konania trvajú; účtovné záznamy, ktoré sa týkajú nezinkasovaných pohľadávok alebo nezaplatených záväzkov, uchováva účtovná jednotka do konca účtovného obdobia nasledujúceho po účtovnom období, v ktorom došlo k ich inkasu alebo zaplateniu

Podľa § 39p (prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2018) ods. 1, ustanovenia § 35 ods. 3 písm. b) a c) v znení účinnom od 1. januára 2018 sa použijú aj na uchovávanie účtovných záznamov, pri ktorých ich doba uchovávaní začala plynúť pred 1. januárom 2018 a neuplynula do 31. decembra 2017.

45. Podľa 19 ods. 1, 2 § zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 12. 2017, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, 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 dodávky tovarov a služieb 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 z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

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,

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 písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

Podľa § 69 ods. 1, 5 vyššie citovaného zákona, platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

Každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

Podľa § 70 ods. 1 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; v záznamoch platiteľ uvedie zdaňovacie obdobie, v ktorom vykonal odpočítanie dane alebo pomerné odpočítanie dane. Platiteľ vedie záznamy aj o platbách prijatých pred dodaním tovarov a služieb a o platbách poskytnutých pred dodaním tovarov a služieb. Člen skupiny je povinný viesť osobitne záznamy o dodaní tovarov a služieb ostatným členom skupiny.

Podľa § 71 ods. 1, 3 vyššie citovaného zákona, na účely tohto zákona

a/ faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

b/ elektronickou faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickej formáte; elektronickú faktúru možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby,

c/ vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,

d/ neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,

e/ elektronickou výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickej formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

Zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry. Ako spôsob zabezpečenia vierohodnosti pôvodu, neporušenosti obsahu a čitateľnosti faktúry možno použiť

a/ kontrolné mechanizmy podnikových procesov, ktoré spoľahlivo zabezpečia priraditeľnosť faktúry k dokumentom súvisiacim s dodaním tovaru alebo služby,

b/ zaručený elektronický podpis podľa osobitného predpisu 29) alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho použitie zaručeného elektronického podpisu,
c/ elektronickú výmenu údajov, ak zmluva týkajúca sa tejto výmeny ustanoví použitie postupov zabezpečujúcich vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu údajov,
d/ iný spôsob zabezpečujúci vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu faktúry.

Podľa § 72 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona, platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru podľa tohto zákona pri

a/ dodaní tovaru alebo služby s miestom dodania v tuzemsku inej zdaniteľnej osobe alebo právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou,

Podľa § 76 ods. 1 písm. a/, ods. 5, 6 vyššie citovaného zákona, platiteľ je povinný uchovávať

a/ kópie faktúr, ktoré vyhotovil alebo ktoré vyhotovil v jeho mene a na jeho účet odberateľ alebo tretia osoba, a prijaté faktúry vyhotovené zdaniteľnou osobou alebo treťou osobou v jej mene a na jej účet po dobu desiatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú,

Zdaniteľná osoba, ktorá uchováva faktúry elektronicky, je povinná umožniť daňovému úradu na účely kontroly prístup k týmto faktúram, ich sťahovanie a používanie.

Elektronickým uchovávaním faktúry sa rozumie uloženie údajov vykonané prostredníctvom elektronického zariadenia na spracovanie vrátane digitálnej kompresie a uchovávanie údajov použitím drôtových, rádiových, optických alebo iných elektromagnetických prostriedkov.

Podľa § 78 ods. 1, 2, 7 vyššie citovaného zákona, daň, ktorú je povinný platiť platiteľ podľa § 69, je splatná do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla daňová povinnosť zo zdaniteľného obchodu okrem dane vyrubenej colným orgánom pri dovoze tovaru, ktorá je splatná v lehote pre splatnosť cla podľa colných predpisov. Ak platiteľ uplatňuje odpočítanie dane, od celkovej splatnej dane okrem dane vyrubenej colným orgánom pri dovoze tovaru odpočíta odpočítateľnú daň a tento kladný rozdiel (ďalej len „vlastná daňová povinnosť“) uvedie do daňového priznania.

Do 25 dní po skončení každého zdaňovacieho obdobia je povinný podať daňové priznanie každý platiteľ okrem platiteľa registrovaného podľa § 5 alebo § 6, ktorý je povinný podať daňové priznanie, ak mu vznikla v zdaňovacom období povinnosť platiť daň podľa § 69, ak v zdaňovacom období dodal tovar oslobodený od dane podľa § 43 alebo § 47, dodal tovar podľa § 45 alebo ak uplatňuje odpočítanie dane. Platiteľ je povinný zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia.

Každá osoba, ktorá je povinná podať daňové priznanie, uvedie v daňovom priznaní všetky údaje potrebné na výpočet celkovej splatnej dane a na výpočet celkovej odpočítateľnej dane vrátane celkovej hodnoty tovarov a služieb vzťahujúcej sa na celkovú daň a na odpočítavanú daň a celkovej hodnoty tovarov a služieb oslobodených od dane. Hodnota tovarov a služieb oslobodených od dane sa uvádza v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť. Údaje v daňovom priznaní sa zaokrúhľujú na najbližší eurocent do 0,005 eura nadol a od 0,005 eura vrátane nahor.

Podľa § 78a ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona, platiteľ je povinný podať kontrolný výkaz elektronickými prostriedkami za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré je povinný podať daňové priznanie, do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia. Platiteľ nie je povinný podať kontrolný výkaz za zdaňovacie obdobie, za ktoré podáva daňové priznanie, v ktorom

a/ nie je povinný uviesť žiadne údaje o plneniach,

b/ je povinný uviesť len údaje o dodaní tovaru oslobodeného od dane podľa § 43 alebo § 47 alebo údaje o dodaní tovaru podľa § 45 a súčasne v ktorom neuvádza údaje o odpočítaní dane alebo uvádza len odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. d).

