

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/80/2022
Identifikačné číslo spisu: 5021200274
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5021200274.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): PROVYM, spol. s r. o., Priemyselná 5, 071 01 Michalovce, IČO: 36 179 574, právne zastúpený: JUDr. Miroslav Katunský, advokát, Floriánska 16, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100609263/2021 zo dňa 15.04.2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/117/2021-152 zo dňa 19. apríla 2022, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100609263/2021 zo dňa 15.04.2021.

2. V odôvodnení rozsudku uviedol, že na základe sledu procesných úkonov mapujúcich postup správcu dane tak, ako jednoznačne vyplývajú z pripojeného administratívneho spisu, je zrejmé, že správca dane dôsledne a opakovane vytvoril žalobcovi možnosť a potrebný priestor na predloženie požadovaných dokladov, teda pre súčinnosť daňového subjektu vo vzťahu k správcovi dane pri zisťovaní skutočností významných pre správne určenie dane, preukázanie ktorých tvorí obsah

dôkaznej povinnosti daňového subjektu podľa § 24 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. Daňového poriadku (ďalej aj „Daňový poriadok“) a pre splnenie povinnosti daňového subjektu podľa § 24 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku.

3. Na takýto procesný postup správcu dane bolo zo strany daňového subjektu opakovane reagované všeobecným tvrdením, podľa ktorého sú žiadané doklady v dispozícii Kriminálneho úradu finančnej správy (ďalej aj „KÚFS“) a žalobca nimi nedisponuje. Z tohto dôvodu ich nemohol správcovi dane predložiť. Vo svojich reakciách tak, ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu, žalobca nekonkretizoval a neidentifikoval doklady, ktoré má na mysli pri tomto svojom opakovane uvádzanom tvrdení, ich bližším označením a vyjadroval sa výlučne vo všeobecnej rovine. Súd uviedol, že teda daňový subjekt nekonkretizoval, doklady by sa v zmysle jeho tvrdení mali v dispozícii KÚFS nachádzať, v nadväznosti na čo ich nemôže na výzvy správcovi dane predložiť.

4. Správny súd uviedol, že doklady žiadané správcom dane sa bezpochyby týkali i tretích osôb (subjektov, ktoré boli s daňovým subjektom v právnych vzťahoch pri jeho podnikateľskej činnosti), čo vytváralo priestor pre iniciatívu žalobcu v smere jeho aktivity prostredníctvom kontaktovania týchto subjektov za účelom získania dokladov, ktoré by mohol na výzvy správcovi dane predložiť. Žalobca však v tomto smere aktívny nebol napriek tomu, že sám netvrdil a nevyplýva to ani z obsahu pripojeného administratívneho spisu, že by na jeho strane existovali konkrétne prekážky brániace vyvinutiu tejto aktivity. V nadväznosti na to súd konštatoval, že sa správca dane odôvodnene, po neposkytnutí potrebnej súčinnosti zo strany daňového subjektu, zameril na zdaňovacie obdobie august 2016 a preveroval doklady odňaté daňovému subjektu subjektom KÚFS dňa 30.01.2018. Existenciu potrebných dokladov však správca dane nezistil a následne opakovane od daňového subjektu žiadal ich predloženie.

5. Výzvy adresované správcom dane daňovému subjektu obsahovali presnú identifikáciu požadovaných dokladov a tiež stanovisko správcu dane k argumentácii žalobcu, v zmysle ktorej sa požadované doklady nachádzajú u KÚFS spolu s vymedzením dokladov, existencia ktorých bola zistená správcom dane (výzva na predloženie dokladov zo dňa 13.08.2018 č. 101564623/2018).

