

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 21S/39/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200344
Dátum vydania rozhodnutia: 11. 10. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Lenka Kostolanská
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2022:4021200344.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Lenky Kostolanskej a členov senátu JUDr. Dariny Vargovej a Mgr. Mareka Janigloša, v právnej veci žalobcu: U. G., N. XX/XX, O., 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. 100806355/2021 zo dňa 12. 05. 2021, takto

rozhodol:

Súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100806355/2021 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 u žalobcu na základe oznámenia správcu dane zo dňa 07. 11. 2019 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 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.

Daňový subjekt predložil oznámenie od L. E., 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).

2. Následne správca dane vyzval žalobcu podaním 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, preto dňa 20. 02. 2020 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. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“, resp. „zákon č. 563/2009 Z.z.“) a pri určovaní dane sa bude postupovať podľa ust. § 48 a ust. § 49 Daňového poriadku. Uvedené oznámenie bolo doručené žalobcovi dňa 27. 02. 2020.

3. Následne bol dňa 05. 08. 2020 spísaný protokol o určovaní dane podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie január - december 2017 na dani z pridanej hodnoty, pričom pri zdaňovacom období február

2017 je uvedený i súpis pomôcok (údaje z kontrolného výkazu za zdaňovacieho obdobia február 2017, v ktorom daňový subjekt priznal údaje z vyhotovených faktúr v celkovej výške 18.210,74 eur) a na základe ktorých správca dane určil daň podľa pomôcok spolu s výzvou na vyjadrenie sa k uvedenému protokolu, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 11. 08. 2020. Žalobca podal k uvedenému protokolu vyjadrenie zo dňa 06. 08. 2020, namietajúc najmä nerešpektovanie § 3 zákona č. 563/2009 Z.z..

4. Podaním zo dňa 07. 09. 2020 správca dane vykonal oboznámenie 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 bolo uskutočnené 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. Žalobca a jeho splnomocnený zástupca boli prítomní. Žalobca na pojednávaní uviedol, že podal ústne do zápisnice trestné oznámenie na pána L. E., ktorý pre žalobcu spracovával účtovníctvo. Zároveň daňové konanie žiadal prerušiť až do právoplatného skončenia trestného konania na základe uvedeného trestného oznámenia.

V zmysle obsahu zápisnice správca dane vyzval podaním zo dňa 28. 09. 2020 spoločnosť Salanci - LMS s.r.o., aby v lehote do 15 dní od doručenia výzvy zapožičal správcovi dane písomnosti, listiny a iné veci, bližšie citované v podaní.

Dňa 29. 09. 2020 boli na výsluch svedka predvolaní aj konatelia spoločnosti F. - LMS s.r.o. Ing. Z. F. a U. F..

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

Na pojednávaní konanom dňa 21. 10. 2020 bol vypočutý svedok Ing. Z. F., o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní a ten uviedol, že dával Ing. E. rukou písané podklady, na základe čoho on vystavoval faktúry a tie boli aj pripnuté k faktúram. Došlé faktúry on pripravoval a na konci mesiaca mu ich dal, vzal si ich so sebou na spracovanie a o mesiac ich vždy vrátil.

Zároveň bol ospravedlnený aj U. F., z dôvodu práceneschopnosti.

6. Okrem toho správca dane podaním zo dňa 07. 10. 2020 realizoval aj oznámenie, v ktorom uviedol, že považuje právoplatné skončenie trestného konania, ktoré začalo na základe trestného oznámenia podaného žalobcom na externého účtovníka v tomto konaní za irelevantné.

7. K ďalšiemu nazretiu do spisu daňového subjektu Salanci - LMS s.r.o. došlo dňa 14. 10. 2022 a boli vyhotovené fotokópie zo zoznamu prijatých a vystavených faktúr.

8. K doteraz vykonanému dokazovaniu bolo zo strany správcu dane realizované oboznámenie zo dňa 26. 10. 2020.

9. Správca dane tiež spísal úradný záznam zo dňa 03. 12. 2020, v rámci ktorého uviedol, že jeho zamestnanci nazreli do spisu z daňových kontrol na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia roku 2016, DPPO rok 2016 a DPPO rok 2017 vykonaných u daňového subjektu AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., od 24. 01. 2020 Componet APE s.r.o. v likvidácii v súvislosti s vyrubovacím konaním vykonaným po určení dane podľa pomôcok.

10. Následne správca dane vykonal oboznámenie zo dňa 07. 12. 2020, v rámci ktorého oboznámil žalobcu s výsledkom preverovania vyjadrení žalobcu k dodržiavaniu postupu a zákonných podmienok pri určovaní dane podľa pomôcok vo vyrubovacom konaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2017.

11. Telefonicky sa správca dane so žalobcom dohodli na zrušení termínu ústneho pojednania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom a následne bol spisovaný úradný záznam o ich prerokovaní zo dňa 07. 01. 2021.

12. Rozhodnutím č. 100022670/2021 zo dňa 14. 01. 2021 správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2.064,16 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2017, z dôvodov uvedených v tomto rozhodnutí.

Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 22. 02. 2021, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím, bližšie opísaným v čl. II. tohto odôvodnenia.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

13. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 100806355/2021 zo dňa 12. 05. 2021 žalovaný podľa § 74 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi (ďalej v texte aj „daňový subjekt“) v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubeny rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2017 v sume 2.064,16 eur, potvrdil.

14. V odôvodnení žalovaný uviedol, že po preskúmaní v odvolaní uvádzaných skutočností a predloženého administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu, ktorého predmetom podnikateľskej činnosti bolo prevádzkovanie čerpacích staníc, určovanie dane podľa pomôcok na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2017, o výsledku ktorého vypracoval protokol o určení dane podľa pomôcok zo dňa 05. 08. 2020. Na základe výsledkov určovania dane podľa pomôcok vydal správca dane dňa 14. 01. 2021 rozhodnutie č. 100022670/2021, ktorým vyrubil daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie február 2017 rozdiel dane v sume 2.064,16 eur.

15. Ďalej konštatoval, že žalobca podal za kontrolované zdaňovacie obdobie február 2017 dňa 22. 03. 2017 daňové priznanie, v ktorom si uviedol vlastnú daňovú povinnosť v sume 462,99 eur. Správca dane v procese určovania dane podľa pomôcok využil údaje vyplývajúce z podaného daňového priznania, v ktorom si daňový subjekt uplatnil odpočítanie dane v zmysle § 49 až 54a zákona o dani z pridanej hodnoty v celkovej sume 3.179,17 eura. Správca dane ako pomôcku využil údaje z kontrolného výkazu za zdaňovacie obdobie február 2017, v ktorom daňový subjekt deklaroval v tabuľke B1 - údaje z prijatých faktúr, pri ktorých 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, pri ktorých je základ dane v sume 899,88 eura a daň v sume 179,98 eura. Správca dane tiež využil ako pomôcku údaje z kontrolného výkazu za zdaňovacie obdobie február 2017, v ktorom daňový subjekt deklaroval v tabuľke B3 - údaje zo všetkých zjednodušených faktúr, z ktorých si daňový subjekt uplatnil odpočítanie dane, pri ktorých je základ dane v sume 14.995,95 eura a daň v sume 2.999,19 eura. Daňový subjekt nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy, na základe ktorých by správca dane mal možnosť preveriť výšku uplatneného práva na odpočítanie dane, a preto správca dane skonštatoval, že daňový subjekt porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty, a uplatnené odpočítanie dane v sume 3.179,17 eura nepriznal. Následne 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 protokole o určení dane podľa pomôcok. Protokol o určení dane podľa pomôcok bol daňovému subjektu doručený dňa 11. 08. 2020, čím bol proces o určení dane podľa pomôcok ukončený. Daňový subjekt predložil správcovi dane dňa 02. 09. 2020 vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole o určení dane podľa pomôcok, v ktorom namietal konanie svojho účtovníka. Správca dane k vyjadreniu daňového subjektu zaujal stanovisko v oboznámení zo dňa 07. 09. 2020 a prerokoval pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole o určení dane podľa pomôcok pri ústnom pojednávaní, konanom dňa 28. 09. 2020.

16. Správca dane na základe žiadosti daňového subjektu zistil, že vystavoval dodávateľské faktúry v prospech spoločnosti Salanci - LMS s.r.o., preto vyzval spoločnosť Salanci - LMS s.r.o. na predloženie listinných dôkazov, preukazujúcich realizáciu obchodných transakcií medzi spoločnosťou a daňovým subjektom. Spoločnosť Salanci - LMS s.r.o. doklady predložila, preto správca dane v ďalšom konaní predvolal k podaniu svedeckých výpovedí konateľov spoločnosti F. - LMS s.r.o. p. U. F. a p. Ing. G. F.,

ktorý v odpovediach na otázky správcu dane uviedol, že daňový subjekt nepozná a neobchodoval s ním. V odpovediach na otázky daňového subjektu uviedol, že účtovnú evidenciu spoločnosti viedol p. L. E., popísal spôsob odovzdávania dokladov na spracovanie a ich vrátenie a tiež uviedol, že zistil, že p. L. E. vystavoval v mene spoločnosti doklady a účtoval o nich bez jeho vedomia. Správca dane ďalej vyzval k podaniu svedeckej výpovede p. L. E., ktorý svoju neúčast' na ústnom pojednávaní ospravedlnil covid karanténou. Správca dane v ďalšom konaní nazrel do spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty, vykonanej v spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. za zdaňovacie obdobie január až december 2016 a v spise sa nachádza zoznam prijatých a vystavených faktúr, z ktorého si správca dane vyhotovil fotokópie a tieto založil do spisu daňového subjektu ako dôkazy. Z predložených dôkazov nebolo zistené, že daňový subjekt vystavil v prospech spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. dodávateľské faktúry, preto správca dane určil výšku základu dane zo zdaniteľných obchodov, z ktorých vzniká daňová povinnosť v sume 12.635,74 eura a daňovú povinnosť v sume 2.527,15 eura. Následne konštatoval, že po zistení základu dane nezistil žiadne ďalšie skutočnosti, z ktorých by pre daňový subjekt vyplynuli výhody.

Za dodržania ustanovenia § 48 ods. 5 daňového poriadku správca dane na základe výsledku procesu určovania dane podľa pomôcok určil daňovému subjektu daň v sume 2.064,16 eura.