Kontrolný výkaz musí obsahovať údaje o daňovej povinnosti a odpočítaní dane za príslušné zdaňovacie obdobie v tomto členení:

a/ údaje z každej faktúry, ktorú bol platiteľ povinný vyhotoviť podľa § 71 až 75 o dodaní tovarov a služieb, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň v tuzemsku a ktoré nie sú oslobodené od dane, okrem zjednodušenej faktúry, alebo z ktorých je povinný platiť daň v tuzemsku príjemca plnenia podľa § 69 ods. 12 písm. f) až j), okrem zjednodušenej faktúry,

b/ údaje z každej prijatej faktúry o dodaní tovarov a služieb,

1. pri ktorých je osobou povinnou platiť daň príjemca plnenia podľa § 69 ods. 2, 3, 6, 7 a 9 až 12 a ktoré nie sú oslobodené od dane,

2. ktoré sú alebo majú byť dodané iným platiteľom povinným platiť daň podľa § 69 ods. 1 a pri ktorých príjemca plnenia uplatňuje odpočítanie dane v príslušnom zdaňovacom období,

c/ údaje z každej faktúry podľa § 71 ods. 2,

d/ údaje o dodaní tovarov a služieb iných ako uvedených v písmene a), z ktorých je platiteľ povinný platiť daň v tuzemsku.

Ak platiteľ nie je povinný mať faktúru na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. b), uvedie údaje do kontrolného výkazu z iného dokladu o dodaní tovaru alebo služby.

Z faktúr uvedených v odseku 2 alebo z dokladu podľa odseku 3 sa v kontrolnom výkaze uvádzajú tieto údaje: a/ identifikačné číslo pre daň odberateľa alebo dodávateľa, pod ktorým tovar alebo služba bola alebo má byť dodaná, b/ poradové číslo faktúry alebo číselnú identifikáciu dokladu podľa odseku 3, ak tento doklad číselnú identifikáciu obsahuje, c/ dátum dodania tovaru alebo služby alebo dátum prijatia platby, ak prijatím platby vznikla daňová povinnosť, d/ základ dane a suma dane vyjadrené v eurách, e/ sadzba dane, f/ výška odpočítanej dane, g/ druh a množstvo tovaru, ak je faktúra vyhotovená o dodaní tovaru, z ktorého je povinný platiť daň príjemca plnenia podľa § 69 ods. 12 písm. h) a i).

46. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 5, 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 31. 07. 2021 (teda i v čase rozhodovania žalovaného), 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 svoje povinnosti.

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

Podľa § 15 ods. 1 vyššie citovaného zákona, daňové priznanie je povinný podať každý, komu táto povinnosť vyplýva z osobitných predpisov, 1) alebo ten, koho na to správca dane vyzve. Vo výzve správca dane poučí daňový subjekt o následkoch nepodania daňového priznania.

Podľa § 22 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, ak sa pri správe daní vyskytne otázka, o ktorej už právoplatne rozhodol iný príslušný orgán, je správca dane takýmto rozhodnutím viazaný; inak si môže správca dane o takejto otázke urobiť úsudok alebo dať inému príslušnému orgánu podnet na začatie konania.

Správca dane si nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok, alebo o osobnom stave fyzickej osoby.

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 pri správe daní,

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 všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je 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 § 25 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, každý je povinný vypovedať na účely správy daní ako svedok o dôležitých okolnostiach, ak sú mu známe; musí vypovedať pravdivo a nič nezamlčať. Správca dane môže svedkovi uložiť povinnosť, aby sa dostavil osobne a vypovedal; ak sa svedok nedostaví, správca dane môže postupovať podľa § 20.

Správca dane je povinný poučiť svedka pred vypočutím o možnosti odoprieť výpoveď, o jeho povinnosti vypovedať pravdivo a nič nezamlčať a o právnych následkoch nepravdivej alebo neúplnej výpovede.

23) Odoprieť výpoveď môže ten, kto by ňou spôsobil nebezpečenstvo trestného stíhania sebe alebo blízkym osobám.

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. 2 vyššie citovaného zákona, 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/ poskytovať 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 pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, alebo

c/ 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 po doručení oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok. Určovanie dane podľa pomôcok vykoná správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa prvej vety.

Správca dane je pri určení dane oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Pomôckami môžu byť najmä listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede objasňujúce skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení, výpisy z účtov vedených u poskytovateľov platobných služieb a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, alebo podobných daňových subjektov.

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

Pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný 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 § 61 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona, správca dane daňové konanie

a/ preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b/ môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 21a)

Správca dane môže daňové konanie prerušiť najdlhšie na 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci daňového konania; túto lehotu môže správca dane predĺžiť na nevyhnutný čas.

Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

Podľa § 74 ods. 5 vyššie citovaného zákona, 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.

47. Úlohou súdu v predmetnej veci bolo posúdiť, či v predmetnej veci boli u žalobcu splnené podmienky pre určenie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2017 podľa pomôcok v zmysle ust. § 48 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 563/2009 Z.z.). Žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 12. 05. 2021 žalovaný ako odvolací daňový orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 14. 01. 2021. Týmto rozhodnutím, ktoré bolo výsledkom určenia dane podľa pomôcok, správca dane daňovému subjektu - žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2017 v sume 2.018,14 eur (daň z pridanej hodnoty vyrubená daňovým priznaním v sume 461,47 eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 2.479,61 eur, rozdiel dane v sume 2.018,14 eur).

48. Ustanovenie § 3 zákona č. 563/2009 Z.z. zakotvuje základné zásady daňového konania, pričom jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti daňového konania, ktorá vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní upravenom v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. Pri určovaní dane podľa pomôcok nedochádza k preverovaniu alebo zisťovaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, ale k samotnému určeniu dane podľa pomôcok. Takýto postup je dôsledkom nespĺnenia si povinností daňovníka v zákonom určenom rozsahu a v určených lehotách. Správca dane nie je povinný o pomôckach, ktoré má k dispozícii vopred informovať daňový subjekt, ale určuje daň podľa pomôcok bez súčinnosti daňového subjektu. Zákonodarca v ust. § 48 zákona č. 563/2009 Z.z. zveruje do právomoci správcu dane zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok v tam stanovených prípadoch po tom, čo správca dane oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň po doručení oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok. Je na správnej úvahe správcu dane určenie použitia pomôcok, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom.

