

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/87/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020200626  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 06. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:1020200626.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu: TECHNOPOL SERVIS, a.s., so sídlom Panenská 6, Bratislava, IČO: 35 700 840, právne zastúpený: AK Castiglione s.r.o., so sídlom Námestie Martina Benku 10, Bratislava, IČO: 51 635 046, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100499787/2020 zo dňa 24. februára 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/96/2020-249 z 29. marca 2022, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- I. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému plnú náhradu trov kasačného konania.

### odôvodnenie:

#### I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej ako „správca dane“) rozhodnutím č. 102497964/2019 z 06. novembra 2019 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi daň z príjmov právnickej osoby (ďalej aj ako „daň“) za zdaňovacie obdobie r. 2016 v sume 384 806,54 eur. Zároveň správca dane stanovil splatnosť dane v uvedenej výške do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti prvostupňového rozhodnutia. Vyrubená daň bola určená podľa § 48 a § 49 zákona 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, t.j. daň bola vyrubená na základe pomôcok.

2. Správca dane stanovil vyrubenie dane na základe pomôcok z dôvodu, že žalobca nepodal daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie r. 2016. Správca dane zaslal žalobcovi výzvu z 14. novembra 2017, na základe ktorej požiadal žalobcu o predloženie daňového priznania. Z dôvodu, že žalobca požadované daňové priznanie nepredložil ani na výzvu správcu dane, správca dane v súlade s § 48 ods. 1 daňového poriadku zistil základ dane a určil daň podľa pomôcok.

3. Správca dane zaslal žalobcovi podľa § 48 ods. 2 daňového poriadku Oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok z 05. septembra 2018 s uvedením termínu začatia určovania dane podľa pomôcok dňa 10. októbra 2018. O určení dane správca dane vyhotovil Protokol o určení dane podľa pomôcok z 04. septembra 2019.

4. Pre účely určenia dane podľa pomôcok boli v súlade s ustanovením § 48 ods. 3 daňového poriadku použité ako pomôcky

- Súčtová kniha analytických účtov za r. 2016, ktorú predložil Mgr. Jozef Dučák, predseda predstavenstva žalobcu do 09. apríla 2019 (pomôcka zaobstaraná v súčinnosti so žalobcom),  
- daňové priznanie k dani z motorových vozidiel za r. 2016 a daňové priznania k dani z pridanej hodnoty za január až december 2016 (pomôcky zaobstarané bez súčinnosti žalobcu).

5. Na základe skutočnosti, že žalobca podľa pomôcky Súčtovej knihy analytických účtov za r. 2016 vykázal výnosy v celkovej sume 3 090 019,86 eur, správca dane ich považoval za výnosy podľa § 2 písm. f) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov.

6. Správca dane pre účely určenia dane podľa pomôcok žalobcovi uznal za daňový výdavok za r. 2016 spotrebu energie v celkovej sume 218 533,94 eur, vodné a stočné v celkovej sume 14 797,55 eur, osobné náklady (mzdy, odvody) v celkovej sume 730 247,61 eur, uhradenú daň z motorových vozidiel uvedenú v daňovom priznaní v celkovej sume 2 105,54 eur, daň z nehnuteľnosti v celkovej sume 44 570,05 eur, odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku v celkovej sume 324 633,98 eur a bankové poplatky v celkovej sume 6 010,51 eur, t.j. spolu v sume 1 340 899,18 eur. Uvedenú sumu považoval správca dane v zmysle § 48 ods. 5 daňového poriadku za okolnosť, z ktorej vyplýva pre daňový subjekt výhoda, aj keď ním nebola uplatnená.

7. Po vyčíslení výnosov v sume 3 090 019,86 eur a uznaných daňových výdavkoch v sume 1 340 899,18 eur správca dane zistil základ dane v sume 1 749 120,68 eur, z ktorého pri uplatnení aktuálnej 22% sadzby dane z príjmov právnickej osoby v kontrolovanom zdaňovacom období r. 2016 vyplynula daňová povinnosť v sume 384 806,54 eur.

8. V procese určovania dane podľa pomôcok správca dane nezistil ďalšie okolnosti, na ktoré bolo potrebné prihliadať vo vyrubovacom konaní. Správca dane uviedol, že žalobca nepredložil v procese určovania dane podľa pomôcok žiadne ďalšie účtovné doklady.