17. Ďalej sa zaoberal námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní a k dôvodom odvolania uvedeným v čl. II žalovaný uviedol, že správca dane na základe zistenia, že žalobca nedisponuje účtovnými dokladmi, potrebnými pre vykonanie daňovej kontroly, zahájil u žalobcu v zmysle § 48 ods. 1 písm. c) daňového poriadku, proces určovania dane podľa pomôcok. Ako pomôcky použil podané daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie a kontrolný výkaz. K neuznaniu práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 zákona o DPH žalovaný uviedol, že v zmysle citovaného ustanovenia si môže daňový subjekt uplatniť právo na odpočítanie dane v prípade, že disponuje dodávateľskými faktúrami vystavenými v zmysle § 71 zákona o DPH. Správca dane na základe zistenia, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, vystavených spoločnosťou Salanci - LMS s.r.o. vyzval 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.

Tiež poukázal na žalobcom citované znenia ustanovení § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3 a ods. 6 a § 48 ods. 3 a ods. 5 daňového poriadku (v čl. III. odvolania). Zdôraznil, že správca dane postupuje v zmysle znenia ustanovení § 3 ods. 1 až 3 daňového poriadku v prípade, že vykonáva daňovú kontrolu v zmysle § 46 daňového poriadku. Žalobca tým, že nepredložil správcovi dane pri zahájení daňovej kontroly doklady potrebné k jej vykonaniu, neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu, a preto správca dane zahájil v zmysle § 48 ods. 1 písm. c) daňového poriadku 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 v procese určenia dane podľa pomôcok si 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 uviedol, že nakoľko daňový subjekt neuvádza, 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.

Ďalej k námietkam žalobcu v čl. IV. odvolania žalovaný uviedol, že 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 ho 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 p. E. 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 daňového subjektu, akým spôsobom bude činnosť uvedenej osoby kontrolovať. Skutočnosti, ktoré nastali medzi daňovým subjektom a účtovníkom, resp. medzi dodávateľskými spoločnosťami a účtovníkom, nemá na skutočnosti zistené v procese určovania dane podľa pomôcok vplyv.

Žalovaný tiež konštatoval, že v čl. V. odvolania vyjadril žalobca právny názor, že účtovná evidencia mohla byť nesprávne vedená a skreslená. Opakovane k námietkam žalobcu 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 p. E. vykonával činnosti, ktorými ho nepoveril, že evidoval do účtovnej evidencie na základe vystavených faktúr aj iné príjmy, aké v skutočnosti 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 daňovým subjektom a účtovníkom. Daňový subjekt, ktorý je účtovnou jednotkou, 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, a nakoľko daňový subjekt nepredložil žiadne dôkazy, správca dane nemal možnosť údajov v nich uvedených, preveriť.

Zároveň poukázal na názor žalobcu, že správca dane sa s uvedenými skutočnosťami nevysporiadal a tieto skutočnosti žiadnym spôsobom nevyhodnotil vo vzťahu k údajným príjmom žalobcu od spoločnosti JM International s.r.o., v ktorej bol v danom čase jediným konateľom a spoločníkom p. E.. K príjmom od spoločnosti JM International s.r.o. žalovaný uviedol, že uvedená spoločnosť nebola v kontrolovanom zdaňovacom období evidovaná ako dodávateľ daňového subjektu. K porušeniu § 20 ods. 2 daňového poriadku žalovaný uviedol, že správca dane vyzval p. E. k podaniu svedeckej výpovede, ktorý svoju neúčast' na ústnom pojednávaní za účelom podania svedeckej výpovede ospravedlnil covid karanténou. K svedeckej výpovedi p. E. žalovaný ďalej uviedol, že nakoľko p. E. priznal, že účtovnými dokladmi žalobcu nedisponuje z dôvodu, že ich vyhodil, pretože boli zničené pri živeľnej udalosti, jeho výpoveď by nemala na zistenia správcu dane a na výsledok procesu určenia dane podľa pomôcok vplyv.

K námietkam žalobcu, týkajúcim sa 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 o DPH. K vyjadreniu, že p. E. 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 p. E., nakoľko správca dane nemá právo do vzniknutej situácie zasahovať, a taktiež nemá na vzniknutú situáciu vplyv.

Ku skutočnostiam uvedeným v čl. VII. odvolania žalovaný uviedol, že trestné oznámenie žalobcu na základe zistení týkajúcich sa vedenia účtovnej evidencie proti konania p. E., nemá na konanie správcu dane v procese určenia dane podľa pomôcok vplyv. Trestnoprávna zodpovednosť p. E. je vo vzťahu k daňovému subjektu 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 daňovým subjektom a p. E. nemá na daňové konanie vplyv, a preto nie je ani dôvodom na prerušenie daňového konania v zmysle § 61 ods. 1 daňového poriadku.

Žalovaný k citovaným ustanoveniam § 2 písm. a), § 9, § 19 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH a námietkam uvedeným v čl. VIII. odvolania, opakovane uviedol, že nakoľko žalobca nepredložil správcovi dane pri zahájení 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 vzhľadom na tvrdenia žalobcu v čl. IX. odvolania, že správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok nezistil žiadne okolnosti, z ktorých by vyplývali pre daňový subjekt výhody.