49. Z pripojeného administratívneho spisu správny súd zistil, že dňa 19. 12. 2019 sa u žalobcu na základe oznámenia správcu dane zo dňa 07. 11. 2019 (v ktorom bol žalobca požiadaný o predloženie tam uvedených dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly) začala daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2017, o čom bola dňa 19. 12. 2019 spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom správca dane opätovne požiadal žalobcu o predloženie všetkých dokladov preukazujúcich hospodárske operácie a účtovné prípady deklarované v podanom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobia. Žalobca však predložil správcovi dane len oznámenie od H. N. zo dňa 01. 06. 2019, v ktorom je uvedené, že doklady za roky 2012 - 2019 boli pri živelní pohrome (vytopenie RD) v máji 2018 úplne rozmočené a vyhodil ich do kontajnera na odpad (oznámenie je aj súčasťou administratívneho spisu). Následne správca dane opäť vyzval žalobcu vo výzve zo dňa 07. 01. 2020 na predloženie dokladov. Žalobca na výzvu správcu dane nereagoval, o čom bol spísaný úradný záznam zo dňa 20. 02. 2020 a v tento deň správca dane vydal oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok, ktoré začne deň po doručení oznámenia, keďže nastali skutočnosti uvedené v ust. § 48 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. a pri určovaní dane sa bude postupovať podľa ust. § 48 a ust. § 49 tohto zákona. Uvedené oznámenie bolo doručené žalobcovi dňa 27. 02. 2020. Žalobca žiadne doklady ani následne správcovi dane nepredložil. Správca dane dňa 05. 08. 2020 spísal protokol o určení dane podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie január - december 2017 na dani z pridanej hodnoty, v ktorom okrem iného citoval ust. § 48 ods. 1 písm. a/ až d/ zákona č. 563/2009 Z.z..

Tu je potrebné zo strany správneho súdu uviesť, že správca dane v protokole citoval ust. § 48 ods. 1 písm. a/ až d/ zákona č. 563/2009 Z.z. v znení, ktoré bolo účinné do 31. 12. 2016, pričom konštatoval,

že nastali skutočnosti uvedené v ust. § 48 ods. 1 písm. c/ tohto zákona v znení ním citovanom (daňový subjekt nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť). Správca dane takto postupoval napriek tomu, že zákonom č. 298/2016 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, v znení účinnom od 01. 01. 2017 bolo z ust. § 48 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. vypustené písmeno b/ a doterajšie písmená c/ a d/ sa označujú ako písmená b/ a c/, ako i napriek tomu, že predmetom daňovej kontroly boli zdaňovacie obdobia január až december 2017 a bolo potrebné aplikovať ust. § 48 ods. 1 písm. a/ až c/ v znení účinnom od 01. 01. 2017, ktoré obsahuje tri skutočnosti, kedy správca dane určí daň podľa pomôcok. V zmysle tohto ustanovenia, správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt: a/ nepodá daňové priznanie ani na výzvu správcu dane, b/ nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, c/ neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2. Z protokolu zo dňa 05. 08. 2020 o určení dane podľa pomôcok je teda zrejmé, že správca dane ako dôvod určenia dane podľa pomôcok vzhliadol tú skutočnosť, že žalobca si nesplnil pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť. Tento dôvod určenia dane podľa pomôcok ale zodpovedá ust. § 48 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom od 01. 01. 2017 (ktoré ustanovenie správca dane uviedol aj v oznámení zo dňa 20. 02. 2020 o určovaní dane podľa pomôcok) a nie ust. § 48 ods. 1 písm. c/ tohto zákona.

Protokol o určení dane podľa pomôcok č. 101264933/2020 zo dňa 05. 08. 2020 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k nemu (ktorá bola súčasťou protokolu) bol doručený žalobcovi dňa 11. 08. 2020. V administratívnom spise sa nachádza vyjadrenie žalobcu zo 06. 08. 2020, označené ako „vyjadrenie k protokolu zo dňa 05. 08. 2020, č.: 101264933/2020“ v ktorom je ale okrem iného uvedené, že jedná o vyjadrenie k „protokolu o určení dane podľa pomôcok zo dňa 05. 08. 2020 č. 101218376/2020, doručeným dňa 31. 07. 2020, ktorým ste v zmysle príslušných právnych predpisov určili daň z pridanej hodnoty podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie roku 2016“.

Po vykonaní ďalších úkonov (uvedených v I. časti tohto rozsudku) správca dane vydal dňa 14. 01. 2021 rozhodnutie, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2017, v odôvodnení ktorého opätovne citoval ust. § 48 ods. 1 písm. a/ až d/ zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom do 31. 12. 2016, pričom ako dôvod na určenie dane podľa pomôcok správca dane opätovne identifikoval ust. § 48 ods. 1 písm. c/ vyššie uvedeného zákona v citovanom znení, teda že pri preukazovaní uvádzaných skutočností, si žalobca nesplnil niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť.

O odvolaní žalobcu proti tomuto rozhodnutiu rozhodol žalovaný dňa 12. 05. 2021, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia citoval ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom od 01. 01. 2017, podľa ktorého správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu. Jedná sa teda o obsahovo iný dôvod určenia dane podľa pomôcok, ako ho uvádzal správca dane.

S poukazom na vyššie uvedené zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu je potom zrejmé, že správca dane uvádzal ako dôvod určenia dane podľa pomôcok ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom do 31. 12. 2016 (správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť) a žalovaný uviedol ako dôvod určenia dane podľa pomôcok ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom od 01. 01. 2017 (správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2) I keď po formálnej stránke daňové orgány zhodne uviedli ako dôvod určenia dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z. v znení do 31. 12. 2016 (v prípade správcu dne) a v znení od 01. 01. 2017 (v prípade žalovaného), ale po obsahovej stránke sa jedná o dva rôzne dôvody, ktoré nemožno zamieňať.