9. Žalobca podal proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100499787/2020 z 24. februára 2020 (ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“), ktorým prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

10. Žalovaný k tvrdeniu žalobcu o tom, že spoločnosť TECHNOPOL SERVIS, a.s. ovládala zločinecká skupina a žalobcovi bolo odcudzené celé účtovníctvo, uviedol, že sa k nemu nevyjadruje, pretože v zmysle § 74 ods. 5 daňového poriadku odvolací orgán skúma dodržanie zákonných podmienok určenia dane podľa pomôcok.

11. Žalovaný mal za to, že daň bola určená podľa pomôcok, ktoré mal správca dane k dispozícii, prípadne si ich zaobstaral, a to aj bez súčinnosti s daňovým subjektom, a uviedol, že žalobca nemôže v odvolaní poukazovať na výšku takto určenej dane, prípadne poukazovať na to, že správca dane dostatočne nezistil skutkový stav. Žalovaný bol toho názoru, že správca dane nie je povinný vziať do úvahy dôkazy navrhované daňovým subjektom.

12. Žalovaný poukázal na ustanovenie § 49 ods. 2 daňového poriadku, k čomu dodal, že daňový subjekt má v zmysle daňového poriadku možnosť vyjadriť sa len k dodržaniu zákonných podmienok pre použitie tohto spôsobu určenia dane a k tomu, či správca dane prihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. Žalovaný uviedol, že správca dane nemá povinnosť zisťovať okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, ale ak sú mu v procese určovania dane podľa pomôcok známe, musí na ne prihliadnuť.

13. K námietke žalobcu, že správca dane nezahrnul do výdavkov oprávnené a opodstatnené výdavky, žalovaný uviedol, že údaje o nákladoch za r. 2016, uvedené v Súčtovej knihe analytických účtov za r. 2016, sú uvedené sumárne, žalobca počas určovania dane podľa pomôcok nepreukázal, že uvedené náklady boli na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložené daňovníkom, a tým nespĺňali náležitosti definované v § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov. Nutnosť preukázania zúčtovaných nákladov je na strane daňového subjektu. Žalovaný súhlasil s postupom správcu dane, ktorý ako výdavky neuznal náklady na správu budovy, náklady na gastro prevádzky v budove, náklady na SBS a pod. ako výhodu pre daňový subjekt, pretože správca dane nemal k dispozícii žiadne dôkazné listiny, z ktorých by bolo zrejmé, že spĺňajú podmienky stanovené

v § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, t. j. že sú daňovým výdavkom na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaloženým daňovníkom.

14. Žalovaný bol toho názoru, že správca dane pri určení dane podľa pomôcok postupoval v zmysle § 48 ods. 3 daňového poriadku a pri určení dane podľa pomôcok prihliadol tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. Žalovaný v rámci odvolacieho konania nezistil zo strany správcu dane pri určení daňovej povinnosti podľa pomôcok porušenie zákonných podmienok.

## II. Konanie pred správnym súdom

15. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu doručenu Krajskému súdu v Bratislave (ďalej ako „správny súd“), v ktorej navrhol, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

16. Žalobca v správnej žalobe zosumarizoval okolnosti, predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia. Poukázal na to, že v období mesiaca december 2016 žalobcu nelegálne ovládla organizovaná skupina okolo I. Y.. Bez vedomia a účasti reálnych akcionárov žalobcu bolo zorganizované neplatné mimoriadne valné zhromaždenie, ktorého výsledkom bola neplatná zmena vlastníckej štruktúry žalobcu a neplatná zmena v osobe štatutárneho orgánu žalobcu. Reálni akcionári žalobcu týmto stratili kontrolu nad spoločnosťou a za žalobcu nemohol ďalej konať platne zvolený predseda predstavenstva. Ako podstatné sa v tejto súvislosti podľa žalobcu javí najmä to, že nehnuteľnosti objektu Technopol boli z vlastníctva žalobcu vyvedené bez akejkoľvek protihodnoty, v dôsledku čoho žalobca nemohol ďalej vykonávať svoju podnikateľskú činnosť v súvislosti sprevádzkovaním objektu Technopol a prenájmom nebytových priestorov v tomto objekte. Voči osobám, ktoré sa podieľali na nezákonnom ovládnutí žalobcu boli v trestnom konaní vznesené obvinenia. Žalobca uviedol, že platnosť uznesení fiktívneho mimoriadneho valného zhromaždenia zo dňa 02. decembra 2016, ktorými došlo k prevzatiu spoločnosti žalobcu, bola zo strany legitímneho akcionára žalobcu napadnutá žalobou, pričom v tejto veci ku dňu podania žaloby rozhodol prvoinštančný súd tak, že dané uznesenia ako ničotné zrušil. Na neplatnom mimoriadnom valnom zhromaždení bol za predsedu predstavenstva zvolený p. Jozef Dučák, t. j. odo dňa 06. decembra 2016 do 08. apríla 2019 bola ako predseda predstavenstva žalobcu v obchodnom registri zapísaná osoba, ktorá bola do svojej funkcie zvolená nezákonným spôsobom. Žalobca ďalej zdôraznil skutočnosť, že p. Jozef Dučák úmyselne ignoroval povinnosť štatutárneho orgánu podať daňové priznania za roky 2016, 2017 a 2018. S poukazom na zápisy v Obchodnom registri žalobca uviedol, že Jozefovi Dučákovi skončila funkcia predsedu predstavenstva dňa 12. decembra 2016, t. j. úkony voči správcovi dane vykonávala osoba, ktorá v rozhodnom čase nemohla za žalobcu konať. Nesprávnym úradným postupom de facto došlo k situácii, kedy Jozefovi Dučákovi skončila funkcia už 12. decembra 2016, ale nový štatutárny zástupca p. Pavel Pávek bol zapísaný do Obchodného registra Okresného súdu Bratislava I. až dňa 09. apríla 2019. Ihneď po tom začal vykonávať úkony smerujúce k vráteniu účtovnej dokumentácie spoločnosti Technopol servis, a.s. od Jozefa Dučáka. Predseda predstavenstva opakovane a viacerými spôsobmi (poštou, kuriérom, osobne) vyzval Jozefa Dučáka na predloženie účtovných podkladov, ale tieto podklady mu nikdy neboli vydané, vyzvaný bol aj bývalý účtovník žalobcu p. K.. Predseda predstavenstva žalobcu do dnešného dňa nedisponuje účtovníctvom spoločnosti Technopol servis, a.s..