6. Vo všeobecnej rovine správny súd na tomto mieste odôvodnenia zdôraznil, že správca dane v daňovom konaní nie je stranou daňového konania, ale je subjektom, ktorý dôkazy vykonáva, vedie dokazovanie a vykonané dôkazy hodnotí aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Pri splnení zákonných podmienok pre určenie dane podľa pomôcok ako krajného spôsobu určenia dane na základe niektorého zo zákonných dôvodov, určí správca dane základ dane sám bez súčinnosti daňového subjektu a na základe tých dokladov, resp. iných skutočností, ktoré má k dispozícii. Správca dane po skonštatovaní naplnenia niektorého z dôvodov pre určenie dane podľa pomôcok vychádzal z úpravy podľa § 48 ods. 3 Daňového poriadku z pomôcok, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si obstará bez súčinnosti daňového subjektu. Osobitne, pokiaľ ide o inštitút pomôcky poukázal správny súd na závery podľa bodu 32. odôvodnenia rozsudku NSS SR sp. zn. 10Sžfk/68/2019 zo dňa 27.10.2021, podľa ktorých: „Účelom pomôcky nie je preukázať určitú právne významnú skutočnosť, ale pomôcť správcovi dane vytvoriť si čo najpravdepodobnejšiu predstavu o predmete dane a jej výške“. Povinnosťou správcu dane v procese určenia dane podľa pomôcok nie je obracať sa na tretie subjekty a vyhľadávať dôkazy v prospech daňového subjektu (rovnako ani v jeho neprospech). Na navrhovaný postup daňového subjektu, v rámci ktorého tento žiadal, aby správca dane preveril obchody u obchodných partnerov žalobcu, zistil mzdy a odvody u Sociálnej poisťovne a vyžiadal od obchodných partnerov účtovné doklady žalobcu, nebol pri absencii vyššie uvedenej súčinnosti daňového subjektu dôvod.

7. Skutočnosť, že určenie dane podľa pomôcok je v zmysle ustálenej judikatúry považovaný za krajný spôsob určenia dane, znamená, že k určeniu dane podľa pomôcok správca dane pristúpi, ak nie je možné stanoviť základ dane a výšku dane v súčinnosti s daňovým subjektom, a teda sa nepodarí určiť daň za splnenia zásady súčinnosti daňového subjektu podľa úpravy § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Vo väzbe na to nie je ako dôvodná hodnotená ani námietka žalobcu, podľa ktorej pokiaľ správca dane pri určení dane podľa pomôcok neobdržal doklady od KÚFS-u, tak v súlade s úpravou § 48 ods. 5

Daňového poriadku si mal tieto obstarat' od dodávateľov daňového subjektu podľa kontrolného výkazu DPH, ktorý mal k dispozícii, čo však neučinil. Splnenie povinnosti daňového subjektu podľa § 24 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku je primárna a pri nesplnení tejto zákonnej povinnosti zo strany daňového subjektu správca dane v predmetnej veci opodstatnene a v súlade so zákonom, ako aj za splnenia zákonných podmienok, pristúpil k určaniu dane podľa pomôcok na základe zákonného dôvodu takéhoto postupu podľa § 48 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku. Uvedenú skutočnosť v súlade s úpravou podľa § 48 ods. 2 Daňového poriadku daňovému subjektu oznámil. Vychádzajúc z týchto záverov nie je ako dôvodná ani námietka žalobcu, v zmysle ktorej žalobca za mylné považoval konštatovanie správcu dane a žalovaného, podľa ktorého tento neumožnil správcovi dane daňovú kontrolu vykonať. Postup určenia dane podľa pomôcok z dôvodu podľa § 48 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku, ktorý bol v predmetnom administratívnom konaní správcu dane naplnený, predpokladá nesplnenie zákonnej povinnosti daňového subjektu, teda jeho povinnosti vyplývajúcej mu zo zákona, konkrétne v danom prípade z úpravy § 24 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku.

