

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 2S/52/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200586
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 05. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Morozová Nemcová
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8021200586.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a sudcov JUDr. Mariana Hoffmanna PhD. a doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD., v právnej veci žalobcu B. K., nar. XX.XX.XXXX, trvale bytom W. námestie XXXX/XX, XXX XX W., právne zastúpeného JUDr. Marekom Bujdošom, advokátom so sídlom v Stropkove, Hlinky 262/6, 091 01 Stropkov, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného zo dňa 19. augusta 2021 Číslo: XXXXXXXXXXX/XXXX, na základe podanej správnej žaloby jednohlasne takto

rozhodol:

Žalobu **z a m i e t a**.

Náhradu trov konania účastníkom **n e p r i z n á v a**.

odôvodnenie:

I.
Závery správnych orgánov

1. Finančné riaditeľstvo ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov odvolaniu daňového subjektu proti rozhodnutiu Daňového úradu Prešov zo dňa 25. marca 2021 Číslo: XXXXXXXXXXX/XXXX, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5,6 Daňového poriadku vyrubil daňovému subjektu rozdiel v sume XXX XXX,XX eura a určil rozdiel v sume daňovej straty X XXX,XX eura na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 daňovému subjektu nevyhoviel a rozhodnutie potvrdil.

2. Žalovaný poukázal v odôvodnení rozhodnutia na dôvody odvolania daňového subjektu, ktoré sú v podstate totožné ako žalobné dôvody v žalobe. V prvom rade daňový subjekt argumentuje v odvolaní tým, že správca dane svojvoľne pristúpil k určeniu dane pomôckami v rozpore s ustanovením § 48 Daňového poriadku. Ďalej poukázal na to, že na základe oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 19.12.2016 bola začatá daňová kontrola na dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2015. Argumentoval ďalej tým, že predložil správcovi dane písomnosti na výkon daňovej kontroly a ďalej argumentoval tým, že správca dane v rozpore s ustanovením § 46 ods. 5 Daňového poriadku aj keď mal pochybnosti o úplnosti dokladov mal tieto oznámiť daňovému subjektu a vyzvať ho na vyjadrenie a doplnenie neúplných údajov. Ďalej daňový subjekt v odvolaní namietal, že ak podal daňové priznanie a správca dane mal pochybnosti o jeho správnosti mal mu to takisto oznámiť.

Argumentoval ďalej tým, že správca dane v rozpore s § 48 ods. 4 Daňového poriadku pri určení dane podľa pomôcok svojvoľne nezohľadnil účtovne doklady, ktoré mu boli opakovane daňovým subjektom

predkladané. Zároveň poukázal na to, že sa reálne nevysporiadal s námietkami a predloženými dôkazmi - účtovnými písomnosťami dokladujúcimi výdavky daňového subjektu a uvedenými vo vyjadrení zo dňa 18.12.2020 k protokolu o určení dane podľa pomôcok.

Ďalej daňový subjekt tvrdil, že predložil správcovi dane mimo v protokole uvedených dokladov podľa potvrdenia zo dňa 04.01.2017 a zo dňa 31.01.2017 aj ďalšie doklady v 74 prípadoch v celkovej sume XX XXX,XX eura. Podľa daňového subjektu správca dane pri určení dane nevzal do úvahy skutočnosť, že reálne nemohol žiadnym spôsobom dosiahnuť zisk v sume XXX XXX,XX eura zo zdaniteľných príjmov v sume XXX XXX,XX eura. Daňový subjekt namietal, že prijaté dodávky boli ním riadne zúčtované v zmysle zákona o účtovníctve, ako aj v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. V závere odvolania argumentoval ešte tým, že správca dane sa neriadil ustanovením § 63 ods. 5 Daňového poriadku.

3. Žalovaný podľa § 74 ods. 5 Daňového poriadku preskúmal rozhodnutie Daňového úradu Prešov z 25.03.2021 a zistil tento skutkový stav.

Daňový subjekt podal dňa 31.03.2016 riadne daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby typu B za zdaňovacie obdobie kalendárny rok 2015. Správca dane vykonal u daňového subjektu B. K. na základe oznámenia o daňovej kontrole z 19.12.2016 daňovú kontrolu, dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 a zároveň požiadal v oznámení daňový subjekt podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, aby v lehote 8 dní odo dňa začatia daňovej kontroly predložil k jej výkonu všetky požadované doklady. Zároveň upozornil daňový subjekt, že pokiaľ neumožní vykonať daňovú kontrolu, resp. nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, bude základ dane zistený a daň určená podľa pomôcok v súlade s § 48 a 49 Daňového poriadku.

Dňa 29.12.2016 spísal správca dane s daňovým subjektom zápisnicu o ústnom pojednávaní, v ktorej ho požiadal o predloženie požadovaných dokladov. Daňový subjekt do zápisnice uviedol, že okrem knihy elektronickej registračnej pokladnice a živnostenského oprávnenia ostatné požadované doklady k daňovej kontrole nevie predložiť, pretože došlo ku krádeži z jeho motorového vozidla všetkých dokladov. K tomuto predložil podanie trestného oznámenia zo dňa 27.11.2016 na príslušné obvodné oddelenie PZ Prešov - Sever.