17. Žalobca namietal nesprávne právne posúdenie veci, ktoré videl v tom, že v správnom konaní ani jeden zo správnych orgánov, ktoré v danej veci rozhodovali, nezohľadnili skutkový stav, t. j. skutočnosť, že vzniknutá situácia bola nastolená na základe nekonania nezákonne zvoleného predsedu predstavenstva p. Jozefa Dučáka a na základe pochybenia viacerých štátnych inštitúcií (vrátane súdov a notára), pričom žalobca sa do tejto situácie nedostal vlastným zavinením. Podľa žalobcu je nemysliteľné a nemajúce oporu v zákone, ani v základných princípoch spravodlivosti, aby za konanie, resp. nekonanie nezákonne zvoleného predsedu predstavenstva bol sankcionovaný práve žalobca ako obeť trestnej činnosti. Žalovaný ani správca dane podľa žalobcu žiadnym spôsobom nezohľadnili vzniknutú skutkovú situáciu a objektívne prekážky na strane žalobcu, čím došlo podľa názoru žalobcu k nesprávnemu právnenému posúdeniu veci. V tejto súvislosti žalobca poukázal na § 48 ods. 5 daňového poriadku.

18. Žalobca tiež namietal nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov preskúmaných rozhodnutí. Správca dane a žalovaný sa nedostatočne alebo vôbec nevysporiadali s námietkami a argumentmi žalobcu a to predovšetkým vo vzťahu k celkovému skutkovému stavu, žiadnym spôsobom nezohľadnili podstatné skutkové okolnosti uvádzané žalobcom a neodôvodnili, prečo v predmetnom prípade postupovali, bez ohľadu na notoricky známe a široko medializované skutočnosti v súvislosti s tzv. kauzou Technopol úplne formalistickým spôsobom, tak, akoby žalobca zrazu svojvoľne nepodal daňové priznanie, ktoré predtým desiatky rokov podával. Oba správne orgány podľa žalobcu v predmetnom prípade konali v príkrom rozpore so všeobecnými princípmi daňového konania vyjadrenými v § 3 ods. 1 daňového poriadku, t. j. povinnosťou zachovávať práva a právom chránené záujmy daňových subjektov a povinnosťou použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane.

19. Skutkový stav tak, ako ho v napadnutých rozhodnutiach opísali daňové orgány, je podľa názoru žalobcu nedostačujúco zistený na riadne posúdenie veci. Prvostupňový správny orgán ako aj žalovaný sa pri zisťovaní skutkového stavu vôbec nezaoberali zaobstaraním dostatočného množstva pomôcok pre vydanie rozhodnutia, pričom nezohľadnili ani riadne podané daňové priznania žalobcu za predchádzajúce zdaňovacie obdobia. Žalobca poukázal na to, že v rokoch, ktoré predchádzajú zdaňovaciemu obdobiu r. 2016, mal záporný zisk (v r. 2015 -241.359 eur) alebo omnoho nižší zisk (v r. 2014 261.600 eur), ako bolo určené podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie r. 2016. Správnym orgánom preto podľa žalobcu muselo byť zjavné, že daň vypočítaná v zmysle pomôcok nepredstavuje ani len približnú hodnotu reálnej dane za r. 2016. Správnym orgánom podľa žalobcu muselo byť zrejmé aj to, že takto vypočítaná daň nie je reálna a postihuje žalobcu do takej miery, že nebude schopný týmto spôsobom vyrubnú daň uhradiť.