Z administratívneho spisu vyplývajú zistenia, z ktorých je i podľa názoru súdu nepochybné, že postup správcu dane, ktorý v danom prípade pristúpil k určení dane podľa pomôcok, bol dôvodný, a teda boli naplnené podmienky ust. § 48 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z..

Na predloženie požadovaných dokladov bol žalobca riadne vyzvaný a bola mu určená lehota na predloženie konkrétnych dokladov v oznámení o začatí daňovej kontroly zo dňa 07. 11. 2019. Správca dane navyše výzvu na predloženie dokladov zopakoval na pojednávaní konanom dňa 19. 12. 2019, avšak opätovne bezúspešne a následne tak urobil aj v podaní zo dňa 07. 01. 2020 (výzva na predloženie

dokladov). Požadované dokumenty žalobca správcovi dane nepredložil, čo odôvodnil predložením oznámenia zo dňa 01. 06. 2019, v ktorom mu H. N. oznámil, že účtovné doklady za roky 2012 - 2019 u neho uložené, boli kompletne zničené pri živelnej pohrome (vytopenie RD) v máji 2018, ktoré boli rozmočené, a preto ich vyhodil do kontajnera na odpad. Správny súd vo vzťahu k tvrdenému zničeniu účtovníctva za roky 2012 - 2019 živelnou pohromou v roku 2018 konštatuje, že nebolo možné zničiť účtovníctvo za rok 2019 pri živelnej pohrome, ktorá mala byť v máji 2018. Oznámenie H. N. o zničení účtovných dokladov je datované dňom 01. 06. 2019, nie je však zrejmé, kedy sa dostalo do dispozície žalobcu. Žalobca v podaní zo dňa 06. 08. 2020 (vyjadrenie k protokolu zo dňa 05. 08. 2020, č. 101264933/2020) uviedol, že o zničení účtovných dokladov sa dozvedel až z oznámenia H. N. v mesiaci máj, resp. jún 2019. Na pojednávaní konanom dňa 28. 09. 2020 sa však žalobca zastúpený právnym zástupcom vyjadril, že o zničení jeho účtovnej dokumentácie sa dozvedel v septembri 2019. V tejto súvislosti správny súd konštatuje, že vo vzťahu k zničeniu účtovníctva živelnou pohromou, ide o povahu skutočnosti, ktorej si žalobca bol vedomý už pred začatím daňovej kontroly a ktorú bolo možné správcovi dane oznámiť bezodkladne po doručení oznámenia o začatí daňovej kontroly, čo bolo 13. 11. 2019. Žalobca oznámenie o zničení účtovných dokladov predložil až na pojednávaní dňa 19. 12. 2019 a z tohto dôvodu žiadne účtovné doklady správcovi dane nepredložil. Z uvedeného možno preto bez dôvodných pochybností konštatovať, že existoval právny dôvod pre určenie dane podľa pomôcok podľa ust. § 48 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. a postup správcu dane, ktorý sa v predmetnej veci rozhodol určiť daň podľa pomôcok bol zákonný. Správca dane v danom prípade k určeniu dane podľa pomôcok pristúpil až po zistení objektívnej nemožnosti zistiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov v stanovenej lehote. Bolo však potrebné jednoznačne po právnej i obsahovej stránke ustáliť dôvod určenia dane podľa pomôcok v zmysle ust. § 48 ods. 1 písm. a/ až c/ zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom od 01. 01. 2017. Takéto ustálenie dôvodu, bolo potrebné vykonať i s poukazom na ust. § 49 ods. 2 tohto zákona, v zmysle ktorého daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa ust. § 48 ods. 5 najneskôr do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy správcu dane na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok, pričom zmeškanie tejto lehoty nemožno odpustiť.

Pokiaľ teda zákon dáva právo daňovému subjektu vyjadriť sa k dodržaniu zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok, musí byť zrejmé, k čomu, k akým podmienkam sa má vyjadriť. Správca dane v oznámení zo dňa 20. 02. 2020 o určení dane podľa pomôcok uviedol, že nastali skutočnosti uvedené v ust. § 48 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z.. V protokole zo dňa 05. 08. 2020 o určení dane podľa pomôcok a v rozhodnutí zo dňa 14. 01. 2021 správca dane citoval ust. § 48 ods. 1 písm. a/ až d/ zákona č. 563/2009 Z.z. a ako dôvod určenia dane podľa pomôcok uviedol ust. § 48 ods. 1 písm. c/ toho zákona, na ktoré poukazoval (správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť). Žalovaný ako dôvod určenia dane podľa pomôcok uviedol ust. § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z., ktoré i citoval (správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2).

50. Žalobca v podanej žalobe opakovane namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, pričom z vyššie uvedených dôvodov súd považoval túto námietku za dôvodnú. Daňové orgány si mali ujasniť účinné znenie zákona č. 563/2009 Z.z., ktoré bolo potrebné v danej veci aplikovať a taktiež si mali ujasniť po právnej, obsahovej i formálnej stránke, ktorá skutočnosť uvádzaná v ust. § 48 ods. 1 písm. a/, b/, c/ zákona č. 563/2009 Z.z. je dôvodom na určenie dane podľa pomôcok. Nesplnenie niektorej zo zákonných povinností daňového subjektu pri preukazovaní skutočností ním uvádzaných (ust. § 48 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z.) a neumožnenie vykonania daňovej kontroly (ust. § 48 ods. 1 písm. c/ tohto zákona) sú dva samostatné a nezávislé dôvody na určenie dane podľa pomôcok, ktoré nemožno zamieňať, ako sa to stalo v predmetnej veci.