18. V závere zhrnul, že preskúmaním odvolaním napadnutého rozhodnutia a predloženého spisového materiálu zistil, že zákonné podmienky na použitie § 48 daňového poriadku, boli dodržané.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

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

20. Rozhodnutie žalovaného v plnom rozsahu napádal z dôvodu, že 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 mohli mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

21. V článku III (žalobné body) citoval ustanovenia § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 6 a § 48 ods. 3, ods. 5 daňového poriadku a 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 nasledujúcej časti 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., IČO: 00 604 381, so sídlom Einsteinova 25, Bratislava 851 01 a obchodná spoločnosť TRANSPETROL, a.s., IČO: 31 341 977, so sídlom Šumavská 38, 821 08 Bratislava. 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.

Namietal, že prvostupňový orgán, tak aj žalovaný sa nedostatočným spôsobom, resp. žiadnym spôsobom nevysporiadali s uvedenými skutočnosťami, teda, 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, za nesprávne. Žalobca predložil priamo v rámci daňového konania listinné dôkazy, ktoré jednoznačne potvrdzujú ním tvrdené skutkové okolnosti a teda okruh obchodných partnerov žalobcu. V tejto súvislosti poukázal na ustanovenia zákona č. 394/2012 Z.z. o obmedzení platieb v hotovosti v znení neskorších predpisov, ktorý v prípade podnikateľských subjektov jednoznačne obmedzuje výšku hotovostných platieb.

Domnieval sa, s ohľadom na absenciu odôvodnenia vo vzťahu k žalobcom predloženým dôkazom v rámci daňového konania, ako aj v rámci odvolacieho konania pred žalovaným, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Vysporiadanie sa s predloženými dôkazmi považoval za kľúčové z pohľadu vydania zákonného rozhodnutia vo veci, nakoľko jednoznačným spôsobom preukazuje skutkový stav tvrdený žalobcom v rámci vyrubovacieho konania, ako aj v rámci odvolacieho konania v konaní pred žalovaným ako odvolacím orgánom. Preto absencia odôvodnenia vo vzťahu k obrane žalobcu, podľa jeho právneho názoru, má za následok vydanie nezákonného rozhodnutia nielen v rámci konania pred Daňovým úradom ale aj v konaní pred žalovaným ako odvolacím orgánom. Bol toho právneho názoru, že žalovaný, ako aj Daňový úrad, zistili

nedostatočným spôsobom skutkový stav, čo viedlo k podstatnému porušeniu ustanovenia § 3 a § 48 daňového poriadku.

Následne poukázal aj na výsluch štatutárov spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. (Componet APE, s.r.o. v likvidácii), so sídlom Sedmokrásková 6, Bratislava - mestská časť Ružinov 821 01, IČO: 45 417 997 a Salanci - LMS s.r.o., IČO: 47 043 326, sídlo 504, 951 08 Golianovo. Vypočutí štatutári uvedených obchodných spoločností potvrdili nielen skutočnosti tvrdené žalobcom teda, že žalobca s týmito spoločnosťami nikdy neobchodoval, ale zároveň potvrdili skutočnosti tvrdené žalobcom, že ich účtovník Ing. L. E., T. XX, XXX XX C. pri O., 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. E. nesprávne a nepravdivo, bez vedomia a súhlasu dotknutých daňových subjektov, viedol ich účtovníctvo a pravdepodobne sa zo strany Ing. E. jednalo o premyslené a koordinované konanie s cieľom dosiahnutia osobného majetkového prospechu. Bol toho právneho názoru, že ako prvostupňový orgán, tak aj žalovaný sa nedostatočným spôsobom, resp. žiadnym spôsobom sa nevysporiadali s uvedenými skutočnosťami. Z dôvodu, že nebolo naplnené ani jedno z citovaných ustanovení § 2, § 9 a § 19 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH, 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 a s nimi nevykonával žiadnu formu a ani druh obchodnej ekonomickej spolupráce. S ohľadom na absenciu preukázania nad mieru všetkých pochybností existenciu 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 ustanovenia § 3 a § 48 Daňového poriadku. Bol toho právneho názoru, že ako prvostupňový orgán, tak aj žalovaný dostatočným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázali existenciu a reálnosť zdaniteľných obchodov.

Ďalej uviedol, že 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 pravdivosť takéhoto daňového priznania a kontrolného výkazu bola dôvodne spochybnená. Žalobca v konaní dostatočným spôsobom preukázal ním tvrdené skutočnosti nielen predloženými listinnými dôkazmi, ale aj svedeckými výpoveďami, čím došlo k jednoznačne dôvodnému spochybneniu pravdivosti daňového priznania a kontrolného výkazu. Nakoľko bola dôveryhodnosť daňového priznania a kontrolného výkazu dôvodne spochybnená, bolo povinnosťou ako prvostupňového orgánu, ale najmä žalovaného, postupovať v súlade s ustanovením § 3 ods. 2, 3 a 6 Daňového poriadku a zistiť pravdivý a úplný skutkový stav veci v takom rozsahu, ktorý nad mieru všetkých pochybností bude základom pre vydanie zákonného rozhodnutia vo veci.