20. Žalobca ďalej uviedol, že správca dane v rámci zisťovacích a zaisťovacích úkonov mohol požiadať obchodných partnerov žalobcu alebo orgány činné v trestnom konaní o dodatočné predloženie dokumentácie a zaobstarat' si týmto spôsobom ďalšie pomôcky. Poukázal na to, že správne orgány si nezaobstarali ďalšie pomôcky na reálnejšie určenie dane za zdaňovacie obdobie r. 2016, ale vychádzali iba z podkladov predložených nezákonne a neplatne zvoleným predsedom predstavenstva, pričom im muselo byť zjavné, že žalobca mal mnohonásobne vyššie náklady v r. 2016 na prevádzku budovy, prevádzku gastru atď. O týchto skutočnostiach museli mať správne orgány vedomosť s poukazom na predchádzajúce zdaňovacie obdobia.

21. Žalobca ďalej namietal, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej. Túto námietku odôvodnil tým, že správca dane konal s osobou, ktorá nebola oprávnená konať za žalobcu - s nezákonne zvoleným predsedom predstavenstva žalobcu p. Jozefom Dučákom, čím zaťažil konanie takou vadou, ktorá má za následok porušenie práv žalobcu ako daňového subjektu. Žalobca opätovne poukázal na to, že uvedená skutočnosť musela byť správneému orgánu zrejmá, a to v dôsledku značnej medializácie celej kauzy „Technopol“ ako aj v dôsledku vedenia trestných konaní, o ktorých mal prvostupňový správny orgán ako aj žalovaný vedomosť. Vzhľadom na vyššie uvedené mal správny orgán podľa žalobcu postupovať tak, že mal daňové konanie prerušiť do skončenia trestného konania, ako to navrhoval žalobca v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane.

22. Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril podaním zo dňa 16. júna 2020, v ktorom uviedol, že žalobcovi nič nebránilo, aby pred určením dane podľa pomôcok správcovi dane predložil daňové doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, keďže daňový subjekt znáša dôkazné bremeno počas celého daňového konania.

23. Žalovaný bol názoru, že žalobca nespochybnil dodržanie zákonných podmienok na použitie spôsobu určenia dane podľa pomôcok. Žalovaný neskúmal dôvody uvedené v odvolaní žalobcu, predmetom skúmania je iba zákonnosť postupu správcu dane, skúmal len dodržanie zákonných podmienok, vecnú podstatu použitých pomôcok správcu dane a prijal záver, že správca dane dodržal zákonom stanovený postup pre určenie dane. Žalovaný doplnil, 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 nespĺnenia si povinností daňovníka v zákonom určenom rozsahu a zákonom určených lehotách. Žalovaný bol názoru, že správca dane nie je povinný o pomôckach, ktoré má k dispozícii, informovať daňový subjekt, určuje daň podľa

pomôcok bez súčinnosti daňového subjektu. K namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu žalovaný uviedol, že zásada objektívnej pravdy nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia odvolávajúceho sa ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných odvolávajúcim sa. Nie je povinnosťou správcu dane pomáhať žalobcovi uniesť dôkazné bremeno tým, že sa bude z vlastnej iniciatívy snažiť vyhľadávať dôkazné prostriedky svedčiace v prospech žalobcu. Preto je na správcovi dane a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

24. Žalovaný zastával názor, že rozhodol správne, keď odvolanie zamietol, nakoľko podľa vlastných tvrdení postupoval tak, ako mu to prikazuje zákon. Námietky uvedené v žalobe podľa žalovaného neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia a postup žalovaného ako aj preskúmané rozhodnutie boli v súlade s platnou a účinnou legislatívou v danom čase. Na základe uvedených skutočností žalovaný trval na svojich záveroch uvedených v žalobe napadnutom rozhodnutí a navrhol, aby správny súd žalobu žalobcu zamietol.