Ďalej podľa názoru súdu mali daňové orgány v predmetnej veci venovať pozornosť dôvodu vyrubenia dane z pridanej hodnoty. Z rozhodnutia správcu dane (str. 2) zo dňa 14. 01. 2021 je zrejmé, že žalobca bol v kontrolovanom zdaňovacom období dodávateľom služieb pre spoločnosť OMV Slovensko, s.r.o. (odberateľ), čo i sám potvrdil. Správca dane vyrubil žalobcovi daň z pridanej hodnoty z faktúr, ktoré sám vystavil ako dodávateľ pre uvedeného odberateľa a ktoré mali byť uvedené v kontrolnom výkaze. Odôvodnenie tohto postupu po skutkovej i právnej stránke však z rozhodnutia správcu dane, ale ani z rozhodnutia žalovaného nevyplýva, pričom nie je postačujúce, ak žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že „je platiteľ dane ako príjemca plnenia osobou povinnou platiť daň v tuzemsku

podľa § 69 ods. 2, 3, 6, 7, 9 až 12 zákona o dani z pridanej hodnoty“. Dodanie služieb mal žalobca fakturovať svojmu odberateľovi faktúrami uvedenými v kontrolnom výkaze. Ako platiteľ dane z pridanej hodnoty musel uviesť na týchto ním vystavených faktúrach aj daň z pridanej hodnoty a túto daň mal aj zaplatiť v zmysle ust. § 69 ods. 1, 5 zákona č. 222/2004 Z.z., čo mali daňové orgány vo svojich rozhodnutiach riadne odôvodniť.

51. Ďalej je potrebné žalovanému vytknúť nedôslednosť pri posudzovaní administratívneho spisu a listín, ktoré sa v ňom nachádzajú, pričom i táto nedôslednosť mala za následok vydanie nepreskúmateľného rozhodnutia.

Správca dane v protokole č. 101264933/2020 zo dňa 05. 08. 2020 uviedol súpis pomôcok, na základe ktorých určil daň. Medzi týmito pomôckami je uvedené i daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2017, ako i údaje z analytického centra KV DPH (úradný záznam č. 100659799). Tieto listiny, teda daňové priznanie, kontrolný výkaz, úradný záznam (všetko týkajúce sa zdaňovacieho obdobia júl 2017) sa v administratívnom spise nenachádzajú, napriek tomu, že ich správca dane uviedol ako použité pomôcky tvrdiac, že údaje v kontrolnom výkaze a v daňovom priznaní žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2017 vykazujú zhodu. Žalobca vzhľadom na konanie osoby, ktorá viedla jeho účtovníctvo (externý účtovník H. N.) v žalobe spochybňoval pravdivosť údajov v daňovom priznaní a kontrolnom výkaze. Aj vzhľadom na tieto tvrdenia žalobcu bolo potrebné, aby pomôcky, ktoré správca dane použil pri určení dane podľa pomôcok boli súčasťou spisu.

V podaní zo dňa 07. 09. 2020 označenom ako „oboznámenie“ správca dane uviedol, že dňa 02. 09. 2020 mu bolo doručené elektronické podanie žalobcu doplnené ďalším podaním dňa 03. 09. 2020. V administratívnom spise sa nachádza vyjadrenie žalobcu zo 06. 08. 2020, označené ako „vyjadrenie k protokolu zo dňa 05. 08. 2020, č.: 101264933/2020“, ktoré správca dane akceptoval ako vyjadrenie k protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 101264933/2020 zo dňa 05. 08. 2020, čo vyplýva z podania správcu dane zo dňa 07. 09. 2020 („oboznámenie“). Doplnenie podania, ku ktorému malo dôjsť dňa 03. 09. 2020 sa však v administratívnom spise nenachádza. Rovnako sa v administratívnom spise nenachádza ani vyjadrenie žalobcu, ktoré malo byť správcovi dane doručené dňa 23. 10. 2020 elektronickým podaním (údaj uvedený v oboznámení správcu dane zo dňa 07. 12. 2020). Absentujú i doklady o doručení podaní správcu dane žalobcovi, resp. jeho právnomu zástupcovi elektronickými prostriedkami alebo prostredníctvom poštového podniku.

Súčasťou administratívneho spisu je i niekoľko úradných záznamov z nahliadnutia do spisov iných daňových subjektov. Nie je ale zrejmé (okrem jedného prípadu nahliadnutia do daňového spisu spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. za zdaňovacie obdobie január až december 2016, odkiaľ si správca dane vyhotovil fotokópie listín, do ktorých nahliadal, t.j. zoznam prijatých a vystavených faktúr), čo, resp. ktoré listiny boli predmetom nahliadnutia a čo z týchto listín správca dane zistil. Nemožno namietat, ak správca dane v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly alebo vyrubovacieho konania nahliadne do daňových spisov iných daňových subjektov a ako dôkaz v zmysle ust. § 24 ods. 4, resp. pomôcku v zmysle ust. § 48 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. použije listiny, ktoré sa tam nachádzajú, o čom si vyhotoví úradný záznam. Vždy však musí byť zrejmé, čo bolo predmetom listín, do akých nahliadal, o aké listiny sa jednalo, a preto je vhodné vyhotoviť rovnopis týchto listín, resp. ich fotokópiu. V predmetnej veci správca dane takto nepostupoval (úradný záznam zo dňa 29. 09. 2020, úradný záznam zo dňa 14. 10. 2020, v ktorom správca dane poukazuje na protokol č. 101335699 a úradný záznam zo dňa 03. 12. 2020).

Taktiež sa v spise nenachádza podanie daňového subjektu Salanci - LMS s.r.o., ktoré malo byť evidované u správcu dane pod č. 6/08230996/2020, ktorým mal tento daňový subjekt doručiť správcovi dane zoznamy prijatých faktúr za roky 2016 až 2017 a evidencie dane z pridanej hodnoty podľa zdaňovacích období (str. 5 rozhodnutia správcu dane). Z administratívneho spisu (úradný záznam zo dňa 14. 10. 2020 o nahliadnutí do spisu daňového subjektu Salanci - LMS s.r.o.) však vyplýva, že správca dane si vyhotovil zoznam prijatých a vystavených faktúr, ktoré sa nachádzali v spise daňového subjektu Salanci - LMS s.r.o. a tieto založil do spisu týkajúceho sa daňovej kontroly u žalobcu.