8. Dôsledkom nesplnenia tejto zákonnej povinnosti je nemožnosť správneho určenia dane. Tieto predpoklady postupu správcu dane podľa § 48 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku správny súd hodnotil ako naplnené a zároveň i správne právne posúdené. Z vymedzenia žalobných bodov vyplýva, že žalobca viazal námietku nesprávneho právneho posúdenia výlučne na argumentáciu, že správcovi dane nepredložil žiadané doklady, pretože ich nemal k dispozícii, nakoľko mu boli odňaté KÚFS-om a v čase ich vyžiadania boli v dispozícii

KÚFS-u, v nadväznosti na čo nie je možné skonštatovať, že daňovú kontrolu neumožnil vykonať. Samotné právne posúdenie situácie vzniknutej v prvostupňovom administratívnom konaní podľa úpravy § 48 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku nenamietal. Namietal dôvodnosť postupu určenia dane podľa pomôcok a záver správcu dane o zákonnosti postupu určenia dane podľa pomôcok, nakoľko tvrdil, že na tento postup neexistoval za daných okolností dôvod.

9. Ako zákonný hodnotil správny súd postup a konštatovanie žalovaného v súlade s úpravou § 74 ods. 5 Daňového poriadku v rámci odvolacieho konania, v zmysle ktorého daňový subjekt neumožnil správcovi dane daňovú kontrolu vykonať tým, že mu nepredložil žiadané dôkazy. Odvolací orgán správne a zákonne v rámci odvolacieho konania práve s poukazom na úpravu § 74 ods. 5 Daňového poriadku skúmal dodržanie zákonných podmienok určenia dane podľa pomôcok. Z úpravy § 49 ods. 2 Daňového poriadku vyplýva, že daňový subjekt je oprávnený v písomnom vyjadrení k protokolu o určení dane podľa pomôcok uvádzať vyjadrenia výlučne k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 Daňového poriadku, všetko v prekluzívnej lehote 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy správcu dane na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok, ktorej zmeškanie nemožno odpustiť. Na túto úpravu správny súd poukázal v nadväznosti na obsah vyjadrenia sa žalobcu k protokolu o určení dane podľa pomôcok a aj v nadväznosti na vyjadrenie sa žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 09.09.2020.

10. Krajský súd konštatoval, že daňový subjekt napriek tomu, že mu na to zo strany správcu dane bol opakovane vytvorený potrebný priestor, nepreukázal a nepredložil správcovi dane žiadne doklady (účtovné doklady alebo iné doklady), ktoré by mohol správca dane podľa § 48 ods. 4 Daňového poriadku využiť pri určení dane podľa pomôcok ako pomôcky. Správca dane v nadväznosti na to správne a v súlade s úpravou § 48 ods. 5 Daňového poriadku preveroval existenciu výhod s vyústením do záveru, podľa ktorého výhody zistené neboli. Správca dane i žalovaný vo svojich rozhodnutiach postup podľa § 48 ods. 5 Daňového poriadku dostatočne, zrozumiteľne a zákonne odôvodnili. Zo strany žalobcu v obsahu žalobných bodov neboli vznesené žiadne konkrétne námietky, ktoré by bolo možné podrobiť vecnému prieskumu zákonnosti z hľadiska určenia základu a výšky dane. Na tomto mieste odôvodnenia správny súd poukázal na závery podľa bodu 33. odôvodnenia rozsudku NSS SR sp. zn. 10Sžfk/68/2019 zo dňa 27.10.2021, podľa ktorých: „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 správca dane o vyrubení dane podľa pomôcok (§ 74 ods. 5 daňového poriadku). Preto ak bol žalovaný oprávnený v rozhodnutí o odvolaní proti rozhodnutiu správca dane vyhodnotiť len splnenie zákonných podmienok pre určenie dane podľa pomôcok, mohol sťažovateľ v správnej žalobe brojiť prakticky len proti záveru, že tieto podmienky neboli splnené.“

11. Pokiaľ žalobca už v správnej žalobe poukazoval na rozsudky vo veciach Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 24S/178/2019 a sp. zn. 24S/260/2019, správny súd konštatoval, že ide o rozhodnutia, ktoré sa netýkali procesu určenia dane podľa pomôcok a závery ktorých nie je možné práve pre uvedenú odlišnosť ich východísk aplikovať v prejednáwanej veci a ani nepreukazujú tvrdenia žalobcu v tejto veci uvádzané.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

12. Proti rozsudku podal v zákonnej lehote žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť, v ktorej uviedol, že nesúhlasí s právnym názorom Krajského súdu v Žiline. Upozorňuje na skutočnosť, že štátne orgány mu odňali jeho účtovné doklady a následne bola u neho začatá daňová kontrola s tým, že v rámci nej bol vyzvaný, aby tieto doklady predložil. Z vyššie uvedených dôvodov nemohol sťažovateľ predložiť doklady, ktoré mu boli odňaté a preto má za to, že správca dane nemal splnené zákonné podmienky na vykonanie daňovej kontroly podľa pomôcok.