Z potvrdenia o zapožičaní dokladov zo dňa 04.01.2017 a 31.01.2017 vyplýva, že daňový subjekt na účely výkonu daňovej kontroly predložil správcovi dane doklady uvedené na strane 4 tohto rozhodnutia. Správca dane ďalej konštatoval, že nastali skutočnosti uvedené v ustanovení § 48 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku, resp. z dôvodu, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pri preukazovaní skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti a správca dane ukončil daňovú kontrolu dňa 04.12.2017 dňom doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok dňa 01.12.2017. Dňom nasledujúcim po dni doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok, t.j. dňa 05.12.2017 správca dane prešiel do procesu určovania dane podľa pomôcok, pričom zistil základ dane a určil daň podľa zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a vychádzal z príslušných dokladov, ktoré mal k dispozícii.

4. Správca dane ďalej v súlade s ustanovením § 48 ods. 5 Daňového poriadku pri určení dane podľa pomôcok prihliadal na skutočnosť, že daňový subjekt vykázal v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby typu B za rok 2013 z príjmov z podnikania daňovú stratu v sume X XXX,XX eura, v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby typu B za rok 2014 z príjmov z podnikania daňovú stratu v sume X XXX,XX eura. Iné okolnosti, z ktorých by pri určení dane podľa pomôcok vyplývali výhody pre daňový subjekt správca dane v procese určovania dane podľa pomôcok nezistil.

Následne na to správca dane vyhotovil protokol zo dňa 30.11.2020 o určení dane podľa pomôcok, v ktorom určil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015 podľa pomôcok v sume XXX XXX,XX eura a určil rozdiel dane v sume daňovej straty X XXX,XX eura. Spolu s výzvou bol protokol doručený daňovému subjektu dňa 10.12.2020, ku ktorému sa vyjadril daňový subjekt podaním zo dňa 18.12.2020, v ktorom namietal nedodržanie postupu správcu dane podľa § 48 ods. 5 Daňového poriadku.

Zamestnanec správcu dane dňa 11.03.2021 telefonicky dohodol prerokovanie pripomienok k uvedenému protokolu na deň 22.03.2021. Na uvedené predvolanie sa daňový subjekt nedostavil, na čo správca dane vydal dňa 25.03.2021 rozhodnutie, ktorým podľa § 68 ods. 5,6 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume XXX XXX,XX eura a určil rozdiel v sume daňovej straty X XXX,XX eura na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015.

5. Žalovaný sa ďalej vysporiadal s námietkami uvedenými v odvolaní, pričom citoval príslušné ustanovenia Daňového poriadku zákona č. 563/2009 Z.z.

Nakoľko odvolanie daňového subjektu smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok odvolací orgán v zmysle § 74 ods. 5 Daňového poriadku skúmal predovšetkým dodržanie zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane.

6. Pokiaľ daňový subjekt namietal, že správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok v rozpore s § 48 Daňového poriadku žalovaný uviedol, že zo spisového materiálu vyplýva, že daňový úrad zaslal daňovému subjektu oznámenie podľa § 46 ods. 1 citovaného zákona o začatí daňovej kontroly z príjmov fyzickej osoby za rok 2015, v ktorom určil lehotu na predloženie dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením podľa § 48 a § 49 Daňového poriadku. Daňový subjekt v ústnom podaní z 29.12.2016 uviedol, že požadované doklady nevie predložiť z dôvodu ich krádeže, ktorú nahlásil na príslušnom oddelení OO PZ Prešov. Daňovému subjektu bolo teda zrejmé, že daňové a účtovné doklady nemá k dispozícii a k daňovej kontrole v ich požadovanom rozsahu nemôže predložiť v súlade s § 45 ods. 2 písm. d/ Daňového poriadku. Daňový subjekt sa na ústnom pojednávaní zaviazal, že chýbajúce doklady, v čo možno najväčšej miere aj zabezpečí, napriek tomu správca dane mu poskytol časový priestor na splnenie si tejto povinnosti, avšak doklady v požadovanom rozsahu k daňovej kontrole daňový subjekt nepredložil.

7. Ďalej daňový subjekt namietal, že ak podá daňové priznanie a správca dane bude mať pochybnosti o jeho správnosti je povinný ho vyzvať, aby sa k nim vyjadril a neúplné údaje doplnil, nepravdivé údaje opravil alebo ich pravdivosť riadne preukázal. K uvedenému žalovaný uviedol, že daňový subjekt si v tomto konkrétnom prípade nesprávne vysvetlil obsahové znenie § 17 ods. 1 Daňového poriadku, pričom postup správcu dane podľa tohto ustanovenia v daňovej kontrole sa neuplatňuje, ide o postup, ktorý predchádza prípadnému výkonu daňovej kontroly. K námietke daňového subjektu, že týmto spôsobom došlo ku kráteniu jeho práva podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku žalovaný uviedol, že daňová kontrola nebola u daňového subjektu ukončená podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku, ale podľa § 46 ods. 9 písm. b/ tohto zákona. O určení dane podľa pomôcok správca dane v súlade s § 49 ods. 1 citovaného zákona vyhotovil protokol o určení dane podľa pomôcok a podľa § 47 ods. 1 písm. i/ Daňového poriadku vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f/ tohto zákona musí obsahovať protokol z daňovej kontroly, ktorý v tomto prípade vyhotovený nebol.