25. Na vyjadrenie žalovaného k žalobe reagoval žalobca podaním zo dňa 28. júna 2020, v ktorom uviedol, že žalovaný zjavne nevenoval dostatočnú pozornosť skutkovému stavu, ktorý uviedol žalobca vo svojich podaniach v tomto konaní ako aj v správnom konaní. Zopakoval, že žalobca nedisponuje kompletným účtovníctvom vlastnej spoločnosti, keďže celé účtovníctvo žalobcu bolo odcudzené právoplatne obvinenými osobami. Žalobca sa pokúšal zabezpečiť kompletné účtovníctvo od nezákonne zvoleného predsedu predstavenstva a dvojnásobne obvineného Jozefa Dučáka viacerými spôsobmi. Žalobca osobne doručoval výzvu na predloženie dokumentov aj na adresy všetkých spoločností, v ktorých Jozef Dučák figuruje v zmysle zápisov v obchodnom registri. Jozef Dučák však na doručené výzvy nereagoval a účtovníctvo žalobcu ani ku dňu vyjadrenia žalobcovi nepredložil. Keďže žalobca nedisponuje a ani nedisponoval vlastným účtovníctvom už od r. 2016, nemohol správcovi dane a žalovanému predložiť daňové doklady a dôkazy preukazujúce jeho reálne výdavky v r. 2016 a preto je vyššie uvedený argument žalovaného nutné považovať za zjavne nesprávny.

26. Žalobca ďalej uviedol, že v konaní pred správcom dane podrobne zdokumentoval vzniknutý skutkový stav v súvislosti s kauzou Technopol. Podľa názoru žalobcu je dôležité podrobné oboznámenie sa so vzniknutým skutkovým stavom zo strany správneho orgánu ako aj súdu. Žalobca v podstatnom opätovne opísal vzniknutý skutkový stav a vyslovil názor, že Jozef Dučák nepodával daňové priznania úmyselne s cieľom zaťažiť žalobcu pohľadávkami tretích osôb a následne zlikvidovať žalobcu ako spoločnosť prostredníctvom konkurzného konania.

27. Podľa názoru žalobcu mal správca dane a žalovaný zohľadniť celkovú skutkovú situáciu žalobcu a to aj vo vzťahu k nemožnosti oprávnenej osoby podať daňové priznanie. Žalovaný podľa názoru žalobcu pristúpil k svojmu rozhodnutiu až extrémne formalisticky a preto dospel k nesprávnym právnym ako aj skutkovým záverom, čo viedlo k nesprávnemu rozhodnutiu vo veci samej.

28. K vyjadreniu žalovaného o spôsobe a rozsahu zisťovania skutkového stavu žalobca uviedol, že žalovaný, ako aj správca dane, nedostatočne zistili skutkový stav, žalovaný žiadnym spôsobom neskúmal, či platne zvolený predseda predstavenstva v danom čase si vôbec mohol splniť svoju zákonnú povinnosť podania daňového priznania. Taktiež žalovaný neskúmal dôvod, prečo nezákonne zvolený predseda predstavenstva Jozef Dučák ani nepodal daňové priznanie za zdaňovacie obdobie r. 2016. Správca dane s Jozefom Dučákom komunikoval, pričom ho aj mohol vyzvať na predloženie účtovnej dokumentácie, resp. iných podkladov a pomôcok, aby bolo rozhodnutie spravodlivé a vychádzalo z adekvátne zisteného skutkového stavu. Podľa žalobcu správne orgány postupovali formalisticky bez bližšej vôle spravodlivo a zákonne rozhodnúť, čím nedostatočne zistili skutkový stav a preto dospeli k nesprávnemu a nezákonnému rozhodnutiu.

29. Správny súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, pričom dospel k záveru, že podaná žaloba je dôvodná. Správny súd rozsudkom č. k. 5S/96/2020-249 z 29. marca 2022 (ďalej ako „napadnutý rozsudok“) podľa § 191 ods. 1 písm. d), e) a g) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a podľa § 191 ods. 4 SSP vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

30. Správny súd konštatoval, že v prejednávanej veci je nesporné, že žalobca nepodal ani na výzvu správcu dane daňové priznanie za zdaňovacie obdobie r. 2016, preto správca dane pristúpil podľa § 48 ods. 1 písm. a) daňového poriadku k určeniu výšky dane na základe pomôcok.

31. Správny súd poukázal na § 48 daňového poriadku a uviedol, že určenie dane podľa pomôcok má subsidiárny charakter. Svojou podstatou ide o núdzový právny režim zisťovania základu dane. Charakteristickým znakom postupu správcu dane pri určení dane podľa pomôcok je, že sa tu neuplatňuje zásada súčinnosti.