13. Má za to, že v žiadnom prípade nie je možné od žalobcu požadovať, aby si opätovne zabezpečil všetky účtovné doklady, ktoré mu už raz boli štátnym orgánom odňaté.

14. Sťažovateľ má za to, že žalovaný vec nesprávne právne posúdil, keď dospel k záveru, že v danom prípade boli splnené zákonné podmienky na prístupie procesu určenia dane podľa pomôcok. Upozornil, že v žalobe poukázal na to, že všetky chýbajúce dokumenty, ktoré v rámci daňovej kontroly správca dane vyžadoval od daňového subjektu sa už v danej dobe nachádzali na KÚFS. Preto podľa názoru sťažovateľa nie je možné pričítať žalobcovi na zodpovednosť tú skutočnosť, že KÚFS správcovi dane neodovzdal všetky ním odňaté daňové doklady, čiže sťažovateľ mal za to, že nedošlo k naplneniu zákonnej podmienky na postup podľa ust. § 48 ods. 2 Daňového poriadku. Sťažovateľ ďalej uviedol, že správca dane mal k dispozícii minimálne časť dokladov za rozhodujúce zdaňovacie obdobie roku 2016, ktoré mu boli odovzdané a pokiaľ uviedol, že všetky jeho účtovné doklady za zdaňovacie obdobie roku 2016 sa nachádzajú u KÚFS, pričom nie je sporné, že dňa 30.01.2018 k takému odňatí dokladov došlo, je výlučne na KÚFS, aby dokázal, ktoré konkrétne doklady žalobcovi odňal. Ak tento uvedenú skutočnosť preukázať nevie, v žiadnom prípade podľa názoru sťažovateľa nie je možné sankciu za to prenášať na neho tvrdiac, že nepredložil správcovi dane žiadne účtovné doklady.

15. Na základe vyššie uvedených skutočností sťažovateľ navrhol súdu, aby vo veci vydal rozsudok, ktorým zmení rozsudok súdu prvej inštancie tak, že súd rozhodnutie žalovaného zo dňa 15.04.2021 č. 100609263/2021 zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

16. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie pred kasačným súdom

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ust. § 449 ods. 1 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Najvyšší správny súd ako príslušný súd podľa ust. § 11 písm. g/ SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa ust. § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

18. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/117/2021-152 zo dňa 19. apríla 2022, ktorým tento zamietol žalobu podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z., ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100609263/2021 zo dňa 15.04.2021.

19. Predmetným rozhodnutím z obsahu administratívneho spisu mal súd za preukázané, že Daňový úrad Žilina - pobočka Martin rozhodnutím č. 101626537/2020 zo dňa 26.10.2020 rozhodol o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2016 daňovému subjektu PROVYM spol. s r. o. (sťažovateľa) a to vo výške 36.337,38 eura.

20. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane je zrejmé, že v danom prípade určenie dane nastalo v dôsledku určenia dane podľa pomôcok a to za zdaňovacie obdobie február 2016 - december 2016, pričom k určeniu dane podľa pomôcok správca dane pristúpil podľa § 48 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov z dôvodu, že daňový subjekt mu neumožnil vykonať daňovú kontrolu. Po opise postupu správcu dane, v rámci ktorého daňový subjekt nepredložil správcovi dane účtovné doklady a evidenciu DPH za zdaňovacie obdobie august 2016, na predloženie ktorých bol vyzvaný a správca dane mal k dispozícii len doklady, ktoré prevzal od KÚFS Žilina, ktoré neboli úplné. Neumožnil tak tento správcovi dane vykonať daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za predmetné obdobie. K zdaniteľným obchodom uvedených v daňovom priznaní sa daňový subjekt nevyjadril. Správca dane konštatoval, že daňový subjekt si nesplnil dôkaznú povinnosť pri preukazovaní ním deklarovaných obchodov a preto pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok. Spísal úradný záznam a túto skutočnosť oznámil daňovému subjektu oznámením o určovaní dane pomôcok, ktoré mu bolo riadne doručené.

