

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/12/2017
Identifikačné číslo spisu: 6016200378
Dátum vydania rozhodnutia: 06.02.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6016200378.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej. a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: Aston Oil s. r. o., so sídlom Rekreačná časť Ružiná 135, Divín, IČO: 44 353 260, právne zastúpený JUDr. Michalom Badinským, advokátom, ČSA 20, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 107210/2016 zo dňa 2. februára 2016 a rozhodnutia žalovaného č. 121117/2016 zo dňa 5. februára 2016, rozhodujúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/46/2016-79 zo dňa 12. októbra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/46/2016-79 zo dňa 12. októbra 2016 z a m i e t a.

Kasačnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žaloby žalobcu, ktorými sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutí žalovaného č. 107210/2016 zo dňa 02.02.2016 a č. 121117/2016 zo dňa 05.02.2016.

1.2 Rozhodnutím č. 107210/2016 zo dňa 02.02.2016 žalovaný podľa § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, nevyhovel odvolaniu žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 1342286/2015/9104403 zo dňa 27.08.2015, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie jún 2009 rozdiel dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok v sume 321.862,78 €.

1.3 Rozhodnutím č. 121117/2016 zo dňa 05.02.2016 žalovaný nevyhovel odvolaniu žalobcu a potvrdil

rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 1342625/2015/9104403 zo dňa 27.08.2015, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie apríl 2012 rozdiel dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok v sume 7.012,52 €.

1.4 Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že Daňový úrad Bratislava na základe vydaného Oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 06.02.2014, doručeného žalobcovi dňa 26.02.2014, začal v zmysle § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní, dňa 17.03.2014 u daňového subjektu (žalobcu) daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie január 2009 - december 2009 a január 2012 - december 2012.

1.5 Daňový subjekt podal daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie jún 2009, v ktorom si uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 321.862,78 € a daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2012, v ktorom si uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 7.012,52 €. Z dôvodov nepredloženia daňových dokladov zo strany daňového subjektu, nepreberania písomností a odmietnutia verifikovať získané doklady od tretej osoby, bolo konanie žalobcu posúdené zo strany daňového úradu ako neumožnenie výkonu daňovej kontroly, čím boli naplnené dôvody pre určenie dane podľa pomôcok v zmysle § 48 ods. 1 písm. d) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní. Daňová kontrola bola ukončená Oznámením o určení daní podľa pomôcok, a to dňom vrátenia písomnosti, dňa 21.01.2015. Týmto dňom považoval správca dane písomnosť za doručenú a začal určovať daň podľa pomôcok nasledujúcim dňom, t. j. dňom 22.01.2015.

1.6 Vzhľadom k tomu, že daňový subjekt si nesplnil svoju povinnosť predložiť ku kontrole daňové a účtovné doklady za zdaňovacie obdobie jún 2009 a apríl 2012, správca dane pri určení dane použil v zmysle § 48 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. daňové priznania za zdaňovacie obdobie jún 2009, apríl 2012 a účtovné a daňové doklady poskytnuté od Kriminálneho úradu finančnej správy Bratislava („KÚ FS“). Na základe uvedených skutočností Daňový úrad v Bratislave vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie jún 2009 rozdiel DPH podľa pomôcok v sume 321.862,78 € a za zdaňovacie obdobie apríl 2012 rozdiel DPH podľa pomôcok v sume 7.012,52 €.

1.7 Krajský súd, vychádzajúc zo základných zásad správy dane a z povinností kontrolovaného daňového subjektu dospel k záveru, že zo strany žalobcu neboli splnené povinnosti požadované zákonom na vykonanie daňovej kontroly, preto daňové orgány postupovali pri určení dane podľa pomôcok v súlade so zákonom. Prvostupňový súd mal za to, že žalobca síce uvádzal dôvody, pre ktoré nemohol správcovi dane predložiť požadované doklady, avšak zodpovednosť za nepredloženie dokladov je na strane žalobcu a nie na strane správcu dane. Pokiaľ žalobca poukazoval na skutočnosť, že ešte dňa 27.08.2013 boli jeho účtovné a daňové doklady za preverované obdobie zaistené a fyzicky odňaté z ich kancelárskych priestorov v Šali bez ich prítomnosti, krajský súd uviedol, že žalobca mal možnosť vyžiadať si od KÚ FS fotokópie týchto dokladov pre účely daňovej kontroly, čo sa však nestalo.

1.8 Na základe žiadosti správcu dane zo dňa 07.07.2014 boli zapožičané od KÚ FS doklady daňového subjektu za kontrolované zdaňovacie obdobia, pričom v sprievodnom liste bolo uvedené, že v danom prípade sa nejedná o kompletne účtovníctvo. Správca dane zaslal daňovému subjektu (na adresu sídla spoločnosti) výzvu na predloženie dôkazov a na vyjadrenie k poskytnutej prílohe - zoznam dokladov za rok 2009 a 2012, výzva bola doručená dňa 18.12.2014. Na výzvu správcu dane žalobca reagoval písomným vyjadrením, v ktorom uviedol, že napriek vyvinutej snahe a úsiliu si nedovolí vierohodne identifikovať predložený zoznam dokladov, nakoľko doklady v ňom uvedené nikomu protokolárne neodovzdal a nik ich od neho ani protokolárne neprevzal. Mal za to, že pri odovzdaní, prevzatí a zadržaní dokladov firmy Aston Oil, s. r. o., Bratislava došlo k závažnému porušeniu Ústavy SR, zákonov SR a európskych noriem.