23. Zároveň v časti VI. žaloby žalobca vytkol procesné pochybenia a to tú skutočnosť, že prvostupňový orgán do dnešného dňa nerozhodol o návrhu žalobcu na prerušenie konania, čím podľa jeho názoru porušil procesné práva žalobcu, ako aj procesné ustanovenia súvisiace s daňovým konaním. Mal za to, že rozhodnutie orgánov činných v trestnom konaní o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin má zásadný význam pre toho 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. Za mylné bolo podľa právneho názoru žalobcu aj odôvodnenie žalovaného, ktorý uvádza, že trestnoprávna zodpovednosť p. E. je vo vzťahu k daňovému subjektu (žalobcovi). Konanie Ing. E. 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. Preto sa domnieval, že nemožno v takomto prípade automaticky odvodiť zodpovednosť žalobcu za škodu, ktorá mohla vzniknúť práve v dôsledku prípadnej trestnej činnosti Ing. E.. Ďalej vytykal, 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. E. 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 prvostupňového

orgánu, ktorý nevydal rozhodnutie ohľadom žiadosti žalobcu, ktorým 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 prvostupňového orgánu v súvislosti s rozhodnutím o podanej žiadosti žalobcu o prerušenie konania do právoplatného rozhodnutia orgánov činných v trestnom konaní, nakoľko takéto rozhodnutie prvostupňový orgán nevydal. Bol toho právneho názoru, že oznámenie, ktorým prvostupňový orgán 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 prvostupňový orgán výlučne oznámil, že právoplatné skončenie trestného konania považuje za irelevantné, avšak nerozhodol o zamietnutí alebo vyhovení žiadosti podanej žalobcom.

24. Ďalšie pochybenie žalobca konštatoval aj v súvislosti s porušením § 20 ods. 2 Daňového poriadku pri predvolaní Ing. E. tým, že jeho výpoveď by nemala vplyv na zistenia správcu dane a na výsledok procesu určenia dane podľa pomôcok, s ohľadom na priznanie sa p. E., že účtovné doklady žalobcu vyhodil, pretože došlo k ich zničeniu pri živeľnej pohrome. Mal pritom za to, že žalovaný vopred vyhodnotil výsledky a závery prípadnej výpovede Ing. E. 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, obsah takejto výpovede 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. E. nemala vplyv na konanie o určení dane podľa pomôcok žalobcu. Samotná skutočnosť, že účtovná evidencia žalobcu bola podľa vyjadrenia Ing. E. zničená, ešte samo o sebe neznamena, že výpoveď Ing. E. a by nemala žiaden vplyv na uvedené konanie. Bez ohľadu na existenciu účtovnej evidencie žalobcu sa predsa Ing. E. môže vyjadriť k okolnostiam, ktoré boli predmetom určovania dane podľa pomôcok, nakoľko Ing. E. 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 prvostupňový orgán vzal do úvahy tieto svedecké výpovede. Tiež uviedol, že žalobca žiadal predvolať Ing. E. nielen ako osobu, ktorá pre žalobcu spracovávala účtovníctvo, ale aj ako štatutára obchodných spoločností: 1. JM International s.r.o., so sídlom Cintorínska 3110/1030, Ružomberok 034 01, IČO: 35 945 290, 2. KOVOSPOL RUNÁK s.r.o., so sídlom Gergelova 423/11, Ivanka pri Nitre 951 12, IČO: 45 305 480, ktoré so žalobcom mali mať údajne obchodnú spoluprácu v roku 2016, resp. 2017.

25. V ďalšej časti žaloby žalobca opätovne poukázal na to, že vedenie účtovnej evidencie vykazuje znaky koordinovanej trestnej činnosti, za ktorú nesie zodpovednosť výlučne páchatel tejto trestnej činnosti. Odhladnuc od toho tiež dodal, že prvostupňový orgán 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 z podmienky uvedenej v ustanovení § 51 ods. 1 zákona o DPH, s čím sa podľa názoru žalobcu žalovaný v napadnutom rozhodnutí nedostatočným a nezrozumiteľným spôsobom vysporiadal. Poukázal tiež na potvrdenie o zničení účtovných dokladov a skutočnosť, že toto nemôže byť na škodu žalobcu. Osobitne poukázal na § 48 ods. 5 zákona o DPH a mal za to, že prvostupňový orgán pri určení dane podľa pomôcok postupoval nezákonne a v rozpore s citovanými zákonnými ustanoveniami.

IV. Vyjadrenie žalovaného

26. K žalobe žalobcu podal písomné vyjadrenie žalovaný a to podaním 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. Uviedol, že skutočnosti uvedené žalobcom v bodoch 1. až 6. v čl. I. a II. žaloby nemajú charakter námietok, preto sa k nim žalovaný nevyjadril.

27. K tvrdeniu žalobcu uvedenému v bode 13 žaloby uviedol, že správca dane pri ústnom pojednávaní, konanom z dôvodu zahájenia daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty v zmysle § 46 ods. 1 daňového poriadku 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 zahájenie procesu určenia dane podľa pomôcok v zmysle § 48 ods. 1 písm. c) daňového poriadku. V zmysle citovaného 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 veci 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 § 48 ods. 1 až ods. 5 daňového poriadku, čo znamená, že za účelom zistenia skutkového stavu veci 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 veci, 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.