21. Z procesu určovania dane z pomôcok vyhotovil správca dane Protokol o určení dane podľa pomôcok č. 101067569/2020 zo dňa 18.06.2020, ktorý sťažovateľovi doručil dňa 10.07.2020. Doručením Protokolu o určení dane podľa pomôcok v zmysle ust. § 49 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. ukončené nasledujúcim dňom podľa ust. § 68 cit. zákona sa začalo vyrubovacie konanie.

22. Celý priebeh administratívneho konania Krajský súd v Žiline veľmi podrobne opísal vo svojom rozsudku, preto najvyšší správny súd ho nebude opakovane reprodukovat', len na neho v celom rozsahu poukazuje.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

23. Podľa § 177 ods. 1, 2 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy. Ochrany iných ako subjektívnych práv sa môže domáhať len prokurátor alebo subjekt výslovne na to oprávnený zákonom.

24. Podľa § 24 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení platnom a účinnom v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia - (ďalej len „Daňový poriadok“), 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,

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.

25. Podľa § 3 ods. 3, ods. 5 Daňového poriadku, 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 je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

26. Podľa § 48 ods. 1 písm. c), ods. 2, ods. 3, ods. 4, ods. 5 Daňového poriadku, správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt po 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.

27. Podľa § 49 ods. 1, ods. 2 Daňového poriadku, 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.

28. Podľa § 74 ods. 5 Daňového poriadku, 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.

29. Sťažovateľ v konaní namietal, že mu správca dane a žalovaný vytkli nepredloženie požadovaných dokladov, hoci tieto doklady už v čase ich vyžiadania boli v dispozícii KÚFS, od ktorého si ich správca dane a žalovaný podľa názoru sťažovateľa mohli a mali vyžiadať, resp. ich od týchto subjektov obstaráť, čo však neurobili. Táto námietka žalobcu nie je dôvodná. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu spoľahlivo vyplýva postup správcu dane, podľa ktorého správca dane oznámením o daňovej kontrole č. 100693947/2018 zo dňa 09.04.2018 oznámil sťažovateľovi (žalobcovi pod jeho pôvodným obchodným menom IZO 4, s.r.o.) výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2016 až december 2016 s tým, že daňová kontrola sa začne dňa 03.05.2018 o 12:30 hod. a bude vykonaná na Daňovom úrade Žilina, pobočka Martin, kancelária č. 101. Podľa § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. bol žalobca v oznámení správcom dane vyzvaný, aby v lehote 8 dní odo dňa začatia kontroly predložil všetky doklady potrebné na vykonanie daňovej kontroly. Zároveň bol žalobca poučený o tom, že práva a povinnosti daňového subjektu sú pri výkone daňovej kontroly ustanovené v § 45 zákona č. 563/2009 Z. z. a pokiaľ žalobca neumožní vykonať daňovú kontrolu, resp. si nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú z