1.9 Krajský súd uviedol, že žalobca odmietol vykonať verifikáciu dokladov získaných správcovi dane od KÚ FS, pričom v prípade záujmu žalobcu o ich verifikáciu mal žalobca možnosť verifikovať doklady nielen podľa zoznamu, ale mal možnosť priamo nahliadnuť do spisu správcu dane v Bratislave, čo však žalobca nerealizoval. Žalobca aj týmto spôsobom nebol ochotný spolupracovať so správcovi dane, čo

bol dôvod na postup správcu dane podľa § 48 Zákona o správe daní.

1.10 S poukazom na § 24 daňového priadku súd uviedol, že pokiaľ si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH), je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Žalobca ako daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie DPH neunesol dôkazné bremeno, keď jednoznačne a vierohodným spôsobom nepreukázal použitie tovaru na dodávku tovaru a služieb ako platiteľ, čím nesplnil jednu z dvoch zákonných podmienok zakotvených v ustanovení § 49 ods. 2 zákona o DPH. Súd mal za to, že nebolo povinnosťou správcu dane zabezpečovať dôkazy priebehu daňovej kontroly od spoločnosti WLC, spol. s r. o. v konkurze, ako aj od spoločnosti JETOIL, SE, ktoré mali byť najväčšími dodávateľmi žalobcu v rozhodnom období, ale povinnosťou žalobcu.

1.11 Krajský súd poukazom na § 59 ods. 1 daňového poriadku ďalej uviedol, že nedošlo k porušeniu povinností zo strany správcu dane, keď nebolo umožnené žalobcovi klásť účastníkom konania otázku, keďže štatutárni zástupcovia spoločnosti JETOIL, SE, ako aj splnomocnená zástupkyňa spoločnosti WLC, spol. s r.o. nevystupovali v pozícii svedkov.

1.12 Krajský súd mal za to, že žalobca nebol so správcom dane súčinný, pretože spoločnosť Aston Oil s. r. o. na adrese sídla spoločnosti zapísanej v obchodnom registri nesídli a taktiež konateľ spoločnosti sa na adrese trvalého bydliska nenachádzal. Krajský súd taktiež skonštatoval, že správca dane umožnil žalobcovi nazrieť do spisu, čo potvrdzujú aj zápisnice zo dňa 31.03.2015 a zo dňa 29.09.2015.

1.13 Krajský súd nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že došlo k prekročeniu lehoty na rozhodnutie o odvolaní v zmysle § 65 zákona č. 563/2009 Z. z., pretože Finančné riaditeľstvo SR listom požiadal Ministerstvo financií SR o predĺženie lehôt na vybavenie odvolaní o 60 dní. Ministerstvo financií SR žiadosti vyhovel a predĺženie lehoty na rozhodnutie žalovaného predĺžilo o 60 dní.

1.14 Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutia žalovaného neboli vydané v rozpore so zákonom, a preto žaloby žalobcu zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania, pretože bol v konaní neúspešný.

2.

2.1 Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca (kasačný sťažovateľ) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného č. 107210/2016 zo dňa 02.02.2016 a č. 121117/2016 zo dňa 05.02.2016 zruší a veci mu vráti na ďalšie konanie.

2.2 Žalobca uviedol, že bezodkladne po prevzatí oznámenia o začatí daňovej kontroly dňa 26.02.2014, oznámil dňa 03.03.2014 správcovi dane, že požadované dokumenty správcovi dane nie je schopný predložiť z dôvodu toho, že s nimi nedisponuje a zároveň mu takisto oznámil, kde sa požadované dokumenty nachádzajú. Zo strany správcu dane, napriek tomu, že od počiatku mal vyššie uvedenú informáciu, dochádzalo k zasielaniu opakovaných výziev na predloženie dokladov. Správca dane si tieto doklady vyžiadal od KÚ FS až po ústnom pojednávaní za účasti konateľa sťažovateľa o vyhotovení zápisnice. Po doručení vyžiadaných dokumentov požiadal správca dane sťažovateľa o verifikáciu doručených dokumentov, túto však požadoval len na základe zoznamu, ktorý obsahoval súpis fotokópií účtovných dokladov, bez ich podrobného popisu, pričom nebolo ani možné určiť, či je tento zoznam kompletný, na čo žalobca reagoval tým, že si nedovolí vierohodne takýto zoznam verifikovať. Dňa 29.09.2015 sa žalobca prostredníctvom svojho štatutára zúčastnil na ústnom pojednávaní na Daňovom úrade Bratislava, ktorého účelom bolo nazeranie do spisu z daňovej kontroly, pričom požadoval o predloženie fyzických dokladov zaslaných KÚ FS na základe dožiadania správcu dane podľa zoznamu

nachádzajúceho sa v daňovom spise, čo mu však správcovi dane bolo bez vysvetlenia odmietnuté, čím mu bolo znemožnené vyjadriť sa k dôkazom v daňovom konaní.

2.3 Žalobca namietal postup správcu dane a použitie § 48 daňového poriadku, teda vykonanie daňovej kontroly podľa pomôcok. Nesúhlasil s tvrdením súdu, že sťažovateľ nevykonal žiadne úkony smerujúce k tomu, aby mu boli doklady vrátené, odmietol vykonať ich verifikáciu, pričom verifikovať mohol nielen podľa zoznamu, ale mal možnosť priamo nahliadať do spisu správcu dane, čo však sťažovateľ (žalobca) nerealizoval.