32. Správny súd konštatoval, že z medializovaných informácií, ako aj zo súdnych rozhodnutí predložených v tomto konaní žalobcom, je známe, že u žalobcu došlo v rozpore so zákonom k zmene vlastníckej štruktúry a k zmene v osobe štatutárneho orgánu. Daňové konanie, výsledkom ktorého je napadnuté rozhodnutie žalovaného, bolo začaté ešte v čase, keď bola štatutárnym orgánom žalobcu osoba, ktorá túto pozíciu získala v rozpore so zákonom (Mgr. Jozef Dučák). Podľa úradného záznamu zo dňa 08. októbra 2018 (č.l. 5 administratívneho spisu) sa Mgr. Dučák telefonicky skontaktoval so správcou dane, pričom oznámil, že nemá k dispozícii žiadne účtovné doklady potrebné k výkonu daňovej kontroly, pretože mu boli odobraté NAKA a potvrdenie o odobratí dokladov predloží správcovi dane v deň zahájenia daňovej kontroly dňa 10. októbra 2018 na Daňový úrad Bratislava. Následne správca dane listom zo dňa 19. októbra 2018 (č.l. 6 administratívneho spisu) požiadal Prezídium policajného zboru NAKA, národná jednotka finančnej polície, expozitúra Západ o zapožičanie všetkých účtovných a iných dokladov žalobcu za zdaňovacieho obdobia r. 2015-2016, potrebných k vykonaniu daňovej kontroly a určovaniu dane podľa pomôcok. Reagoval tak na list NAKA z 01. augusta 2018, ktorým bolo správcovi dane oznámené vedenie trestného stíhania vo veci trestného činu porušovania povinnosti pri správe cudzieho majetku. Žiadna odpoveď na list správcu dane ani urgencia správcu dane sa v administratívnom spise nenachádza.

33. Žalobca dňa 08. októbra 2019 doručil správcovi dane vyjadrenie k Protokolu o určení dane podľa pomôcok zo dňa 04. septembra 2019, v ktorom okrem iného namietal nezohľadnenie ďalších daňových výdavkov, ktoré špecifikoval všeobecným spôsobom. V nadväznosti na to žalobca už konajúci súčasným štatutárnym zástupcom namietal nesprávne zistenie daňových výdavkov za r. 2016 a poukázal na to, že niektoré relevantné účtovné dokumenty by sa mali nachádzať v trestnom spise vedenom MV SR, PPZ, NAKA, expozitúra Západ, ČVS: PPZ-56/NAKA-FB-ZA-2017. Správny súd podotkol, že správca dane sa vyššie uvedenou námietkou žiadnym spôsobom nezaoberal. Následne nesprávne zistenie skutkového stavu žalobca namietal aj v odvolaní voči rozhodnutiu správcu dane. Správny súd poukázal na to, že žalovaný k tejto námietke uviedol vo všeobecnosti, že podľa daňového poriadku správca dane nemá povinnosť zisťovať takéto okolnosti, ale ak sú mu v procese určovania dane podľa pomôcok známe, musí na ne prihliadnuť.

34. Vo vzťahu k rozhodnutiu žalovaného správny súd uviedol, že hoci z odvolania žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane je zrejmé, že tento v odvolaní napáda aj nenaplnenie všetkých podmienok a postupov vyplývajúcich z § 48 daňového poriadku (použitie pomôcky, spôsob určenia dane, nepoužitie pomôcok, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt a pod.), čo napokon vyplýva aj z obsahu napádaného rozhodnutia, žalovaný sa týmito dôvodmi dostatočne, resp. vôbec nevysporiadal s odôvodnením, že tieto nemožno akceptovať s poukazom na § 74 ods. 5 daňového poriadku.

35. Správny súd poukázal na to, že už od 08. októbra 2018 (čl. 5 administratívneho spisu) mal správca dane vedomosť, že nejaké účtovné doklady žalobcu z relevantného obdobia sa majú nachádzať na polícii, pričom samotný správca dane o predloženie dotknutých dokladov žiadal. Žalovaný tiež sám v napadnutom rozhodnutí uviedol, že ak má správca dane vedomosť o dôležitých okolnostiach pre určenie dane podľa pomôcok, musí na ne prihliadnuť. V prejednávanej veci správca dane takúto vedomosť mal v súvislosti s účtovnými dokladmi, ktoré sa mali podľa žalobcu nachádzať na polícii, avšak na tieto účtovné doklady vo svojom rozhodnutí neprihliadol ani neuviedol žiadny dôvod, ktorý mu v tom bránil resp. prečo tieto okolnosti nie sú pre jeho rozhodnutie podstatné. Uvedený nedostatok neodstránil ani žalovaný, ktorý sa touto okolnosťou rovnako vôbec nezaoberal. Žalovaný sa preto dostatočne a presvedčivo nevysporiadal s námietkami žalobcu, uplatnenými v priebehu daňového konania vo vzťahu k postupu podľa § 48 daňového poriadku a preto je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