Keďže daňový subjekt nepredložil žiadne daňové a účtovné doklady preukazujúce jeho tvrdenia správca dane nemohol daň správne zistiť daňovou kontrolou podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, preto vznikol relevantný dôvod na prechod do procesu určovania dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku. Oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok zo dňa 01.12.2017 bolo daňovému subjektu doručené 04.12.2017 a daňová kontrola bola podľa § 46 ods. 9 písm. b/ Daňového poriadku ukončená dňom doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2 citovaného zákona. Následne správca dane vyhotovil protokol zo dňa 30.11.2020, určil aj dátum prerokovania uvedených pripomienok na deň 22.03.2021, ktorého sa daňový subjekt nezúčastnil.

8. Za nedôvodné považuje žalovaný námietky daňového subjektu, že predložil všetky doklady, ktoré mal k dispozícii, časť chýbajúcich dokladov mu z objektívnej príčiny nebola v čase výkonu daňovej kontroly dostupná. K uvedenému žalovaný argumentoval, že správca dane prešiel do procesu určovania dane podľa pomôcok z dôvodu, že nastala skutočnosť uvedená v § 48 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku a daňový subjekt si nesplnil pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností zákonnú povinnosť - nepredložil peňažný denník a iné doklady preukazujúce hospodárke operácie a účtovné doklady. V priebehu daňovej kontroly predložil len neúplné doklady v dôsledku čoho správca dane nemal dostatok dôkazov pre správne určenie daňovej povinnosti, preto prešiel do procesu určovania dane podľa pomôcok.

Tvrdenie daňového subjektu, že v priebehu daňovej kontroly navrhol správcovi dane vypočítať svedkov, vyžiadať si písomnosti od tretích osôb, či zaslať žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcich sa prijatých dodávok od jeho zahraničných dodávateľov sa nezakladá podľa žalovaného na pravde. Správca dane na základe neúplných dokladov nemal žiadnu vedomosť, s ktorými dodávateľmi daňový subjekt spolupracoval, pretože mu tieto informácie neboli známe. Nemohol tak vykonať ani žiadny úkon smerujúci k správne určenie dane podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, pretože nemal vedomosť akých svedkov má vypočítať a pod.

9. Pokiaľ odvolávajúci sa namieta, že správcovi dane predložil mimo v protokole uvedených dokladov aj ďalšie doklady v 74 prípadoch v celkovej sume XX XXX,XX eura, ktoré správca dane nezobral do

úvahy a nevyhotovil mu potvrdenie o ich prevzatí, žalovaný k uvedenému uviedol, že podľa § 48 ods. 4 Daňového poriadku účtovné a iné doklady môže správca dane využiť ako pomôcky, ale len ak boli predložené v priebehu procesu určovania dane podľa pomôcok. Na prevzatie a vrátenie zapožičaných dokladov sa primerane vzťahuje ustanovenie § 46 ods. 6 a 7. V administratívnom spise podľa žalovaného nie je preukázané, že by daňový subjekt takýmto spôsobom predložil správcovi dane ním uvádzané doklady. K tvrdeniu daňového subjektu, že bol zamestnancami správcu dane požiadaný o predloženie kópii došlých faktúr aj od ďalších jeho dodávateľov na základe mailovej komunikácie považuje žalovaný za nepravdivé, pričom zamestnanci správcu dane touto formou s daňovým subjektom nekomunikovali.

10. Žalovaný ako odvolací orgán uviedol, že pri určovaní dane podľa pomôcok nedochádza k preverovaniu alebo k zisťovaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, ale k samotnému určeniu dane podľa pomôcok. Takýto postup je dôsledkom nesplnenia si zákonom stanovených povinností daňového subjektu.

K vyjadreniu daňového subjektu, že správca dane mohol a mal zohľadniť pri určení dane podľa pomôcok aj skutočnosti so zásadným vplyvom na jeho daňovú povinnosť týkajúce sa fakturovaných dodávok od zahraničných dodávateľov v sume XXX XXX, X XXX a X XXX eur žalovaný uviedol, že daňový subjekt počas daňovej kontroly, ani v procese určovania dane podľa pomôcok nepredložil správcovi dane žiadne dodávateľské faktúry, ani iné doklady o realizovaných dodávkach. Správca dane v procese určovania dane podľa pomôcok nemal ani povinnosti zohľadniť uvádzané daňovým subjektom fakturované dodávky, pretože nemal k nim doklady.

K námietke daňového subjektu, že nemohol dosiahnuť zisk v sume XXX XXX,XX eura a správca dane vychádzal z miery zisku 1 1182,90%, žalovaný opakovane uviedol, že správca dane takúto skutočnosť nikdy netvrdil, mieru zisku, ani jeho výšku v procese určovania dane podľa pomôcok nezisťoval. Správca dane v danom prípade k určení dane podľa pomôcok pristúpil až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov do ukončenia daňovej kontroly.

11. Pokiaľ daňový subjekt namietal, že prijaté dodávky ním boli riadne zúčtované podľa zákona o účtovníctve odvolací orgán uviedol, že uvedené skutočnosti nebolo možné preveriť, keďže daňový subjekt účtovnú knihu - peňažný denník a evidenciu dane správcovi dane nepredložil.