2.4 Žalobca bol toho názoru, že verifikovať stovky dokladov podľa všeobecného zoznamu nie je možné a snaha žalobcu o nahliadnutie do dokladov bola na ústnom pojednávaní, konanom dňa 29.09.2016 znemožnená. Žalobca uviedol, že nerozumie postupu správcu dane, ktorý opakovane žiadal o verifikáciu dokladov a keď sa o to sťažovateľ pokúsil, bolo mu toto odmietnuté, následkom čoho pristúpil správca dane vec na určenie dane podľa pomôcok a v zmysle zákona ďalej dokazovanie nevykonával.

2.5 Žalobca uviedol, že svoje účtovníctvo mal vedené riadne a mal ho aj riadne archivované, kým bolo kompletne zadržané KÚ FS Bratislava manipulovali s ním odo dňa 08.10.2012 neoprávnene tretie osoby. Podľa názoru sťažovateľa, ak mal správca dane k dispozícii kompletne účtovné doklady, vrátane pevných diskov a daňový subjekt bol ochotný tieto verifikovať, nebol odôvodnený postup na určenie dane podľa pomôcok. Žalobca tvrdil, že spolupracoval so správcovi dane, bol nápomocný pri zabezpečení účtovných dokladov, ktoré sám svojou činnosťou získať nemohol, ale bezodkladne správcu dane informoval kde sa nachádzajú, aby ich správca dane zo svojej úradnej moci na riadne vykonanie kontroly zabezpečil.

2.6 Žalobca ďalej namietal, že nebol prizvaný na ústne pojednávania s obchodnými partnermi sťažovateľa, spoločnosťami JETOIL, SE a WLC spol. s r.o. v konkurze, pričom túto skutočnosť správca dane aj krajský súd odôvodnili tým, že sa v tomto prípade nejednalo o svedka, ale o účastníka konania, ktorému nemá kontrolovaný daňový subjekt právo klásť otázky v zmysle § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. Žalobca uviedol, že v rámci odvolacieho konania bola predložená výpoveď konateľa spoločnosti WLC spol. s r.o. v konkurze p. J.W., ktorý sa vyjadril, že sa táto spoločnosť nachádza v konkurze a jej účtovné doklady, vrátane tých, ktoré preukazujú obchody so sťažovateľom boli odovzdané správcovi konkurznej podstaty, o čom boli do správneho spisu predložené aj preberacie protokoly, na ktoré správca dane reagoval tým spôsobom, že takéto protokoly nepotvrdzujú existenciu týchto dokladov, nakoľko došlo k zmene osoby správcu konkurznej podstaty. Žalobca mal za to, že protokoly jednoznačne preukazujú, že sa účtovné doklady nachádzajú v konkurznom spise a žalobca keďže nebol účastníkom konkurzného konania k nim nemal prístup. Žalobca poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/28/2011, 6Sžf/32/2012, 6Sžf/33/2012, 6Sžf/34/2012, v zmysle ktorých ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcich sa osôb, ktoré sú jej známe, jedná sa o výsluch svedka. Žalobca bol presvedčený, že výsluch tohto svedka by priniesol skutočnosti, ktoré by mohli mať dosah na prijaté daňové rozhodnutia a pozitívny vplyv v prospech sťažovateľa.

2.7 Žalobca bol toho názoru, že správca dane použil postup podľa § 48 zákona o správe daní bez splnenia zákonných podmienok, pričom aj po prechode na určovanie dane podľa pomôcok porušil procesné ustanovenia zákona, keď neumožnil sťažovateľovi zúčastniť sa výsluchu predvolaných svedkov, čím obmedzil práva podľa § 45, ods. 1 písm. e) zákona o správe daní. Žalobca žiadal priznať voči žalovanému trový konania vo výške 897,90 €.

3.

3.1 Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu vyjadril písomným podaním, doručeným krajskému súdu dňa 16.02.2017. Podľa žalovaného z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca počas výkonu daňovej kontroly účelovo nepreberal písomnosti, odmietol so správcovi dane verifikovať získané doklady od tretej osoby, a preto správca dane posúdil konanie žalobcu ako neumožnenie výkonu daňovej kontroly

zo strany daňového subjektu, čím boli naplnené dôvody pre určenie dane podľa pomôcok v zmysle ustanovenia § 48 ods. 1 písm. d) daňového poriadku, na základe ktorého správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu.

3.2 Žalovaný uviedol, že v rámci odvolacieho konania podľa ust. § 74 ods. 5 daňového poriadku, nezistil zo strany správcu dane v procese určenia dane podľa pomôcok porušenie zákonných podmienok, pretože správca dane z nekompletného účtovníctva žalobcu, ktoré získal od KÚ FS, nemohol v priebehu výkonu daňovej kontroly relevantne preveriť všetky skutočnosti súvisiace s podnikateľskou činnosťou žalobcu, keďže neposkytovalo verný a pravdivý obraz o jeho podnikateľskej činnosti, ktorú deklaroval v podaných daňových priznaniach DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia.