jeho zákonných povinností, v dôsledku čoho nebude možné daň správne zistiť, bude základ dane zistený a daň určená podľa pomôcok v súlade s úpravou § 48, § 49 zákona č. 563/2009 Z. z. Žalobca bol tiež poučený o deliktuálnej zodpovednosti pre prípad nesplnenia povinností, ktoré mu vyplývajú z úpravy podľa § 45 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. Toto oznámenie bolo doručené splnomocnenému zástupcovi žalobcu U.. M. L. dňa 17.04.2018. Sťažovateľ reagoval na doručenie oznámenia o začatí výkonu daňovej kontroly oznámením zo dňa 20.04.2018, ktoré správcovi dane bolo doručené 25.04.2018 a uviedol, že daňovú kontrolu nie je možné začať v deň, ktorý je uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly, pretože mu bol oznámený výkon ďalších piatich daňových kontrol v rovnakom čase a žalobca nie je objektívne spôsobilý pripraviť všetky potrebné podklady k šiestim daňovým kontrolám v tak krátkom čase. Poukázal navyše na doposiaľ neustálené a neidentifikované daňové doklady, ktoré boli žalobcovi odňaté colníkom č. 00008253 z KÚFS-u a doposiaľ neboli vrátené. Ďalej uviedol, že sa tieto doklady pokúsi získať späť a začleniť späť medzi ostatné účtovné doklady do dňa začatia daňovej kontroly. Žalobca navrhol začatie daňovej kontroly v dňoch 23. až 25.05.2018. Prílohou tohto oznámenia žalobcu bolo Potvrdenie o zaistení vecí, tovaru alebo písomností vystavené Kriminálnym úradom finančnej správy dňa 30.01.2018.

30. Správca dane oznámením o zmene termínu začatia daňovej kontroly zo dňa 24.05.2018 vyhovel žiadosti žalobcu o určenie požadovaného termínu začatia daňovej kontroly a tento určil na deň 25.05.2018 o 12:30 hod. Toto oznámenie bolo žalobcovi cestou splnomocneného zástupcu doručené dňa 20.06.2018.

31. Žiadosťou o doklady č. 101047315/2018 zo dňa 28.05.2018 správca dane žiadal Kriminálny úrad finančnej správy, pobočka Stred, aby správcovi dane poskytol všetky doklady v písomnej alebo elektronickej forme, ktoré boli dňa 30.01.2018 zaistené daňovému subjektu za účelom výkonu daňových kontrol, ktoré sú identifikované v žiadosti o doklady.

32. Podľa odovzdávacieho protokolu č. p. 322472/2018 zo dňa 07.06.2018 Kriminálneho úradu finančnej správy, pobočky Kriminálneho úradu finančnej správy Stred Žilina sú poradovým číslom a pomenovaním vymedzené konkrétne doklady, ktorých sa tento odovzdávací protokol týka, pričom za subjekt odovzdávajúci tento protokol podpísala kapitánka A.. P. B. a za subjekt preberajúci - Daňový úrad Žilina je tento odovzdávací protokol podpísaný U.. O. S. W. U.. W. G..

33. Súčasťou pripojeného administratívneho spisu je zápisnica o podaní vysvetlenia Kriminálneho úradu finančnej správy, pobočka Stred Žilina č. 125032/2018 zo dňa 01.03.2018 o podaní vysvetlenia O. C.W., za prítomnosti A.. G. S. W. K. A.. Podľa obsahu tejto zápisnice O. C. využil svoje právo a nevypovedal vo veci a zároveň uviedol, že je plne ochotný byť súčinný vo vzťahu k správcovi dane v prípade otvorenia daňových kontrol tak, ako bol aj do súčasnosti, kde poskytuje súčinnosť v plnom rozsahu v dvoch otvorených daňových kontrolách.

34. Podľa úradného záznamu zo dňa 13.08.2018 č. 101556423/2018, spísaného správcom dane, je tento spísaný o nahliadaní do dokladov daňového subjektu v súvislosti s výkonom daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia roku 2016, pričom podľa obsahu tohto dokladu v časti opisu zistených skutočností zamestnanci KÚFS odovzdali zamestnancom správcu dane doklady identifikované v texte úradného záznamu a nahliadnutím do dokladov v písomnej forme (zápisnica o vykonaní úkonu zo dňa 07.06.2018 časť Prevzaté doklady a písomností pri úkone) bolo zistené, že zväzok s poradovým č. 1, 2, 3, 4 obsahoval doklady zdaňovacieho obdobia roku 2016 a zväzok č. 5 obsahoval doklady zdaňovacieho obdobia roku 2014. Následne podľa obsahu tohto úradného záznamu správca dane nahliadaním do súborov v elektronickej forme, nachádzajúcich sa v priečinku s názvom Účto, ktorý obsahuje 40 súborov (38 súborov vo formáte Excel a 2 súbory vo formáte Pdf) zistil, že v predmetnom priečinku sa nachádzali súbory týkajúce sa roku 2016, tak ako sú identifikované v bode 1. až 9. tohto úradného záznamu.