Ďalej správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia (str. 6) uviedol, že H. N. zaslal predvolanie na výsluch, pričom tento svoju neúčast' ospravedlnil z dôvodu karantény, o čom bol spísaný úradný záznam. Žiadne takéto listiny (predvolanie pre H. N., ani úradný záznam) nie sú súčasťou spisu.

V administratívnom spise sa nachádzajú dva úradné záznamy z nahliadnutia do spisu daňového subjektu Salanci - LMS s.r.o. pod č. 101501235/2020 zo dňa 29. 09. 2020 a pod č. 101581555/2020 zo dňa 14. 10. 2020. V odôvodnení svojho rozhodnutia (str. 6) sa však správca dane odvoláva na úradný záznam č. 101581243/2020 o nazretí do daňového spisu uvedeného daňového subjektu, ktorý sa však v predložennom spise nenachádza. Taktiež sa v ňom nenachádza ani oboznámenie správcu dane pod č. 101393382/2020, na ktoré správca dane poukazuje na str. 6 svojho rozhodnutia.

Vyššie uvedené nedostatky spôsobujúce neúplnosť administratívneho spisu však nie sú v predmetnej veci dôvodom pre zrušenie rozhodnutia žalovaného a bolo by ich možné odstrániť výzvou pre žalovaného na doplnenie spisu. V zmysle ust. § 105 ods. 2 písm. c/ SSP je povinnosťou žalovaného v určenej lehote predložiť svoje administratívne spisy spolu so spismi správneho orgánu prvého stupňa, pričom nesplnenie povinnosti predložiť administratívne spisy možno vynucovať ukladaním pokuty. K takémuto kroku (k výzve na doplnenie administratívneho spisu, resp. k sankcionovaniu žalovaného) však súd nepristúpil, nakoľko aj v prípade predloženia úplného administratívneho spisu by nebolo možné odstrániť vadu spočívajúcu v nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného pre jeho nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov (50. bod, prvý odsek tohto rozsudku), nakoľko daňové orgány si neustálili jednoznačný dôvod určenia dane podľa pomôcok.

S poukazom na uvedené podľa názoru správneho súdu neboli splnené podmienky na postup žalovaného v zmysle ust. § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., teda na potvrdenie rozhodnutia správcu dane zo dňa 14. 01. 2021. Toto ustanovenie podľa názoru správneho súdu nezbavuje žalovaného povinnosti dbať o to, aby rozhodoval na základe úplného administratívneho spisu, v ktorom sa budú nachádzať všetky doklady, z ktorých správca dane pri svojom rozhodovaní vychádzal a na ktoré sa v rozhodnutí odvolával. V zmysle uvedeného zákonného ustanovenia, ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok (ako v tomto prípade), skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použite ust. § 48 a v prípade, ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí. Zákonné podmienky na určenie dane podľa pomôcok sú uvedené v ust. § 48 ods. 1 písm. a/, b/, c/ zákona č. 563/2009 Z.z. a v prípade, ak nastane niektorá z týchto podmienok (skutočností), správca dane oznámi určovanie dane podľa pomôcok. Vždy však musí byť zrejmé, splnenie ktorej podmienky (skutočnosti) bolo dôvodom na určenie dane podľa pomôcok a nie je možné, aby si daňové orgány túto podmienku zamieňali, pretože k dodržaniu podmienky má žalobca právo sa vyjadrovať. V predmetnej veci je zrejmé, že podľa názoru správcu dane dôvodom určenia dane podľa pomôcok bolo nesplnenie zákonnej povinnosti žalobcu predložiť účtovné doklady evidenciu na preukázanie tvrdení uvádzaných v daňovom priznaní, zatiaľ čo podľa názoru žalovaného dôvodom určenia dane podľa pomôcok bolo neumožnenie vykonania daňovej kontroly. Uvedené zistenie spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného a táto skutočnosť bola dôvodom jeho zrušenia podľa ust. § 191 ods. 1 písm. d/ SSP a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie v zmysle ust. § 191 ods. 4 SSP.

Žalobca v podanej žalobe navrhol, aby súd podľa ust. § 191 ods. 3 SSP zrušil i rozhodnutie správcu dane zo dňa 14. 01. 2021. Súd však k jeho zrušeniu nepristúpil, nakoľko vzhľadom na vyššie uvedený dôvod zrušenia rozhodnutia žalovaného, v tomto štádiu súdneho konania nevhliadol okolnosti a dôvody na to, aby zrušil i rozhodnutie správcu dane.

52. K ďalším námietkam žalobcu v podanej žalobe správny súd uvádza, že ich nepovažuje za dôvodné. V prípade, ak by bol jednoznačne a správne ustálený dôvod určenia dane podľa pomôcok (čo v predmetnej veci nie je), tieto ďalšie námietky žalobcu by neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia daňových orgánov, a to z dôvodu, že pri určovaní dane podľa pomôcok nedochádza k preverovaniu alebo zisťovaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, ale k určenie dane podľa pomôcok. Takýto postup je dôsledkom nesplnenia si povinností daňového subjektu v zákonom určenom rozsahu a v zákonom určených lehotách. Správca dane nie je povinný o pomôckach, ktoré má k dispozícii, informovať daňový subjekt, a teda určuje daň podľa pomôcok 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 bez súčinnosti s daňovým subjektom (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 2Sžf 21/2015). Charakteristickým znakom postupu správcu dane pri určení dane podľa pomôcok je, že sa neuplatňuje zásada súčinnosti (ust. § 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 povinností daňovým subjektom. Ak nie je možné stanoviť základ dane a jej výšku dokazovaním 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 (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 4Sžfk/31/2019). Ide o prísnejší právny režim, keďže v zmysle ust. § 49 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. sú práva daňového subjektu obmedzené tak, že daňový subjekt je oprávnený sa vyjadriť len k dodržovaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/31/2019).