3.3 Žalovaný sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že „pokiaľ správca dane disponoval kompletným účtovníctvom vrátane pevných diskov, hoci KÚ FS uviedol, že v danom prípade išlo o nekompletné účtovníctvo, samotná táto skutočnosť aj vzhľadom na zmarený pokus sťažovateľa verifikovať účtovníctvo, neoprávňuje správcu dane na určenie dane podľa pomôcok“, pretože tak, ako to vyplýva z administratívneho spisu, správca dane nedisponoval kompletným účtovníctvom žalobcu a nezmaril pokus žalobcu verifikovať doklady, pretože správca dane zaslal daňovému subjektu (na adresu sídla spoločnosti) výzvu na predloženie dôkazov a vyjadrenia k poskytnutej prílohe - zoznam dokladov za rok 2009 a 2012 (číslo 9104403/5/5147508/2014/KovK zo dňa 21.11.2014, doručená dňa 18.12.2014). Žalovaný uviedol, že žalobca nevyužil svoje právo identifikovať doklady spoločnosti Aston Oil s.r.o., nakoľko v odpovedi na výzvu žalobca uviedol, že „napriek vyvinutej snahe a úsiliu si nedovolim vierohodne identifikovať Vami priložený zoznam dokladov, nakoľko som doklady v ňom uvedené nikomu protokolárne neodovzdal a nik ich odo mňa protokolárne neprevzal.“ Tvrdenie žalobcu, že bol nápomocný pri zabezpečení účtovných dokladov tým, že informoval správcu dane, kde sa predmetné doklady nachádzajú považoval žalovaný za nepodstatné, pretože v daňovom konaní platí prejednávacia zásada, nie zásada vyhľadávacia, resp. prešetrovacia. Žalovaný uviedol, že daňový subjekt má povinnosť jednak daň priznať (bremeno tvrdenia) a jednak povinnosť toto tvrdenie preukázať. Správca dane nemusí z úradnej povinnosti vyhľadávať a získať skutočnosti, ktoré by mohli byť podkladom k tomu, aby daňový subjekt mohol v konaní uplatniť svoje nároky na priznanie odpočítania dane.

3.4 Žalovaný považoval za irelevantnú námietku žalobcu, že „mu bolo znemožnené vyjadriť sa k dôkazom v daňovom konaní“, pretože v zápisnici o ústnom pojednávaní číslo 1478739/2015/9104403 zo dňa 29.09.2015 sťažovateľ tvrdil, že „doklady žiada z dôvodu, aby sa vedel vyjadriť a odvolať voči rozhodnutiam správcu dane zo dňa 27.08.2015“. Žalovaný uviedol, že žalobca prejavil záujem o doklady zaslané KÚ FS až po prevzatí rozhodnutí správcu dane, ktorými mu vyrubil rozdiely dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok, a preto tvrdenie žalobcu, že „sa chcel vyjadriť k dôkazom v daňovom konaní a zo strany správcu dane mu to bolo odmietnuté“, žalovaný považuje za zavádzajúce, pretože doručením rozhodnutí správcu dane žalobcovi bol proces určenia dane ukončený.

3.5 Žalovaný sa nestotožnil s námietkou sťažovateľa, že mu nebola umožnená účasť na ústnych pojednávaniach ktoré uskutočnil správca dane s daňovým subjektom - spoločnosťou WLC, spol. s r. o v konkurze a so zástupcom daňového subjektu JETOIL, SE a klásť svedkom otázky. Žalovaný uviedol, že v danom prípade štatutárni zástupcovia spoločnosti WLC, spol. s r.o. v konkurze, ako aj splnomocnená zástupkyňa JETOIL, SE v daňových konaniach konali ako účastníci daňového konania, ktoré vykonával miestne príslušný Daňový úrad Bratislava. Žalovaný uviedol, že výkon miestnych zisťovaní inicioval správca dane za účelom získania dokladov a dôkazov k vykonávanej daňovej kontrole u sťažovateľa, z dôvodu, že daňový subjekt nebol súčinný v procese zabezpečenia dokladov a ich verifikácie.

3.6 Žalovaný trval na svojom stanovisku, že v daňovom konaní svedkom môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu. Daňový úrad, ktorý preveroval a zisťoval skutkový stav u uvedených spoločností, bol v daných prípadoch v postavení miestne príslušného správcu dane týchto spoločností a daňové subjekty boli v predmetných konaniach v postavení daňových subjektov a nie v postavení svedkov tak, ako to účelovo a právne irelevantne tvrdí daňový subjekt,

pričom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/80/2013 zo dňa 30.07.2014 (poznámka kasačného súdu - správna spisová značka je 6Sžf/80/2013).

3.7 Žalovaný sa nestotožnil ani s tvrdením sťažovateľa, že výsluch svedka by priniesol skutočnosti, ktoré by mohli mať dosah na prijaté daňové rozhodnutia a pozitívny vplyv v prospech sťažovateľa, pretože verbálne a ani písomné vyjadrenia k danej veci nemôžu preukázať vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré bol sťažovateľ povinný viesť (§ 24 ods. 1 písm. c) daňového poriadku), ktoré by preukázali hospodárske operácie a účtovné prípady za kontrolované zdaňovacie obdobia.

3.8 Žalovaný zastával názor, že uvedené tvrdenie zo strany sťažovateľa je len účelové, pretože tak, ako to vyplýva z administratívneho spisu, zo strany sťažovateľa v priebehu výkonu daňovej kontroly a ani následného procesu určenia dane nebola zrealizovaná žiadna aktivita za účelom získania predmetných dokladov, napr. od svojich dodávateľov a odberateľov.

3.9 Žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil a kasačnú sťažnosť zamietol a sťažovateľovi nepriznal trovy konania.

4.