36. Správny súd poukázal na § 48 ods. 5 daňového poriadku, z ktorého vyplýva nie možnosť ale povinnosť prihladnúť na zistenia, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt. Ak tak správca dane nepostupoval, porušil tak § 48 v spojení s § 3 ods. 1 daňového poriadku. V prípade, ak správca dane neakceptoval pomôcky navrhnuté žalobcom (účtovné doklady na polícii a porovnanie nákladov za iné roky), bolo jeho povinnosťou, aby sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s týmto návrhom vysporiadal. Ustanovenie § 48 ods. 3 daňového poriadku neponecháva na svojvôli správcu dane použitie pomôcok, a preto vychádzajúc zo základných zásad daňového konania, účelom ktorého je správne určenie daňovej povinnosti, povinnosťou správcu dane bolo použiť relevantné pomôcky pre správne určenie dane a v odôvodnení rozhodnutia uviesť svoju úvahu vo vzťahu k použitiu resp. nepoužitiu jednotlivých pomôcok, ktoré pri určovaní dane mal k dispozícii, alebo boli označené. Táto úvaha musí byť podľa správneho súdu presvedčivá a zrozumiteľná tak, aby daňový subjekt nemal pocit, že správca dane koná a rozhoduje v jeho neprospech, aby vyrubená daň bola čo najvyššia. Keďže správca dane uvedeným spôsobom nepostupoval, postupoval v rozpore s účelom daňového konania a teda v rozpore s daňovým poriadkom.

37. Vzhľadom na nepreskúmateľnosť preskúmaných rozhodnutí sa správny súd ďalšími námietkami žalobcu nezaoberal. Správny súd určil žalovanému a správcovi dane povinnosť nové rozhodnutie náležite odôvodniť (skutkovo i právne) a zároveň povinnosť sa v rozhodnutí vysporiadať so všetkými relevantnými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodniť tak, aby jeho závery boli preskúmateľné a v prípade, ak niektoré navrhované dôkazy ako pomôcky nepoužije, je potrebné, aby žalovaný vo svojom rozhodnutí túto skutočnosť riadne odôvodnil.

### III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

38. Proti rozsudku správneho súdu sp. zn. 5S/96/2020 z 29. marca 2022 podal žalovaný (ďalej ako „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť. Žalovaný považoval napadnutý rozsudok správneho súdu za nesprávny, pretože súd pri rozhodovaní nepostupoval v súlade s § 5 ods. 3 SSP, t.j. pri rozhodovaní nedbal na ochranu zákonnosti a verejného záujmu. Žalovaný explicitne nevymedzil sťažnostný dôvod podľa § 440 ods. 1 SSP. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) ustálil, že z obsahu kasačnej sťažnosti vyplýva vymedzenie sťažnostného dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP (správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia). Žalovaný v kasačnej sťažnosti žiadal, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu a žalobu ako nedôvodnú zamietol alebo alternatívne, aby napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie.

39. Sťažovateľ sa nestotožnil s právnym posúdením predmetnej veci zo strany správneho súdu. Uviedol, že správca dane využil všetky prostriedky procesného inštitútu na zistenie stavu veci v zmysle § 48 ods. 4 daňového poriadku, pričom dbal, aby skutočnosti boli zistené čo najúplnejšie. Poukázal na § 48 ods. 3 daňového poriadku, podľa ktorého správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

40. Žalovaný považoval námietky žalobcu o tom, že správca dane nedostatočne zistil a posúdil skutkový stav, za neopodstatnené. Uviedol, že úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnenia nákladov vynaložených na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov je treba vychádzať nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. V danom prípade správca dane žalobcu vyzval na predloženie dokladov a evidencií, hoci výzvu prevzal, žiadne doklady správcovi dane nepredložil okrem ročnej hlavnej knihy obratovej za r. 2016, kde jednotlivé nákladové účty sú uvedené sumárne za celý rok, čím prakticky správcovi dane neumožnil vykonať daňovú kontrolu. Preto správca dane v súlade s § 48 ods. 1 písm. d) daňového poriadku určil daň podľa pomôcok, čo žalobca v žalobe nenamietal a táto otázka nebola sporná ani v daňovom konaní. Žalovaný uviedol, že pre správne určenie dane z príjmov právnickej osoby za r. 2016 bolo nevyhnutné predložiť účtovné doklady, resp. iné doklady, ktoré v zmysle § 48 ods. 4 daňového poriadku mohol správca dane využiť ako pomôcky a posúdiť ich vplyv na posúdenie dane. Žalobca doklady nepredložil, správca dane nemal k dispozícii žiadne pomôcky, a preto ich nemohol využiť.