Daňová kontrola podľa dokladov (dokladová kontrola) má prednosť pred určením dane podľa pomôcok. Uvedené podčiarkuje aj povaha inštitútu určenia dane podľa pomôcok, ktorý je potrebné chápať ako osobitný sankčný prostriedok postihujúci daňové subjekty, ku ktorého využitiu má správca dane pristúpiť iba v zákonom predpokladaných prípadoch uvedených v ust. § 48 ods. 1 písm. a/ až c/ zákona č. 563/2009 Z.z..

Žalobca ako daňový subjekt má v zmysle ust. § 45 tohto zákona, stanovené nielen práva, ale aj povinnosti. Jednou z týchto povinností je predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, 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. Tejto povinnosti sa žalobca nemôže zbaviť tvrdením, že jeho účtovné doklady sa zničili pri vytopení rodinného domu H. N. (ktorý mal byť externým účtovníkom žalobcu) s poukazom na oznámenie zo dňa 01. 06. 2019. Žalobca ako účtovná jednotka je povinný v zmysle ust. § 35 ods. 1, 3 zákona č. 431/2002 Z.z. zabezpečiť ochranu svojej účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, zničeniu alebo poškodeniu, taktiež je povinný 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, pričom lehoty a uchovanie účtovných záznamov a dokumentácie sú uvedené v ust. § 35 ods. 3 a ust. § 36 zákona č. 431/2002 Z.z.. Predmetná daňová kontrola sa týkala zdaňovacích období január až december 2017, a teda v čase (rok 2019 a 2020), kedy správca dane vyzval žalobcu na predloženie dokladov týkajúcich sa kontrolovaných zdaňovacích období roku 2017, celkom zjavne neuplynula lehota na ich uchovanie a bolo povinnosťou žalobcu účtovné doklady predložiť. Žalobca si túto svoju zákonnú povinnosť nesplnil, za čo je povinný niesť zodpovednosť a je povinný strpieť určenie dane podľa pomôcok.

K oznámeniu H. N. zo dňa 01. 06. 2019, ktoré predložil žalobca a ktorým odôvodňoval nemožnosť predloženia dokladov je potrebné uviesť, že žalobca nepreukázal žiadny zmluvný vzťah medzi ním a H. N. na vedenie účtovníctva, resp. na uchovávanie účtovnej dokumentácie. Povinnosťou žalobcu bolo zabezpečiť bezpečné uchovávanie svojej účtovnej dokumentácie, a to i v prípade jej zverenia (nepreukázaného) do rúk iného subjektu. Žalobca mal a mohol predvídať aj možnosť straty, zničenja, resp. poškodenia tejto dokumentácie, a teda mal prijať také opatrenia, aby k tomu nedošlo, resp., aby túto možnosť znížil na minimum. Zodpovednosti za ochranu a uchovávanie svojej účtovnej dokumentácie sa žalobca nemôže zbaviť predložením uvedeného oznámenia H. N. zo dňa 01. 06. 2019. Pozornosti súdu neušla zmatečnosť tohto oznámenia, v ktorom bolo uvedené, že doklady za roky 2012 - 2019 boli pri živelní pohrome (vytopenie RD v máji 2018) úplne rozmočené, a preto ich vyhodil do kontajnera na odpad. V tejto súvislosti správny súd poukazuje najmä na tú nezrovnalosť (ktorá sa však netýka kontrolovaných zdaňovacích období v roku 2017), že v máji 2018 nemohli existovať doklady za rok 2019 a je zarážajúce, že k zničeniu účtovných dokladov podľa tohto potvrdenia došlo v máji 2018, pričom toto bolo žalobcovi oznámené až v podaní zo dňa 01. 06. 2019. Aj toto podľa názoru súdu dokumentuje skutočnosť, že žalobca o svoju účtovnú dokumentáciu nechal a neplnil si svoje zákonné povinnosti.

53. K námietke, že žalobca uniesol dôkazné bremena, resp. že správca dane nevykonal dostatočné dokazovanie, správny súd uvádza, že vzhľadom na ust. § 49 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z., pri procese určovania dane podľa pomôcok nie je možné vykonávať dokazovanie, ale daň sa určuje. Daňový subjekt sa v zmysle tohto ustanovenia má možnosť vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 tohto zákona, teda k tomu, či si správca dane splnil svoju povinnosť prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. Tieto okolnosti však nemá povinnosť aktívne zisťovať, ale ak sú mu v procese určovania dane podľa pomôcok známe, je povinný na tieto okolnosti prihliadnuť. V tejto súvislosti správny súd zdôrazňuje, že vyjadrenie Ing. W. Y. ako konateľa spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. na pojednávaní dňa 21. 10. 2020 o tom, že spoločnosť nemala v rokoch 2016 až 2019 so žalobcom žiadne obchodné vzťahy, správca dane vyhodnotil v prospech žalobcu. Uvedené znamená, že faktúry, ktoré mal žalobca ako dodávateľ vystaviť pre túto spoločnosť ako odoberateľa nepoužil pri určovaní dane podľa pomôcok.

Určenie dane podľa pomôcok je v zmysle ustálenej judikatúry považované za krajný spôsob určenia dane, ku ktorému správca dane pristúpi vtedy, ak nie je možné stanoviť základ dane a jej výšku v súčinnosti s daňovým subjektom. Začatie procesu určenia dane podľa pomôcok bolo nesporne dôsledkom pasivity žalobcu a jeho nespolupráce so správcom dane pri zisťovaní podkladov pre správne rozhodnutie o daňovej povinnosti. V tomto procese správca dane určuje daň na základe jemu dostupných informácií získaných z rôznych listín, obsahu výpovedí fyzických osôb v iných konaniach, zo stanovísk