Čo sa týka námietky daňového subjektu, že správca dane má k dispozícii databázu o miere zisku v jednotlivých oblastiach a druhoch obchodu (databáza Amadeus), ku ktorej nemá prístup žalovaný považuje za nedôvodnú. Správca dane nikdy netvrdil, že daňový subjekt dosiahol vyše 1,100% zisk správca dane pred prechodom do procesu určovania dane podľa pomôcok daňovú kontrolu so zameraním na oblasť transferového oceňovania u daňového subjektu nevykonával. Opätovne žalovaný zdôraznil, že správca dane vychádzal z pomôcok uvedených v protokole. V závere svojho rozhodnutia žalovaný konštatoval, že vzhľadom na zistený skutkový stav, keď daňový subjekt nepredložil pri daňovej kontrole požadované daňové a účtovné doklady preukazujúce správnosť údajov uvedených v podanom daňovom priznaní a preto správca dane nemohol správne určiť daň. Vznikol relevantný dôvod na prechod do procesu určovania dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku. Správca dane si sám zaobstaral pomôcky, ktoré použil pri určení dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2015. Použité pomôcky správca dane uviedol v protokole, ako aj v odôvodnení rozhodnutia. Zároveň podľa § 48 ods. 5 Daňového poriadku v procese určovania dane podľa pomôcok prihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt s poukazom na zdaňovacie obdobie roka 2013 a 2014. Správca dane podľa žalovaného pri použití spôsobu určenia dane podľa pomôcok postupoval správne, keďže vznikli zákonné podmienky na použitie tohto spôsobu určenia dane.

II.

Žalobné dôvody

12. Včas podanou žalobou sa žalobca domáha zrušenia rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane a žiada vrátenie veci Daňovému úradu Prešov na ďalšie konanie a priznať trovy konania. Ako dôvody podanej žaloby žalobca uviedol, že rozhodnutie žalovaného, ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia je v rozpore s administratívnym spisom alebo v nich nemá

oporu, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

13. Podstatou sporu podľa žalobcu je sporná zákonnosť pristúpenia k určeniu dane podľa pomôcok, keď žalobca bol súčinný počas daňovej kontroly a doklady z objektívnej príčiny nemohol v celom rozsahu predložiť a sporné určenie dane podľa pomôcok neracionálnej povahy nekvalifikovaným odhadom daňovej povinnosti bez uplatnenia zjavných výhod v prospech žalobcu pri obhajobe fiškálnych záujmov správcu, čím vznikol ničím neodôvodnený rozdiel v rozhodovaní o daňových povinnostiach v skutkovo zhodných prípadoch iných daňových subjektov podnikajúcich v rovnakej oblasti ako žalobca. Žalobca ďalej poukázal na postup správcu dane, ktorý predchádzal vydaniu rozhodnutia z 25. marca 2021, ako aj rozhodnutia žalovaného.

14. Rozhodnutie žalovaného a jemu predchádzajúce rozhodnutie a postup podľa žalobcu sú nezákonné v rozpore so zásadou právnej istoty. Žalobca zdôraznil, že k určovaniu dane podľa pomôcok dochádza len vtedy, ak daňovú povinnosť nebolo možné stanoviť dokazovaním v priebehu určenia dane podľa pomôcok a ide o prísnejší právny režim, keďže práva daňového subjektu sú podľa § 49 ods. 2 Daňového poriadku obmedzené. Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR 3Sžfk/47/2019 zo dňa 16.12.2020 a argumentoval ďalej tým, že pomôcky nie sú nástrojom k trestaniu žalobcu. Žalovaný podľa neho ignoroval námietku nekvalifikovaného odhadu daňovej povinnosti, nevzatie do úvahy žalobcom predložených dokladov, najmä kontrolných výkazov k DPH, spisy iných daňových subjektov a ani informácie z databázy Amadeus prístupnej správcovi dane.

Ďalej argumentoval tým, že nezákonnosť rozhodnutia daňových orgánov a postupu boli v rozpore s § 3 ods. 1 až 10, § 48 ods. 1 až 5 a § 63 ods. 3 Daňového poriadku, ako aj článku 2 ods. 2 Ústavy SR. Ak žalobca v priebehu určenia dane správcom podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Poukázal pritom žalobca na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/83/2014 z 30. novembra 2016 v totožnej veci určenia dane z príjmov fyzickej osoby podľa pomôcok. Podľa žalobcu ako ďalej tvrdí v žalobe nemá zákonné dôvody na určenie dane podľa pomôcok a ide o svojvoľné pristúpenie k určeniu dane pomôckami, hoci daň mohla a mala byť vyrubená v rámci riadnej daňovej kontroly, čo je v rozpore s ustanovením § 48 Daňového poriadku a závermi rozsudku NS SR 8Sžf/11/2015. Žalobca ďalej argumentoval, že skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Poukázal na to, že rozhodnutia boli vydané v rozpore s článkom 59 ods. 2, ako aj článkom 152 ods. 4 Ústavy SR. Podľa žalobcu nenastali zákonné dôvody podľa § 48 Daňového poriadku na určenie dane podľa pomôcok.

15. Ďalej argumentoval v žalobe v bode 5, že pri určení dane podľa pomôcok podstupovali daňové orgány v rozpore s § 3 ods. 9 a § 48 Daňového poriadku, keď:

- nevyužil žalobcom predložené doklady, priznania a iné podania, správcovi prístupné ďalšie informácie (napr. databázu Amadeus), daňové spisy iných subjektov atď., t.j. pomôcky správca dane nepoužil ku kvalifikovanému odhadu daňovej povinnosti, pomôcky nemajú racionálnu povahu,
- vznikol neodôvodnený rozdiel v skutkovo zhodnom prípade v porovnaní s daňovými povinnosťami iných obdobných daňových subjektov podnikajúcich v zhodnom odbore, keď správcu dane nekvalifikovane určil daň z nereálneho zisku - základu dane ignorujúc jemu dostupné informácie,
- keď tvrdí, že z výnosov XXX XXX,XX eur vyplýva zisk - základ dane XXX XXX,XX eur (výdavky podľa pomôcok určil v sume XX XXX,XX eur), t.j. určil nereálnu rentabilitu výnosov vo výške 92,20 % (zisk XXX XXX,XX eur / výnosy XXX XXX,XX eur).