35. Výzvou na predloženie dokladov zo dňa 13.08.2018 vyzval správca dane daňový subjekt na splnenie povinnosti v lehote 10 dní od doručenia výzvy, a to na predloženie účtovných dokladov a iných dokladov preukazujúcich hospodárske operácie a účtovné prípady k výkonu daňovej kontroly

dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február 2016 až december 2016 tak, ako sú identifikované v bode 1. až 10. výzvy.

36. V obsahu tejto výzvy informoval správca dane žalobcu, že Kriminálny úrad finančnej správy zapožičal správcovi dane k výkonu daňovej kontroly doklady zaistené týmto úradom dňa 30.01.2018 u žalobcu, pričom nahliadnutím do zapožičaných dokladov bolo zistené, že v zväzkoch č. 1, 2, 3 a 4 sa nachádzajú dodávateľské faktúry za rok 2016, tieto však nie sú úplné, neobsahujú všetky dodávateľské faktúry za zdaňovacie obdobia február 2016 až december 2016. Tiež ho informoval, že nahliadnutím do súborov v elektronickej forme zaistených Kriminálnym úradom finančnej správy (č. 1. 20 rub administratívneho spisu) dňa 30.01.2018 u žalobcu bolo zistené, že v priečinku s názvom Účto, ktorý obsahoval 40 súborov, sa nachádzali konkrétne vo výzve identifikované súbory týkajúce sa roku 2016 uvedené pod bodom 1. až 9. výzvy. Medzi súbormi v elektronickej forme sa nachádzali súbory s názvom evidencia DPH - odpočítanie dane a evidencia DPH - zdaniteľné obchody, tieto sú však v sumárnej hodnote za celý rok 2016 a nie podľa jednotlivých zdaňovacích období roku 2016, v súlade s § 70 zákona o DPH.

37. Podľa oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok zo dňa 18.07.2019 vypracovaného správcom dane, bolo sťažovateľovi dňa 07.08.2019 oznámené v súlade s úpravou podľa § 48 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. určovanie dane podľa pomôcok - dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február 2016 až december 2016.

38. Sťažovateľ ďalšie doklady nepredložil.

39. Na základe vyššie uvedených skutočností pristúpil správca dane k určeniu výšky dane na základe pomôcok. Súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň, je podrobne opísaný v prvostupňovom rozhodnutí zo dňa 26.10.2020 č. 101626537/2020.

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

41. Z vyššie citovaného ustanovenia § 48 Daňového poriadku vyplýva, že zákonodarca zveruje do právomoci správcu dane zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok stanovených zákonom, po tom, čo správca dane oznámil daňovému subjektu určenie dane podľa pomôcok, pričom dňom začatia určovania dane je deň uvedený v oznámení.

42. Kasačný súd konštatuje, že určenie dane podľa pomôcok má subsidiárny charakter. Svojou podstatou ide o núdzový právny režim zisťovania základu dane, o jeho použití rozhodne správca dane. Senát kasačného súdu zdôrazňuje, že správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov. Použitie pomôcok teda predstavuje náhradný spôsob určenia dane a to za situácie, keď nie je možné stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozhodovaciu činnosť najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Afs 207/2005, z ktorého vyplýva, že... „K použitiu pomôcok je ďalej vhodné uviesť, že sa jedná o nástroj služieb pomôcok kvalifikovanému odhadu daňovej povinnosti a musia preto mať racionálnu povahu a musia maximálne reálne v dostupnej miere usilovať o presnosť nimi určených povinností. Pomôcky nie sú nástrojom k trestaniu daňového subjektu, ale predstavujú podklad pre kvalifikovaný odhad relevantných skutočností ...“