Následne sa vyjadril k námietkam žalobcu uvedeným v bodoch 14. a 15. žaloby a 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. Konštatoval, že k vyjadreniu, ktoré považoval žalobca za nesprávne, 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 § 48 ods. 1 daňového poriadku. Tým, že žalobca nepredložil správcovi dane v priebehu zahájenej daňovej kontroly žiadne doklady, neumožnil mu vykonať daňovú kontrolu, a preto bol správca dane povinný postupovať v zmysle ustanovení § 48 daňového poriadku. K zákonu o obmedzovaní platieb v hotovosti, žalovaný dodal, že z vyjadrenia žalobcu nie je zrejmé, z akého dôvodu poukazuje na znenie citovaného zákona, a preto žalovaný k vyjadreniu žalobcu nebude zaujímať stanovisko.

Žalovaný k ďalšej námietke žalobcu v bode 16. žaloby zdôraznil, že nakoľko nekonkretizuje dôvody, pre ktoré považuje rozhodnutie žalovaného za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôkazov, nemôže k námietke zaujať relevantné stanovisko. K vysporiadaniu sa s predloženými dôkazmi vyslovil názor, že nakoľko žalobca nepredložil správcovi dane ku kontrole žiadne dôkazy, správca dane sa nemal s čím vysporiadať. K odôvodneniu rozhodnutia a jeho nezákonnosti argumentoval, že tak ako správca dane aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach uviedli dôvody, na základe ktorých správca dane postupoval v súlade so znením § 48 daňového poriadku, uviedli všetky zistené skutočnosti a vysporiadali sa s námietkami žalobcu. Zopakoval tvrdenie, že 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 § 3 a § 48 daňového poriadku 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.

K námietkam žalobcu, týkajúcich sa svedeckých výpovedí zástupcov spoločností AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. a Salanci - LMS s.r.o., uvedených v bodoch 17. až 19., 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 § 49 zákona o DPH, 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 činnosť osoby vedúcej účtovníctvo aj z dôvodu, že za účtovnú evidenciu spoločnosti zodpovedá daňový subjekt, kontrolovať. O tom, či sa u p. L. E. jednalo o premyslené konanie s cieľom dosiahnutia osobného majetkového prospechu, musia rozhodnúť orgány činné v trestnom konaní. Správca dane a žalovaný nie sú oprávnení 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.

Opakovane uviedol k bodom 23. a 24., že správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok nevykonáva dokazovanie v zmysle § 24 daňového poriadku, čo znamená, že neskúma, či boli zdaniteľné plnenia medzi žalobcom a jeho obchodnými partnermi, uskutočnené. Z uvedeného dôvodu, nemôže byť ani rozhodnutie žalovaného, nezákonné. K vyjadreniu žalobcu, že predloženými listinnými dôkazmi a vyjadreniami svedkov bolo jeho tvrdenie preukázané dodal, že správca dane vyjadrenia zástupcov spoločností AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. a Salanci - LMS s.r.o. použil v priebehu určovania dane podľa pomôcok ako pomôcku, a preto uplatnené právo na odpočítanie dane z dodania tovaru uvedenými spoločnosťami, žalobcovi neuznal. Správca dane pravdivosť daňového priznania a kontrolného výkazu z dôvodu, že údaje vyplývajúce z podaní boli zhodné, nespochybnil. 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 skutočnosť vyplývajúca z podaní preveril v nadväznosti na predložené účtovné doklady žalobcu a jeho obchodných partnerov. K povinnosti správcu dane zistiť v súlade s § 3 ods. 2, 3 a 6 daňového poriadku, pravdivý a úplný skutkový stav argumentoval, že správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok nepostupuje v súlade so znením § 3 daňového poriadku, ale iba v súlade so znením § 48 daňového poriadku. V prípade, že by žalobca v procese určenia dane podľa pomôcok, t.j. do vydania protokolu o určení dane podľa pomôcok (dorúčením 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 § 48 ods. 3 daňového poriadku, použiť ako pomôcky. Žalobca však v procese určenia dane podľa pomôcok nepredložil správcovi dane žiadne doklady a dôkazy.