4.1 Dňa 12.04.2017 bolo krajskému súdu doručené rozsiahle vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného ku kasačnej sťažnosti, v závere ktorého uviedol, že celé predmetné konanie je od samého začiatku založené na nezákonnosti, vrátane konania na Krajskom súde v Banskej Bystrici.

4.2 Podľa § 453 ods. 2 veta druhá SSP na dôvody, ktoré účastník konania uviedol až po uplynutí lehoty na podanie kasačnej sťažnosti, kasačný súd neprihliada.

4.3 Z dôvodu uplynutia lehoty na rozširovanie dôvodov kasačnej sťažnosti v zmysle § 453 ods. 2 veta druhá SSP dňom 28.11.2016, Najvyšší súd SR na vyjadrenie žalobcu doručené súdu dňa 12.04.2017 neprihliadal.

5.

5.1 Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačná sťažnosť obsahuje náležitosti vyžadované zákonom (§ 445 ods. 1 SSP), bola podaná sťažovateľom v zákonom stanovenej lehote (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP), v zastúpení advokátom (§ 449 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť žalobcu proti právoplatnému rozsudku je potrebné zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 6. februára 2018 (137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

5.2 V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu správneho orgánu, sa postupuje podľa ustanovení tretej časti SSP o správnych žalobách.

5.3 Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

5.4 V intenciách § 6 ods. 1 SSP súd preskúmava aj administratívne konanie, ktorým sa v zmysle § 3 ods. 1 písm. a) SSP rozumie postup orgánu verejnej správy v rámci výkonu jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych správnych aktov a normatívnych správnych aktov.

5.5 Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

5.6 Podľa § 178 ods. 1 SSP žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

5.7 Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

5.8 Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

5.9 Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

5.10 Krajský súd v Banskej Bystrici rozsudkom č. k. 23S/46/2016-79 zo dňa 12.10.2016 zamietol žaloby žalobcu, ktorými sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutí žalovaného č. 107210/2016 zo dňa 02.02.2016 a č. 121117/2016 zo dňa 05.02.2016.

5.11 Predmetom preskúmacieho súdneho konania v danej veci sú rozhodnutia a postup žalovaného správneho orgánu, ktorými žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty určenej podľa pomôcok podľa § 48 ods. 1 <. písm. d) daňového poriadku. Rozhodnutím č. 107210/2016 zo dňa 02.02.2016 žalovaný podľa § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, nevyhovet odvolaniu žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 1342286/2015/9104403 zo dňa 27.08.2015, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie jún 2009 rozdiel dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok v sume 321.862,78 €. Rozhodnutím č. 121117/2016 zo dňa 05.02.2016 žalovaný nevyhovet odvolaniu žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 1342625/2015/9104403 zo dňa 27.08.2015, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie apríl 2012 rozdiel dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok poriadku v sume 7.012,52 €.

5.12 Zákon č. 563/2009 Z.z. <. o správe daní (daňový poriadok) v ustanovení § 3 ods. 1 upravuje, že 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.

5.13 Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku 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 prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

5.14 Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku 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.

5.15 Podľa ustanovenia § 3 ods. 7 daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti. Podľa ods. 8 právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcem dane.

5.16 Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

5.17 Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku 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.

5.18 Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, podklady o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

5.19 Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku 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.

5.20 Podľa § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní.

5.21 Podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku 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 výkone daňovej kontroly.

5.22 Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

5.23 Podľa § 46 ods. 9 písm. b) daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2.

5.24 Podľa § 48 ods. 1 písm. d) daňového poriadku 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.

5.25 Podľa § 48 ods. 2 daňového poriadku 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. Určovanie dane podľa pomôcok vykoná správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa prvej vety.

5.26 Podľa § 48 ods. 3 daňového poriadku 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.

5.27 Podľa § 48 ods. 4 daňového poriadku, 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.

5.28 Podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku 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.

5.29 Podľa § 49 ods. 1 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.

5.30 Podľa § 49 ods. 2 daňového poriadku 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.

5.31 Podľa § 49 ods. 3 daňového poriadku určenie dane podľa pomôcok je ukončené dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok podľa odseku 1.

5.32 Podľa § 68 ods. 1 veta prvá daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela.

5.33 Podľa § 68 ods. 1 písm. c) daňového poriadku správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, ak sa daňový subjekt nevyjadří k protokolu v lehote určenej správcom dane vo výzve; v tom prípade správca dane o tejto skutočnosti spíše úradný záznam.

5.34 Podľa § 72 ods. 1 daňového poriadku proti rozhodnutiu možno podať odvolanie, ak tento zákon neustanovuje inak alebo ak sa účastník konania odvolania nevzdal písomne alebo ústne do zápisnice.

5.35 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 nevyhoví a napadnuté rozhodnutie potvrdí.