Pričom pri porovnaní určeného zisku a priznaných nákladov XX XXX,XX eur je správcom dane určená miera rentability nákladov absolútne nereálna vo výške 1 182,90%. Správca dane pritom neprihliadal prakticky na žiadne výhody pre žalobcu a neusiloval sa o čo možno kvalifikované určenie daňovej povinnosti žalobcu.

16. Žalobca v závere žaloby argumentoval tým, že v rozpore s ustanovením § 63 ods. 5 Daňového poriadku je rozhodnutie správcu dane, ako aj žalovaného, keď nie sú odôvodnené tak, aby žalobca nemal za to, že žalovaný, ako aj správca dane koná tak, aby vydané rozhodnutie bolo výlučne v neprospech žalobcu a aby vyrubená daň bola čo najvyššia chrániac iba fiškálne záujmy štátu na úkor práv žalobcu. V odôvodnení rozhodnutia podľa žalobcu absentuje riadne a presvedčivé vysporiadanie sa s odvolacími námietkami týkajúcimi sa nezákonného pristúpenia k určeniu dane pomôckami a s námietkou nekvalifikovaného určenia dane vychádzajúceho z neracionálnych pomôcok, keďže prvostupňový orgán

nevyužil vôbec jeho dostupné pomôcky. V odôvodnení rozhodnutia podľa žalovaného sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia vysporiadania sa s návrhmi, námietkami daňového subjektu a aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých správca dane rozhodol. Odôvodnenie rozhodnutia podľa žalobcu je jedno z podstatných náležitostí rozhodnutia.

III.

Vyjadrenie žalovaného

17. K včas podanej žalobe sa písomným stanoviskom zo dňa 12.01.2022 vyjadril žalovaný, ktorý zotrval na skutkových a právnych okolnostiach uvedených v podanej žalobe a navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

IV.

Replika žalobcu

18. K vyjadreniu žalovaného k podanej žalobe sa vyjadril právny zástupca žalobcu písomným podaním z 31.01.2022, ktorý zotrval na argumentoch uvedených v podanej žalobe a navrhol žalobou napadnuté rozhodnutie zrušiť a vec vrátil Daňovému úradu Prešov na ďalšie konanie a priznať trovy konania. Zároveň sa tak žalovaný, ako aj právny zástupca žalobcu vyjadrili, že netrvajú na nariadení pojednávania.

V.

Záver správného súdu

19. S poukazom na príslušné ustanovenia zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku účinného od 01.07.2016 sa správny súd pri preskúmaní predmetných rozhodnutí daňových orgánov riadili príslušnými ustanoveniami tohto zákona.

20. Podľa § 2 ods. 1,2 S.s.p., v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chránených záujmov fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

21. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov 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.

22. Podľa § 17 ods. 1 citovaného zákona, ak má správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podaného daňového priznania alebo jeho príloh (ďalej len „nedostatky daňového priznania“), vyzve daňový subjekt na ich odstránenie.

23. Podľa § 44 ods. 1 citovaného zákona, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

24. Podľa § 45 ods. 1 písm. f) citovaného zákona, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“) má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

25. Podľa § 45 ods. 2 písm. d) citovaného zákona, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia.

26. Podľa § 46 ods. 1 písm. d) citovaného zákona, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

27. Podľa § 47 písm. i) zákona citovaného zákona, protokol musí obsahovať vyjadrenia kontrolovaného davového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f).

28. Podľa § 48 ods. 1 písm. b) citovaného zákona, 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.

29. Podľa § 48 ods. 2 citovaného zákona, správca dane oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, ak nastanú skutočnosti uvedené v odseku 1, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení. Určenie dane podľa pomôcok vykoná správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa prvej vety.

30. Podľa § 48 ods. 3 citovaného zákona, správca dane je pri určení dane oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Pomôckami môžu byť najmä listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede objasňujúce skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení, výpisy z účtov vedených v bankách a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, alebo podobných daňových subjektov.

31. Podľa § 48 ods. 4 citovaného zákona, 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.

32. Podľa § 48 ods. 5 citovaného zákona, 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.

33. Podľa § 49 ods. 1 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.

34. Podľa § 49 ods. 2 citovaného zákona, 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.

35. Podľa § 49 ods. 3 citovaného zákona, určenie dane podľa pomôcok je ukončené dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok podľa odseku 1.

36. Podľa § 63 ods. 5 citovaného zákona, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

37. Podľa § 74 ods. 5 citovaného zákona, ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použitie § 48. Ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí.

38. Z včas podanej žaloby mal súd preukázané, že žalobca sa domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného zo dňa 19.08.2021 pod Číslom: XXXXXXXXXX/XXXX, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 25.03.2021 pod Číslom: XXXXXXXXXX/XXXX, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5,6 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume XXX XXX,XX eura a určil rozdiel v sume daňovej straty X XXX,XX eura na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015. Daňový úrad Prešov vyrubil žalobcovi uvedený rozdiel s tým, že v čase použitia pomôcok pri výkone určovania dane podľa pomôcok na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2015 boli tieto pomôcky použité v súlade s ustanovením § 48 ods. 3 Daňového poriadku, pretože správca dane bol oprávnený pri určení dane použiť pomôcky, ktoré mal k dispozícii.

39. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu daňový subjekt podal dňa 31.03.2016 riadne daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015. Žalobca v podanom daňovom priznaní zdaniteľné príjmy z podnikania podľa § 6 zákona č. 595/2003 Z.z. vykázal v sume XXX XXX,XX eur a prislúchajúce výdavky v sume XXX XXX,XX eura, pričom stratu vyčíslil vo výške X XXX,XX eur. Správca dane vykonal u žalobcu na základe oznámenia o daňovej kontrole z 19.12.2016 daňovú kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 a zistil na základe vykonaného dokazovania, že nie je možné vykonať riadnu daňovú kontrolu, pretože žalobca ako daňový subjekt si nesplnil povinnosti uvedené v ustanovení § 48 a § 49 Daňového poriadku. Správca dane poukázal na postup, ktorý predchádzal samotnému vydaniu rozhodnutia zo dňa 25.03.2021, pričom žalobca odôvodňoval nepredloženie dokladov, na ktoré bol vyzvaný tým, že došlo k odcudzeniu požadovaných dokladov, ako aj osobných dokladov z osobného motorového vozidla Peugeot, ktoré oznámil žalobca podaním trestného oznámenia 27.11.2016 na Obvodné oddelenie PZ Prešov - sever. Správca dane ďalej konštatoval, že nastali skutočnosti uvedené v ustanovení § 48 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku z dôvodu, že žalobca ako daňový subjekt nepredložil požadované doklady tak ako to bolo uvedené vo výzve zo dňa 29.12.2016. Správca dane preto v súlade s ustanovením § 48 ods. 5 zákona prihladol pri určení dane podľa pomôcok aj na skutočnosti, ktoré boli u žalobcu preukázané vykázaním v podanom daňovom priznaní za rok 2013 a 2014. Napriek skutočnosti, že daňové straty vykázané za uvedené zdaňovacie obdobia rokov 2013 a 2014 žalobca v žiadnom z nasledujúcich zdaňovacích období tieto neodpočítal, správca dane pri zisťovaní základu dane a určení podľa pomôcok na túto okolnosť ako výhodu vyplývajúcu pre žalobcu prihladol s tým, že v súlade s ustanovením § 52za ods. 4 Daňového poriadku od zisteného základu dane celkom v sume XXX XXX,XX eur odpočítal 1 z neuplatnenej daňovej straty vykázanej za zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013 a od zisteného základu celkom v sume XXX XXX,XX eura odpočítal 1 aj z neuplatnenej daňovej straty vykázanej za zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2014.

40. Správny súd ďalej argumentoval tým, že v danom prípade dospel k záveru, že žalovaný na základe podaného odvolania žalobcom voči prvostupňovému rozhodnutiu nebol v tomto prípade kompetentný posudzovať správnosť použitých pomôcok, preto rozhodnutie správcu dane potvrdil, keďže správca dane použil dostupné pomôcky a rozhodol podľa § 48 Daňového poriadku.

Správny súd v tomto konaní konštatoval, že predmetom preskúmania rozhodnutí tak žalovaného, ako aj správcu dane je skutkový a právny stav týkajúci sa daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015 u žalobcu. Zároveň poukázal správny súd na to, že zo skutkových zistení a na základe predloženého administratívneho spisu bezpochyby vyplýva, že správca dane v danom prípade k určení dane podľa pomôcok pristúpil až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov v stanovenej lehote.

41. Daňové orgány podľa správneho súdu chránia fiškálne záujmy štátu a ich úlohou je vykonávať dozor, aby si daňové subjekty plnili v súlade s hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti vyplývajúce im voči štátnemu rozpočtu. Bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že skutočnosti,

t.j. rozhodné údaje, ktoré mali vplyv na správne určenie dane sú úplné a správne. Ak žalobca ako daňový subjekt nesplnil svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, daň má právo určiť správca dane podľa pomôcok. Správca dane pritom vychádzal z dostupných dokladov. V preskúmvanej veci je bez akýchkoľvek pochybností zrejmé, že žalobca ako daňový subjekt so správcom dane spolupracoval iba v tom smere, že predložil doklady, ktoré mal k dispozícii. Na základe jeho prisľúbenia, že predloží ostatné doklady však svoju povinnosť žalobca nesplnil a preto boli splnené následne zákonom stanovené podmienky na určenie dane podľa pomôcok.

42. Správny súd po oboznámení sa s obsahom preskúmvaných rozhodnutí, ako aj dôvodov podanej žaloby voči predmetným rozhodnutiam, po ich preskúmaní a po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu nezistil žiadny dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a právnych záverov, ktoré sú obsahom preskúmvaných rozhodnutí.

43. Žalobné námietky uvedené v žalobe vyhodnotil správny súd ako nepodstatné, ktoré nemohli spôsobiť spochybnenie vecnej správnosti samotných rozhodnutí, pretože v podstate išlo o totožné námietky, ktoré boli už obsahom odvolania voči prvostupňovému rozhodnutiu, ako aj obsah vyjadrenia voči protokolu z predmetnej daňovej kontroly. S týmito námietkami, ktoré boli obsahom odvolania voči prvostupňovému správne rozhodnutiu sa bezpochyby žalovaný ako odvolací orgán vo svojom rozhodnutí dostatočne vysporiadal.