Podľa názoru žalovaného, s poukazom na námietky v bodoch 25. až 32 žaloby, skutočnosť, že žalobca podal na základe zistení, týkajúcich sa vedenia účtovnej evidencie proti konaniu p. L. E. trestné oznámenie, nemá na konanie správcu dane v procese určenia dane podľa pomôcok vplyv. Trestnoprávna zodpovednosť p. L. E. 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 p. L. E. nemá na daňové konanie vplyv, a preto nie je ani dôvodom na prerušenie daňového konania v zmysle § 61 ods. 1 daňového poriadku. K názoru žalobcu, že v prípade, že bol spáchaný trestný čin, za spôsobenú škodu, ktorú si v rámci trestného konania môže správca dane prihlásiť, nesie zodpovednosť páchatel trestnej činnosti a nie žalobca žalovaný uviedol, že nakoľko správca dane nie je účastníkom trestného konania, vedeného medzi žalobcom a p. L. E., nemá právo na prihlásenie škody. V prípade, že orgány činné v trestnom konaní rozhodnú, že p. L. E. spôsobil svojim konaním žalobcovi škodu, je na žalobcovi, aby si spôsobenú škodu na základe rozhodnutia súdu, od p. L. E. vymáhal. K vyjadreniu žalobcu, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné z dôvodu, že nevysvetlil, na základe akých logických úvah a právnych predpisov dospel k záveru, že sa jedná výlučne o trestnoprávnu zodpovednosť p. L. E. voči žalobcovi žalovaný zdôraznil, že nakoľko v tomto prípade jediný, kto mal zmluvný vzťah k osobe p. L. E. je žalobca, nemôže mať p. L. E. trestnoprávnu zodpovednosť voči žiadnej inej osobe, teda ani voči správcovi dane, resp. žalovanému. Žalovaný považoval názory žalobcu, na to, kto je v danom prípade účastníkom trestnoprávneho konania, za právne irelevantné.

V súvislosti s námietkou žalobcu, týkajúcej sa nezabezpečenia svedeckej výpovede p. L. E. ďalej 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. P. L. E. 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 § 25 ods. 2 daňového poriadku, však podať odmietol. Z uvedeného vyplýva, že 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 vypovedaciu hodnotu.

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

K následnej námietke žalobcu v bodoch 41. až 46. žaloby, týkajúcej sa nedostatočného a nezrozumiteľného spôsobu vysporiadania sa s odvolacími dôvodmi poukázal na to, že v odvolacom konaní postupuje v zmysle § 74 ods. 5 daňového poriadku, v zmysle ktorého, ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma dodržanie zákonných podmienok na použitie § 48. Ak zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí. Z citovaného ustanovenia vyplýva, že nemal povinnosť zaoberať sa odvolacími námietkami žalobcu, ale mal iba posúdiť, či bol správca dane oprávnený postupovať v zmysle § 48 daňového poriadku. Žalovaný sa napriek tomu, že mu to nevyplývalo zo znenia § 74 ods. 5 daňového poriadku, 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 vyjadreniu, že p. L. E. žalobcovi až v septembri 2019 oznámil, že 01.06.2019 boli doklady, ktoré boli podkladmi a súčasťou účtovnej evidencie zničené zdôraznil, že sa k uvedenej skutočnosti vyjadril v odôvodnení rozhodnutia, kde uviedol, že uvedenú situáciu je povinný riešiť žalobca s p. L. E., nakoľko žalovaný nemá právo do vzniknutej situácie zasahovať, a taktiež nemá na vzniknutú situáciu žiadny vplyv. K nevysporiadaniu sa s liberačnými dôvodmi v nadväznosti na znenie § 48 ods. 5 daňového poriadku vyslovil právny názor, že zo znenia § 48 ods. 5 daňového poriadku 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 p. L. E. predložil žalobcovi a správci dane oznámenie, že účtovné a iné doklady žalobcu boli zničené pri živelnej udalosti, nebolo žiadnym spôsobom preukázané a uvedená skutočnosť nemôže byť použitá v zmysle § 48 ods. 5 daňového poriadku ako okolnosť, z ktorej vyplývajú pre žalobcu výhody.

Nakoľko žalobca v bodoch 47. až 48. žaloby nekonkretizuje, ktoré ustanovenia § 48 daňového poriadku, správca dane a žalovaný svojím konaním porušili, nemohol k nim zaujať relevantné stanovisko. K námietke nesprávneho právneho posúdenia veci, nedostatočne zisteného skutkového stavu a nedostatku dôkazov opakovane uviedol, že nakoľko žalobca nepredložil správci dane ku kontrole žiadne účtovné a iné doklady, potrebné k prevereniu skutočností, deklarovovaných žalobcom v predloženej daňovej priznaní a kontrolnom výkaze, čím neumožnil vykonať správci dane daňovú kontrolu, správca dane bol povinný zahájiť 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 § 48 ods. 5 daňového poriadku žalovaný dodal, že správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok nezistil žiadne okolnosti, z ktorých by vyplývali pre žalobcu výhody.

28. V závere vyjadrenia konštatoval, že žalobca vo svojom vyjadrení 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