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

44. V prejednávanej veci je nesporné, že sťažovateľ napriek tomu, že bol opakovane vyzývaný správcom dane, nepreukázal a nepredložil správcovi dane žiadne doklady, ktoré by mohol správca

dane podľa ust. § 48 ods. 4 Daňového poriadku využiť pri určení dane. Správca dane i žalovaný vo svojich rozhodnutiach postup podľa ust. § 48 ods. 5 Daňového poriadku dostatočne a zrozumiteľne odôvodnili. Je treba zdôrazniť, že použitie pomôcok predstavuje náhradný spôsob určenia dane a to za situácie, keď nie je možné stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania. V prejednávanej veci je zrejmé, že správca dane zaslal sťažovateľovi oznámenie o daňovej kontrole č. 1006093947/2018 zo dňa 09.04.2018, ktorým oznámil výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2016 až december 2016. V oznámení bol uvedený dátum začatia daňovej kontroly dňa 03.05.2018. V čase zaslania predmetného oznámenia mal podnikateľ sťažovateľ pod obchodným menom IZO4 s.r.o., ktoré k 21.11.2019 zmenil na obchodné meno PROVYM spol. s r. o.

45. Listom zo dňa 25.04.2018 sťažovateľ oznámil správcovi dane, že daňovú kontrolu nie je možné začať v deň uvedený v oznámení a to z dôvodu, že mu bolo oznámených ďalších 5 úkonov daňových kontrol v rovnakom čase a nie je objektívne spôsobilý pripraviť všetky potrebné doklady k šiestim daňovým kontrolám v tak krátkom čase. Ďalej v tomto liste sťažovateľ uviedol, že navyše dosiaľ neustálené a neidentifikovateľné daňové doklady boli odňaté colníkom z KÚFS-u a neboli vrátené, pričom tieto doklady sa spoločnosť pokúsi získať späť a začleniť ich medzi ostatné účtovné doklady a požiadal o začatie daňovej kontroly v dňoch 23. - 25.05.2018.

46. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane tejto žiadosti o zmene termínu začatia daňovej kontroly vyhovel a stanovil nový termín začatia daňovej kontroly dňa 25.05.2018.

47. Na základe informácie o zaistení účtovnej dokumentácie Kriminálnym úradom Finančnej správy, zaslal správca dane na KÚFS pobočka Žilina - Stred, žiadosť o poskytnutie všetkých dokladov v písomnej alebo elektronickej forme, ktoré boli dňa 30.01.2018 u sťažovateľa zaistené. Dňa 07.06.2018 správca dane prevzal od KÚFS zaistené doklady.

48. Následne správca dane opakovane vyzýval daňový subjekt na doplnenie ďalších chýbajúcich dokladov. Správca dane v predmetnej výzve (13.08.2018) upozornil sťažovateľa na skutočnosť, že z požadovaných dokladov sa len časť nachádzala medzi dokladmi, ktoré boli zaistené KÚFS a taktiež ho upozornil na skutočnosť, že ak neumožní vykonať daňovú kontrolu, resp. nesplní si pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností v dôsledku čoho nebude možno zistiť správnu výšku dane, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok v súlade s ust. § 48 a § 49 zákona č. 563/2009 Z. z. Na predmetnú výzvu neboli správcovi dane predložené žiadne ďalšie dôkazy.

49. Senát kasačného súdu zdôrazňuje, že z obsahu administratívneho spisu je dostatočne zrejmé, že správca dane pristúpil k určení dane podľa pomôcok až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov. Charakteristickým znakom postupu správcu dane pri určení dane podľa pomôcok je, že sa tu neuplatňuje zásada súčinnosti (§ 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z.). Určovanie dane podľa pomôcok je postup, ktorý správca dane môže uplatniť v dôsledku neplnenia, resp. nesplnenia si povinností daňovým subjektom, ak teda nie je možné stanoviť základ dane 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 úvahu správcu dane.

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

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

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

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

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

Poučenie :

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