Na dôvažok správny súd uviedol, že zo samotného obsahu administratívneho spisu mal preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu ako daňového subjektu najskôr kontrolu na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015, ktorá sa začala na základe oznámenia zo dňa 19.12.2016 dňa 29.12.2016. V tomto kontexte správny súd poukázal na to, že nie je pravdivá žalobná námietka, že daňová kontrola u žalobcu bola začatá 19.12.2016 tak, ako to žalobca nesprávne v žalobe, ako aj v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu uviedol. Z oznámenia správca dane zo dňa 19.12.2016 bez akýchkoľvek pochybností vyplýva, že daňová kontrola bola začatá dňa 29.12.2016.

44. Vo vyrubovacom konaní správca dane následne vydal rozhodnutie, ktorým vyrubil rozdiel dane vo výške XXX XXX,XX eur a určil rozdiel v sume daňovej straty X. XXX,XX eur. Uvedené rozhodnutie správcu dane ako vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi podmienkami žalovaný ako odvolací orgán potvrdil. Správny súd mal z obsahu administratívneho spisu nesporne za preukázané, že Daňový úrad Prešov vykonal u žalobcu kontrolu na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2015 o výsledku určenia dane vyhotovil Protokol o určovaní dane podľa pomôcok zo dňa 30.11.2020 pod Číslom: XXXXXXXXX/XXXX, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie k protokolu o určenie dane podľa pomôcok doručený žalobcovi 10.12.2020. Správca dane v procese určovania dane podľa pomôcok ako už správny súd uviedol vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume XXX XXX,XX eur a určil rozdiel v sume daňovej straty X XXX,XX eur.

Preverením skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane bolo správcom dane zistené, že žalobca ako daňový subjekt v riadnom podanom daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby, ktoré podal 31.03.2016 výšku príjmov uviedol sumu XXX XXX,XX eur a výšku výdavkov XXX XXX,XX eur. Rozdiel po zistení správcom dane ako základ dane bol XXX XXX,XX eur. Vzhľadom ku skutočnosti, že správcovi dane neboli predložené potrebné dôkazy vo vyrubovacom konaní bol žalobca vyzvaný, aby predložil dodávateľské a odberateľské faktúry za rok 2015, ďalej príjmové výdavkové pokladničné doklady a iné dôkazy, ktoré by preukazovali výdavky, ktoré žalobca uviedol v daňovom priznaní. Správny súd ďalej poukázal na to, že žalobca zaslal k Protokolu zo dňa 30.11.2020 o určení dane podľa pomôcok vyjadrenie z 18.12.2020, v ktorom namietal nedodržanie postupu správcom dane podľa § 48 ods. 5 Daňového poriadku. Následne správca dane telefonicky vyzval žalobcu na ústne prerokovanie jeho pripomienok k protokolu, ktoré bolo stanovené na deň 22.03.2021, ktorého sa však žalobca, ani právny zástupca nezúčastnili. Na to vydal správca dane v súlade s ustanovením § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku 25.03.2021 rozhodnutie, ktoré bolo predmetom odvolacieho konania, o ktorom rozhodol žalovaný ako odvolací orgán preskúmvaným rozhodnutím zo dňa 19.08.2021.

45. Z daňovej kontroly na preukázanie dane z príjmov na základe daňového priznania žalobcu predchádzala daňová kontrola zo strany správca dane. Z vyššie citovaného ustanovenia § 48 Daňového poriadku bezpochyby vyplýva, že zákonodarca zveruje do právomoci správcu dane zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok stanovených zákonov po tom, čo správca dane oznámil daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení. K nesprávne postupu tak ako to namietal žalobca v žalobe správcu dane ohľadom

nesprávneho postupu podľa ustanovenia § 48 Daňového poriadku správny súd dospel k záveru, že s touto námietkou nie je možné súhlasiť, pretože v danom prípade boli dodržané zákonné podmienky na použitie ustanovenia § 48 zákona o DPH a postup správcu dane pri určovaní dane podľa pomôcok je možné považovať za súladný so zákonom.

Správny súd ďalej konštatoval, že určenie dane podľa pomôcok má subsidiárny charakter. Svojou podstatou ide o núdzový právny režim zisťovania základu dane. O jeho použití rozhodne správca dane. Správny súd pritom zdôrazňuje, že správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov.

46. Čo sa týka námietky žalobcu, že žalovaný rozhodol o vyrubení rozdielu dane z príjmu fyzických osôb vychádzajúc z dokladov, ktoré mal žalovaný k dispozícii, správny súd argumentuje tým, že ani s touto námietkou nebolo možné sa stotožniť, pretože charakteristickým znakom postupu správcu dane pri určení dane podľa pomôcok je, že sa tu neuplatňuje zásada súčinnosti podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, na ktorú žalobca v žalobe upozorňoval. Určovanie dane podľa pomôcok je postup, ktorý správca dane môže uplatniť v dôsledku neplnenia, resp. nesplnenia si povinnosti žalobcu ako daňového subjektu. Ak nie je možné stanoviť základ dane a výšku dane v súčinnosti s daňovým subjektom, správca dane základ dane môže zistiť a určiť sám a to na základe pomôcok, ktoré má k dispozícii. Pomôcky teda obstaráva správca dane bez súčinnosti s daňovým subjektom a posúdenie pomôcok je ponechané tiež na úvahe správcu dane.