správcoŕ daní, či bankových subjektov alebo i z vlastných poznatkov zo zdaňovania dotknutého subjektu, či podobných daňových subjektov, pričom takéto pomôcky zhromažďuje aj bez súčinnosti s dotknutým daňovým subjektom. Ten môže do procesu určovania dane kedykoľvek vstúpiť a ponúknuť správcovi dane vlastné informácie a dôkazy, ktoré sa v následnom konaní použijú ako pomôcky. Z obsahu administratívneho spisu je nesporné, že žalobca správcovi dane skutočne nepredložil ani základné daňové doklady (faktúry) vystavené ním ako dodávateľom pre odberateľov, resp. vystavené dodávateľmi pre žalobcu ako odberateľa, a to napriek tomu, že účastníkom obchodného vzťahu medzi sú minimálne dva daňové subjekty, teda dve zmluvné strany a žalobca sa mohol obrátiť na svojich dodávateľov, resp. odberateľov. Podľa názoru správneho súdu nemal byť pre žalobcu problém vyžiadať si napr. duplikát daňového dokladu od svojich odberateľov (napr. spoločnosti OMV Slovensko s.r.o., s ktorou mal žalobca aj podľa vlastného tvrdenia obchodovať a dodávať jej služby, príp. i tovar), resp. od dodávateľov. Takáto povinnosť správcovi dane v procese určovania dane podľa pomôcok nevyplýva zo žiadneho ustanovenia zákona č. 563/2009 Z.z. a jeho povinnosťou nie je obracať sa na tretie subjekty a vyhľadávať dôkazy v prospech žalobcu ako daňového subjektu (rovnako ani v jeho neprospech), pretože dokazovanie sa nevykonáva.

Námietku žalobcu týkajúcu sa nevykonania dostatočného dokazovania, resp. nevykonania dokazovania v procese určenia dane podľa pomôcok, správny súd považoval za nedôvodnú.

54. Skutočnosť, že správca dane nerozhodol o prerušení daňového konania, resp., že neprerušil daňové konanie, nie je vadou konania, ktorá by mohla mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia v predmetnej veci, a preto aj túto námietku považoval správny súd za nedôvodnú. Na pojednávaní dňa 28. 09. 2020 žalobca zastúpený právnym zástupcom s poukazom na ust. § 22 ods. 2 v spojení s ust. § 61 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. navrhol, aby súd prerušil daňové konanie do právoplatného skončenia trestného konania proti H. N., na ktorého podal trestné oznámenie, pričom za predbežnú otázku považoval posúdenie toho, či došlo k spáchaniu trestného činu.

Za predbežnú otázku v zmysle ust. § 22 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. možno považovať otázku, ktorá sa vyskytne pri správe daní a od jej posúdenia závisí rozhodnutie vo veci. Podľa názoru súdu, posúdenie toho, resp. rozhodnutie o tom, či H. N. (ako osoba, ktorá viedla alebo mala viesť účtovníctvo žalobcu) spáchal alebo nespáchal trestný čin súvisiaci s vedením účtovníctva žalobcu, nemožno považovať za predbežnú otázku, od ktorej by záviselo rozhodnutie správcu dane v predmetnej daňovej veci. Preto nebol dôvod na to, aby správca dane obligatórne rozhodnutím prerušil konanie podľa ust. § 61 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z., ako sa toho domáhal žalobca, nakoľko začatie trestného konania proti H. N. nemožno považovať za konanie o predbežnej otázke v predmetnej daňovej veci. Taktiež nebol dôvod ani na fakultatívne prerušenie konania podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b/ uvedeného zákona, nakoľko začatie trestného konania proti H. N. nemožno považovať ani za konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia v predmetnej veci.

Správca dane teda nezistil dôvod na obligatórne, ani fakultatívne prerušenie konania, preto ani nevydal rozhodnutie o jeho prerušení. Zákon mu však podľa názoru súdu neukladá povinnosť zamietnuť návrh na prerušenie daňového konania, resp. rozhodnúť o neprerušení daňového konania. Za účelom zachovania práv žalobcu bolo postačujúce oznámenie správcu dane zo dňa 07. 10. 2020, v ktorom uviedol, že právoplatné skončenie trestného konania, ktoré začalo na základe trestného oznámenia žalobcu na externého účtovníka, považuje v tomto konaní za irelevantné. Správny súd považuje za správny postup správcu dane, ktorý nevydal rozhodnutie o zamietnutí návrhu žalobcu na prerušenie konania, resp. nevydal rozhodnutie o neprerušení daňového konania, a to i s poukazom na tú skutočnosť, že pre účely daňového konania v predmetnej veci neboli použité faktúry (ktoré mali byť vystavené Ing. H. N.) ako základ pre výpočet dane z pridanej hodnoty. Navyiac, výsledok trestného konania nemá žiaden vplyv na výsledok daňového konania vo vzťahu k žalobcovi, pretože žalobca je daňový subjekt, ktorý nesie zodpovednosť za správne vedenie účtovnej evidencie, za uchovávanie dokladov, za podávanie daňových priznaní a kontrolných výkazov, atď. a v prípade ich nesprávnosti to bude žalobca, ktorý za to bude sankcionovaný.

55. Z dôvodov uvedených v 50. a 51. bode tohto rozsudku dospel správny súd k záveru, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, v dôsledku čoho bolo potrebné toto rozhodnutie zrušiť podľa ust. § 191 ods. 1 písm. d/ SSP a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie v zmysle ust. § 191 ods. 4 SSP. V ďalšom konaní žalovaný opätovne rozhodne o odvolaní žalobcu zo dňa 22. 02. 2021 proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 14. 01. 2021, pričom si ujasní dôvod určenia dane podľa pomôcok, vysporiada sa so všetkými relevantnými námietkami žalobcu a zároveň bude reflektovať na tú skutočnosť, že administratívny spis, ktorý mu predložil správca dane, nie je úplný

a bude ho potrebné doplniť tak, aby sa v ňom nachádzali všetky listiny, na ktoré správca dane vo svojom rozhodnutí poukazoval a na ktoré sa odvolával.

56. Žalovaný je zmysle ust. § 191 ods. 6 SSP viazaný právnym názorom súdu, tak ako je vyjadrený v tomto rozsudku, pričom táto viazanosť nie je absolútna a v zásade platí do nezmenenia sa rozhodnej skutkovej a právnej situácie.

57. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech (súd žalobe vyhovel), priznal právo na plnú náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 167 ods. 1 SSP. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (ust. § 175 ods. 2 SSP).

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

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.