5.36 Kasačný súd má z obsahu súdneho spisu, ktorého súčasťou sú aj administratívne spisy žalovaného preukázané, že Daňový úrad Bratislava dňa 17.03.2014 na základe oznámenia o začatí daňovej kontroly č. 91044403/5/476299/2014/KovK zo dňa 06.02.2014 (doručeného 26.02.2014) začal u daňového subjektu Aston Oil s.r.o., daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2009 - december 2009 a január 2012 - december 2012. V oznámení správcu dane požiadal daňový subjekt o predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly. Žalobca listom zo dňa 03.03.2014 oznámil správcovi dane, že požadované doklady nemôže predložiť, pretože boli dňa 27.08.2013 zaistené KÚ FS Bratislava. Dňa 17.03.2014 vykonali zamestnanci správcu dane na adrese

sídla žalobcu miestne zisťovanie, v priebehu ktorého zistili, že žalobca na adrese zapísanej v obchodnom registri nesídlí. Správca dane telefonicky kontaktoval konateľa spoločnosti za účelom dohodnutia termínu ústneho pojednávania, pričom konateľ žiadal zaslať žiadosť správcu dane poštou. Zásielky správcu dane zo dňa 07.08.2013, 31.03.2013 a 20.05.2014 obsahujúce predvolania konateľa a výzvu na predloženie dokladov sa vrátili správcovi dane späť s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Na základe predvolania konateľa zo dňa 06.06.2014 sa konalo dňa 07.07.2014 u správcu dane ústne pojednávanie súvisiace s daňovou kontrolou. Správca dane listom zo dňa 07.07.2014 požiadal KÚ FS o zapožičanie dokladov daňového subjektu Aston Oil s.r.o., za kontrolované zdaňovacie obdobia, ktoré mu boli predložené dňa 17.07.2014 s poznámkou, že sa nejedná o kompletné účtovníctvo.

5.37 Správca dane zaslal dňa 05.09.2014 žalobcovi predvolanie na ústne pojednávanie v súvislosti s výkonom daňovej kontroly. Žalobca správcovi dane oznámil, že sa pojednávania dňa 24.09.2014 nemôže zúčastniť, nakoľko predvolanie prevzal v odbernej lehote už dňa 29.09.2014. V oznámení žalobca uviedol, že „rovnako ako na predchádzajúcom osobnom stretnutí, kontrola za zdaňovacie obdobia január až december 2009 a január až december 2012, nemôže byť z jeho strany plnohodnotne posúdená a potvrdená, z dôvodov neoprávneného narábania treťou stranou s účtovnými podkladmi, o čom bol informovaný KÚ FS“.

5.38 Správca dane zaslal dňa 21.01.2014 žalobcovi výzvu (doručená dňa 18.12.2014) na predloženie dôkazov a vyjadrenia k poskytnutej prílohe - zoznamu dokladov za rok 2009 a 2012, ktoré správca dane prijal od KÚ FS a z ktorých mal žalobca identifikovať doklady spoločnosti Aston Oil s.r.o. Žalobca na výzvu reagoval písomným vyjadrením, že: „napriek vyvinutej snahe a úsiliu si nedovolím vierohodne identifikovať Vami predložený zoznam doklady, nakoľko doklady v ňom uvedené som nikomu protokolárne neodovzdal a nik ich odo mňa protokolárne neprevzal. Mám za to, že pri odovzdaní, prevzatí a zadržaní dokladov Aston Oil s.r.o. a iných došlo k závažnému porušeniu Ústavy SR, zákonov SR a európskych noriem“.

5.39 Správca dane skutočnosť, že kontrolovaný daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly nepreberal písomnosti a odmietol so správcom dane verifikovať doklady získané od tretej osoby, posúdil ako neumožnenie výkonu daňovej kontroly, čím boli naplnené dôvody pre určenie dane podľa pomôcok v zmysle ust. § 48 ods. 1 písm. d) daňového poriadku.

5.40 Daňová kontrola bola ukončená oznámením o určovaní dane podľa pomôcok č. 9104403/5/5/84122/2015/KovK zo dňa 14.01.2015, ktoré správca dane zaslal žalobcovi na adresu sídla. V oznámení správca dane informoval žalobcu, že určovanie dane podľa pomôcok sa začne dňom nasledujúcim po dni doručenia oznámenia. Zásielka sa vrátila správcovi dane dňa 21.01.2015 s poznámkou „adresát neznámy“. Správca dane ju uvedeným dňom v zmysle § 31 ods. 4 daňového poriadku považoval za doručenú. Určovanie dane podľa pomôcok začal dňa 22.01.2015. Žalobca podal daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie jún 2009, v ktorom si uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 321.862,78 € a za zdaňovacie obdobie apríl 2012, v ktorom si uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 7.012,52 €. Správca dane pri určení dane podľa pomôcok použil daňové priznanie a účtovné doklady predložené KÚ FS. Na základe vyššie uvedených skutočností vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2009 vo výške 321.862,78 € a za zdaňovacie obdobie apríl 2012 vo výške 7.012,52 €.

5.41 Správca dane vypracoval protokol o určení dane podľa pomôcok č. 1095523/2015 zo dňa 06.07.2015, ktorý zaslal na adresu sídla žalobcu spolu s výzvou č. 1095665/2015 zo dňa 06.07.2015 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. V zmysle výzvy bol žalobca podľa § 49 ods. 2 daňového poriadku oprávnený písomne sa vyjadriť a to len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku, pričom vyjadrenie mal možnosť predložiť najneskôr do 15 dní odo dňa doručenia výzvy, t.j. do 19.08.2015. Nakoľko v tejto lehote nepredložil žiadne pripomienky k protokolu o určení dane o tejto skutočnosti spísal správca dane úradný záznam č. 1311859/2015 zo dňa 19.08.2015.

5.42 Kasačný súd dodáva, že určenie dane podľa pomôcok predstavuje náhradný spôsob určenia

daňovej povinnosti. Podľa § 48 ods. 1 písm. d) daňového poriadku správca dane k nemu pristúpi v prípade, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2.