29. K vyjadreniu žalovaného podal písomné vyjadrenie žalobca, v ktorej uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava podanej správne žaloby. Okrem toho mal za to, že skutočnosť, že správca dane postupoval v rámci procesu určovania dane podľa pomôcok, v rámci ktorého sa nevykonáva riadne dokazovanie, nezbavuje správcu dane postupovať v súlade so zákonom. Preto práve v zmysle ustanovení § 48 Daňového poriadku je povinný postupovať správca dane a v zmysle ods. 3 citovaného ustanovenia je správca 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.“. Nevyžaduje sa, aby daňový subjekt označil, resp. identifikoval štátne inštitúcie, ktoré majú disponovať potrebnými informáciami. Nad rámec uvedeného poukázal skutočnosť, že 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 spoločnosť OMV Slovensko a Transpetrol. Poukázal tiež na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn.: 4Sžfk 48/2017. Okrem toho dodal, že správca dane sa nielen v procese určenia dane podľa pomôcok, ale evidentne aj v rámci daňovej kontroly, obmedzil výlučne iba na kontrolu podaného daňového priznania k DPH a s tým súvisiaci kontrolný výkaz k DPH a nevykonali krížovú kontrolu kontrolného výkazu, čím by zistili značné nezrovnalosti. Povinnosť zistiť náležité skutkový stav správcom dane je hmotnoprávnym základom pre rozhodnutie o právach daňových subjektov. Uvedené jednoznačne potvrdzuje aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn.: 5Sž 198/2000. Opätovne poukázal na to, že daňové doklady žalobca nemohol predložiť, pretože nimi nie z vlastnej viny fyzicky nedisponoval. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn.: 3Sžfk/64/2017, ako aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn.: 8 Sžf 83/2014 a tiež napríklad rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn.: 3Sžfk/60/2017, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn.: M-Sž do V 1/00. S poukazom na citovanú judikatúru žalobca mal za to, že bolo povinnosťou správcu dane zistiť náležité skutkový stav a preto výpoveď Ing. E. v tomto smere bola a aj je jedným z prostriedkov, ktorým možno skutkový stav náležité zistiť. Následne zotrval na svojom žalobnom petite.

30. Žalovaný písomné vyjadrenie k vyjadreniu žalobcu nepodal.

31. Súd vec prejednal na nariadenom pojednávaní, konanom dňa 11. 10. 2022, za účasti právneho zástupcu žalobcu a žalovaného, ktorí sa pridržali svojich písomných vyjadrení.

VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

32. 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 vyššie označené rozhodnutie žalovaného je potrebné zrušiť podľa ust. 191 ods. 1 písm. d/ SSP (teda z dôvodu nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov) a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie podľa ust. § 191 ods. 4 SSP.

33. 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 uchovávanía začala plynúť pred 1. januárom 2018 a neuplynula do 31. decembra 2017.

34. 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, pávo 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/ elektronickej faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickej formáte; elektronickej 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/ elektronickej 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 elektronickej podpis podľa osobitného predpisu 29) alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho použitie zaručeného elektronickej 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).

35. 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 nespĺnil 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 odprieť výpoveď, o jeho povinnosti vypovedať pravdivo a nič nezamlčať a o právnych následkoch nepravdivej alebo neúplnej výpovede. 23)Odprieť 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 správcu 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.

36. 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 február 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 február 2017 v sume 2.064,16 eura (daň z pridanej hodnoty vyrubená daňovým priznaním v

sume 462,99 eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 2.527,15 eur, rozdiel dane v sume 2.064,16 eur).

37. 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 nesplnenia 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.

38. 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 L. E. 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 február 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 dane) 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 L. E. oznámil, že účtovné doklady za roky 2012 - 2019 u neho uložené, boli kompletne zničené pri živelnnej 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 živelnnej pohrome, ktorá mala byť v máji 2018. Oznámenie L. E. 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 L. E. 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/ tohto zákona, na ktoré poukazoval (správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt nespĺni 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).

39. 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.

40. 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. 100659799/2020). Tieto listiny, teda daňové priznanie, kontrolný výkaz, úradný záznam (všetko týkajúce sa zdaňovacieho obdobia február 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 február 2017 vykazujú zhodu. Žalobca vzhľadom na konanie osoby, ktorá viedla jeho účtovníctvo (externý účtovník L. E.) 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. 101335699/2020 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 L. E. zaslal predvolanie na výsluch, pričom tento svoju neúčast' ospravedlnil z dôvodu karantény, o čom bol spísaný úradný záznam. Žiadne takéto listiny (predvolanie pre L. E., ani úradný záznam) nie sú súčasťou administratívneho spisu, ale nachádzajú sa v administratívnom spise z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január - december 2016.

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 predloženej spise nenachádza (poznámka správneho súdu, ide o úradný záznam, nachádzajúci sa v spise z daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie roku 2016). 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 (39. bod, prvý odsek tohto rozsudku), nakoľko daňové orgány si neustáliili 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 zrejme, 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 zrejme, 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 nevzhliadol okolnosti a dôvody na to, aby zrušil i rozhodnutie správcu dane.

41. 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 dodržiavaniu 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 správcou dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcou 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 L. E. (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 strieť určenie dane podľa pomôcok.

K oznámeniu L. E. 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 L. E. 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 L. E. zo dňa 01. 06. 2019. Pozornosť súdu neušla zmätočnosť 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 nedbal a neplnil si svoju zákonnú povinnosť.

42. 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 prihliadnúť 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 prihliadnúť. V tejto súvislosti správny súd zdôrazňuje, že vyjadrenie Ing. Z. F. 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 správcov 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 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.

43. 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 správca dane prerušil daňové konanie do právoplatného skončenia trestného konania proti L. E., 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 L. E. (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 L. E. nemožno považovať za konanie o predbežnej otázke v predmetnej daňovej veci. Taktiež nebol dôvod ani na prerušenie konania podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b/ uvedeného zákona, nakoľko začatie trestného konania proti L. E. 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. L. E.) 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.

44. Z dôvodov uvedených v 39. a 40. 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.

45. 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.

46. 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).

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

Poučenie:

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

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

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

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

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

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