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

47. Správny súd ďalej považuje za potrebné zdôrazniť, že k určovaniu dane podľa pomôcok dochádza len vtedy, ak daňovú povinnosť nebolo možné stanoviť dokazovaním v priebehu určenia dane podľa pomôcok. Použitie pomôcok predstavuje náhradný spôsob určenia dane a to za situácie, keď nie je možné stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania. Správny súd pritom poukazuje na viaceré rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, konkrétne rozsudku sp. zn. 10Sžfk/68/2019 zo dňa 27. októbra 2021, rozsudok 1Sžfk/13/2020 z 25.05.2021, ako aj rozsudok 3Sžfk/47/2019 zo dňa 16.12.2020.

48. Správny súd sa preto nestotožnil ani so žalobnou námietkou porušenia zásady správy daní upravenej v § 3 Daňového poriadku, nakoľko žalobca v žalobe nekonkretizoval porušenie zásady, pričom jeho konštatovanie v podanej žalobe bolo všeobecné. Správny súd ďalej konštatoval, že správca dane v tomto prípade k určeniu dane podľa pomôcok pristúpil až po zistení objektívnej nemožnosti zistiť daň dokazovaním v dôsledku nepredloženia daňových dokladov v stanovenej lehote. Týmto svojim postupom tak správca dane, ako aj žalovaný chránili fiškálne záujmy štátu, nakoľko ich úlohou je vykonávať dozor, aby si daňové subjekty splnili v súlade s hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Ak daňovník nepreukáže potrebné údaje a nesplní si svoju dôkaznú povinnosť pri zisťovaní výšky dane, správca dane určí daň podľa pomôcok. Správca dane pritom vychádzal z dostupných podkladov, ktoré mal k dispozícii, alebo ktoré si sám zaobstaral, nakoľko pri určovaní dane podľa pomôcok správca dane už rozhoduje bez spolupráce s daňovým subjektom a ním prípadne predložené doklady a dôkazy vyhodnocuje len ako pomôcky.

Zároveň správny súd považoval postup správcu dane v súlade s ustanovením § 49 ods. 1 Daňového poriadku, v zmysle ktorého vyhotovil Protokol o určovaní dane podľa pomôcok zo dňa 30.11.2020 pod Čísлом: XXXXXXXXXX/XXXX, ako aj následný postup podľa § 49 ods. 2 Daňového poriadku.

49. Správny súd ďalej uvádza že „pomôcky“ v zmysle § 48 ods. 1 a násl. Daňového poriadku nemožno považovať za plnohodnotné dôkazy. Pri určovaní dane podľa pomôcok totiž nedochádza k dokazovaniu v zmysle čo najúplnejšieho zisťovania a preverovania rozhodujúcich skutočností pre správne určenie dane. Začatie tohto procesu je skutočne následkom pasivity daňového subjektu a jeho nespôlupráce so správcou dane pri zisťovaní podkladov pre správne rozhodnutie o daňovej povinnosti. V tomto postupe správca dane určuje daň na základe jemu dostupných informácií získaných z rôznych listín, obsahu výpovedi 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. Účelom pomôcky teda nie je preukázať určitú právne významnú skutočnosť, ale pomôcť správcovi dane vytvoriť si čo najpravdepodobnejšiu predstavu o predmete dane a jej výške.

50. Dôležitým právnym následkom začatia procesu určovania dane podľa pomôcok je obmedzenie rozsahu práv daňového subjektu v súvislosti s hodnotením informácií vyplývajúcich z použitých pomôcok a to v tom zmysle, že daňový subjekt je oprávnený vyjadriť sa len k tomu, či boli dodržané zákonné podmienky pre použitie tohto spôsobu určenia dane a k okolnostiam, z ktorých vyplývajú pre daňový subjekt výhody, ak sú spôsobilé privodiť preň priaznivejšie rozhodnutie o daňovej povinnosti. Podobné obmedzenie platí aj v konaní o odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane o vyrubení dane podľa pomôcok (§ 74 ods. 5 Daňového poriadku). Preto ak bol žalovaný oprávnený v rozhodnutí o odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane vyhodnotiť len splnenie zákonných podmienok pre určenie dane podľa pomôcok, mohol sťažovateľ v správnej žalobe brojiť prakticky len proti záveru žalovaného, že tieto podmienky boli splnené.

51. Správny súd preto vyhodnotil žalobné dôvody vo vzťahu k preskúvaným rozhodnutiam daňových orgánov v tom zmysle, že nezistil žiadny dôvod, aby sa odchytil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou príslušných ustanovení právnych noriem obsiahnutých dôvodoch vydaných rozhodnutí, ktoré podľa správneho súdu tvoria postačujúce východiská pre vyslovenie záveru o nedôvodnosti podanej žaloby.

Správny súd s poukazom na ustanovenie § 190 Správneho súdneho poriadku žalobu ako nedôvodnú zamietol.

52. O trovách konania rozhodol správny súd podľa ustanovenia § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 S.s.p. tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal z dôvodu neúspechu žalobcu v danom konaní a žalovanému trovy konania podľa § 168 nevznikli.

53. Predmetné rozhodnutie prijal správny súd v pomere 3:0 hlasov (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorá musí byť podaná v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 444 ods. 1 Správneho súdneho poriadku).

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). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 Správneho súdneho poriadku)

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.