5.43 Táto forma určenia daňovej povinnosti preto nepredpokladá výkon ďalšieho dokazovania, ale je obmedzená iba na zhodnotenie podkladov, ktoré správca dane má k dispozícii, resp. ktoré si sám zaobstaral. Preto úloha žalovaného, ako odvolacieho orgánu, bola v tomto prípade obmedzená iba na skúmanie dodržania zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane.

5.44 Rozhodnutím č. 1342286/2015/9104403 zo dňa 27.08.2015 správca dane vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie jún 2009 rozdiel dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok v sume 321.862,78 € a rozhodnutím č. 1342625/2015/9104403 zo dňa 27.08.2015 za zdaňovacie obdobie apríl 2012 rozdiel dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok v sume 7.012,52 €.

5.45 Na základe žalobcom podaných odvolaní žalovaný - Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 107210/2016 zo dňa 02.02.2016 a rozhodnutím č. 121117/2016 zo dňa 05.02.2016 nevyhovел odvolaniam žalobcu a rozhodnutia správcu dane potvrdil.

5.46 Predmetom súdneho preskúmvacieho konania bolo preveriť zákonnosť žalobcom namietaného postupu správcu dane v súvislosti s tým, či správca dane v súlade so zákonom mohol pristúpiť k zisťovaniu základu dane a k určeniu dane podľa pomôcok, ako aj toho či žalovaný v súlade so zákonom odvolaniu žalobcu nevyhovел a rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5.47 Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

5.48 Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

5.49 Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

5.50 Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanoveného postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti pritom prihliadať na všetkom, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, akú dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

5.51 V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 20.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR, č. k. III. ÚS 78/2011-17

zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1995 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

5.52 Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, či Ústavného súdu SR má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno vo vyrubovacom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt.

5.53 Kasačný súd dodáva, že určenie dane podľa pomôcok predstavuje náhradný spôsob určenia daňovej povinnosti. Podľa § 48 ods. 1 písm. d) daňového poriadku správca dane k nemu pristúpi v prípade, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2.

5.54 Táto forma určenia daňovej povinnosti preto nepredpokladá výkon ďalšieho dokazovania, ale je obmedzená iba na zhodnotenie podkladov, ktoré správca dane má k dispozícii, resp. ktoré si sám zaobstaral. Preto úloha žalovaného, ako odvolacieho orgánu, bola v tomto prípade obmedzená iba na skúmanie dodržania zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane.

5.55 Zo skutkových zistení nesporne vyplýva, že správca dane v danom prípade k určeniu dane podľa pomôcok pristúpil až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň, z dôvodov neumožnenia daňovej kontroly žalobcom, nakoľko nepreberal písomnosti, nepredložil správcovi dane žiadne účtovné doklady a doklady, ktoré správca dane získal od KÚFS odmietol verifikovať a vyjadriť sa k nim.

5.56 Najvyšší súd SR dáva do pozornosti žalobcu, že daňové úrady a Finančné riaditeľstvo SR chránia fiškálne záujmy štátu. Ich úlohou je vykonávať dozor, aby si daňové subjekty splnili v súlade s hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Je povinnosťou daňového subjektu preukázať, že skutočnosť, t.j. rozhodné údaje, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, to platí aj pre údaje uvedené v daňovom priznaní, sú úplné a správne. Ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, daň určí správca dane podľa pomôcok. Správca dane pritom vychádza z dostupných podkladov. Ak daňový subjekt nesplní niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho v súčinnosti s ním nemožno daň určiť (napr. nepodá daňové priznanie, urobí úkon dôsledkom, ktorého je zníženie dane alebo neumožní vykonať daňovú kontrolu a pod.), správca dane je oprávnený určiť daň sám, pričom vychádza z dokladov, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si sám zaobstará.

5.57 Kasačný súd sa stotožnil so záverom krajského súdu i žalovaného, že v preskúvaných veciach daňový subjekt so správcom dane nespolupracoval adekvátnym spôsobom, t.j. zákonným nakoľko v priebehu výkonu daňovej kontroly, hoci síce sám nedisponoval účtovnými dokladmi, odmietol tieto po ich predložení správcovi dane treťou osobou (KÚFS) verifikovať a zistiť ich skutočný obsah, pričom vo svojich vyjadreniach uviedol, že kontrola účtovných dokladov nemôže byť z jeho strany plnohodnotne posúdená a to z dôvodov neoprávneného narábania s nimi treťou stranou.

5.58 Žalobca uviedol, že nerozumie postupu správcu dane, ktorý opakovane žiadal o verifikáciu dokladov a keď sa o to sťažovateľ pokúsil, bolo mu toto odmietnuté, následkom čoho pristúpil správca dane na určenie dane podľa pomôcok a v zmysle zákona ďalej dokazovanie nevykonával. Najvyšší súd SR sa v tejto súvislosti stotožnil s tvrdením žalovaného, že žalobca prejavil záujem o doklady zaslané KÚFS, ktoré boli použité ako pomôcka pri určení dane až po prevzatí rozhodnutí správcu dane o určení dane podľa pomôcok, ktorými boli vyrubené rozdiely DPH, preto neobstojí tvrdenie žalobcu v kasačnej sťažnosti, že sa pokúsil o verifikáciu dokladov v priebehu daňovej kontroly, čo bolo správcom dane odmietnuté a správca dane následne prešiel na určenie dane podľa pomôcok a ďalej dokazovanie

nevykonával.

5.59 Na doplnenie kasačný súd uvádza, že 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 zákonom určených lehotách. Správca dane nie je povinný o pomôckach, ktoré má k dispozícii, informovať daňový subjekt, určuje daň podľa pomôcok ako dôsledok nečinnosti a nespolupráce samotného daňového subjektu t.j. bez súčinnosti daňového subjektu.

5.60 Najvyšší súd SR sa stotožnil s námietkou žalobcu, že došlo k porušeniu povinností zo strany správcu dane podľa § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, keď mu nebolo umožnené žalobcovi klásť otázky na ústnych pojednávaníach u správcu dane dňa 09.12.2014 a dňa 15.12.2014. Zo zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 09.12.2014 konanom na Daňovom úrade Bratislava vyplýva, že sa ho zúčastnili bývalí štatutárni zástupcovia spoločnosti JETOIL, SE p. E. a W.. X. za účelom preverenia zdaniteľných plnení a dodávateľsko-odberateľských vzťahov daňového subjektu JETOIL, SE za zdaňovacie obdobie január 2009 - december 2009. Zo zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 15.12.2014 konanom na Daňovom úrade Bratislava vyplýva, že naň predvolaná W. S. T., splnomocnená zástupkyňa daňového subjektu WLC, spol. s r.o. v konkurze za účelom preverenia zdaniteľných plnení a dodávateľsko-odberateľských vzťahov daňového subjektu WLC, spol. s r.o. v konkurze za zdaňovacie obdobie január 2009 - december 2009.

5.61 Najvyšší súd SR sa nestotožnil s názorom krajského súdu a žalovaného, že v danom prípade nešlo o výsluch svedkov, ale o účastníkov konania, nakoľko tieto spoločnosti sú miestne príslušné daňové subjekty voči miestne príslušnému správcovi dane. Najvyšší súd konštatuje, že v danom prípade nešlo o použitie dôkazov získaných správcom dane pri výkone daňovej kontroly u daňových subjektov JETOIL, SE a WLC, spol. s r.o. v konkurze, preto argumentáciu žalovaného rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/80/2013 zo dňa 30.07.2014 považuje za irelevantnú, nakoľko v prejednávanej veci nešlo o totožný prípad.

5.62 Kasačný súd konštatuje, že výsluch svedkov, ktorý je obsahom zápisnic o ústnom pojednávaní pred správcom dane zo dňa 09.12.2014 a 15.12.2014 nebol vykonaný v súlade so zákonom, keď žalobca nemal možnosť sa tohto výsluchu zúčastniť a teda nemohol využiť svoje zákonné právo daňového subjektu klásť svedkovi otázky. V posudzovanej veci bolo potrebné vyhodnotiť či uvedené pochybenie správcu dane, má vplyv na zákonnosť rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu.

5.63 Kasačný súd dospel k záveru, že výpovede osôb, z ktorých neboli zistené žiadne relevantné informácie a neboli získané žiadne účtovné a daňové údaje, týkajúce sa obchodovania s kontrolovaným daňovým subjektom Aston Oil, s.r.o., ktoré by boli použité v ďalšom priebehu daňovej kontroly, alebo ako pomôcka v procese určenia dane podľa pomôcok, neboli dôvodom na zrušenie rozhodnutí žalovaného, nakoľko zhodne s názorom krajského súdu je potrebné konštatovať, že žalobca ako daňový subjekt uplatňujúci si nárok na odpočet DPH neunesol dôkazné bremeno, keď jednoznačne a vierohodným spôsobom nepreukázal použitie tovaru na dodávku tovaru a služieb ako platiteľ, čím nesplnil jednu z dvoch zákonných podmienok zakotvených v ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH. Najvyšší súd sa stotožnil so záverom krajského súdu, že nebolo povinnosťou správcu dane zabezpečovať si doklady od obchodných spoločností, ktoré mali byť dodávateľmi žalobcu v rozhodnom období, čo sa týka aj dodávateľa UNIVERSAL EXPORTS LTS, s.r.o.

5.64 Na základe vyššie uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že v danom prípade boli dodržané zákonné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok a správca dane dodržal zákonný postup pri určovaní dane podľa pomôcok v zmysle § 48 a 49 daňového poriadku.

5.65 K rozhodnutiu žalovaného kasačný súd dodáva, že ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použite § 48

daňového poriadku. Odvolací orgán v tomto prípade preveruje len to, či správca dane dodržal zákonné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok. Ak tieto zákonné podmienky boli splnené, odvolací orgán odvolaniu nevyhoví a napadnuté rozhodnutie potvrdí (§ 74 ods. 5 daňového poriadku).

5.66 Najvyšší súd SR k návrhu žalobcu v kasačnej sťažnosti o výsluch svedka - správcu konkurznej podstaty spoločnosti WLC spol. s r. o. v konkurze uvádza, že na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci skutkový stav v čase právoplatnosti rozsudku krajského súdu. Pokiaľ teda krajský súd v tomto prípade vyhodnotil zákonné podmienky pre použitie spôsobu určenia dane podľa pomôcok za splnené a postup správcu dane a žalovaného pri určovaní dane podľa pomôcok za súladný so zákonom, nepochybil preto krajský súd, keď žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol.

5.67 Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné a preto kasačnú sťažnosť zamietol. Napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané v súlade so zákonom, z čoho ďalej plynie záver, že krajský súd nemohol postupovať inak, ako žalobu pre jej nedôvodnosť zamietnuť.

6.

6.1 O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že kasačnému sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP).

6.2 Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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