41. Pri aplikácii § 48 ods. 5 daňového poriadku sťažovateľ považoval za potrebné zdôrazniť, že v konkrétnom prípade sa podľa pomôcok určila daň z príjmov právnickej osoby, pričom uvedené zákonné

ustanovenie ukladá správcovi dane prihladať iba na také okolnosti, z ktorých vyplývajú pre žalobcu výhody, a ktoré boli v procese určenia dane zistené. Sťažovateľ nesúhlasí s tým, že žalobca navrhoval správcovi dane zohľadniť nutné výdavky napr. náklady na správu budov, náklady gastro prevádzok v budove, náklady na SBS a pod. porovnaním za iné zdaňovacie obdobia a neakceptoval pomôcky ním navrhnuté. Sťažovateľ mal za to, že žalobca nepredložil správcovi dane žiadne relevantné doklady a dôkazy, ktoré by mali vplyv na zmenu výsledku z vykonanej daňovej kontroly.

42. Tvrdenie, že všetky účtovné doklady žalobcovi zaistila NAKA, podľa sťažovateľa nie je pravdivé. Sťažovateľ uviedol, že správca dane vykonal daňovú kontrolu na žiadosť Prezídia policajného zboru, NAKA, národná jednotka finančnej polície, expozitúra Západ, ČVS: PPZ-56/ NKA-FP-ZA-2017, ktorý od správcu dane žiadal overené fotokópie za týmto účelom predloženého účtovníctva. Podľa sťažovateľa je z uvedeného jednoznačné, že Prezídium policajného zboru, NAKA, národná jednotka finančnej polície, expozitúra Západ nemalo žiadne doklady za zdaňovacie obdobie r. 2016. V zmysle uvedeného tvrdenie, že sťažovateľ neprihladol na účtovné doklady, ktoré sa mali nachádzať na polícii, nezodpovedá pravde. Sťažovateľ mal k dispozícii doklady, ktoré si zaobstaral, a to Súčtovú knihu analytických účtov za r. 2016, ktorú predložil Mgr. Jozef Dučák, predseda predstavenstva do 09. apríla 2019, daňové priznanie k dani z motorových vozidiel za r. 2016 a daňové priznania k dani z pridanej hodnoty za január až december r. 2016 a tými sa sťažovateľ zaoberal.

43. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 06. júna 2022 uviedol, že sťažovateľ mohol a mal vyvinúť väčšiu snahu smerom k zaobstaraniu daňových dokladov z trestného spisu, aby mohol adekvátne a správne zistiť skutkový stav veci.

44. Žalobca poukázal na skutočnosť, že jeho tržby a zisk za r. 2016 nie sú v neštandardnej výške s ohľadom na predchádzajúce zdaňovacie obdobia. Pred rokom 2016 žalobca mnoho rokov po sebe vykazoval tržby okolo 3 miliónov eur. Zisk žalobcu bol taktiež na približne obdobnej úrovni už od roku 2010. S predchádzajúcimi zdaňovacími obdobiami nemal sťažovateľ žiaden problém ale až po nezákonnom prevzatí žalobcu v decembri 2016 sťažovateľ preskúmaval zdaňovacie obdobie za r. 2016 a to na základe požiadavky vyšetrovateľa I. G. Žalobca pripomína, že tento podnet nemá relevanciu pre vedené trestné konania v súvislosti s kauzou Technopol. Podľa názoru žalobcu je zjavné, že predmetný krok bol účelovo vykonaný a plánovaný I. Y. a to tak, aby bola voči žalobcovi vytvorená pohľadávka s cieľom vyhlásenia konkurzu na žalobcu.

45. Žalobca k vyjadreniu sťažovateľa, že „v danom prípade správca dane žalobcu vyzval na predloženie dokladov a evidencií, hoci výzvu prevzal, žiadne doklady správcovi dane nepredložil okrem ročnej hlavnej knihy obratovej za rok 2016, kde jednotlivé nákladové účty sú uvedené sumárne za celý rok, čím prakticky správcovi dane neumožnil vykonať daňovú kontrolu“ uviedol, že predmetné stanovisko iba dokumentuje formálny a byrokratický postup sťažovateľa. Žalobca opakovane uviedol, že v čase výzvy žalovaného bol žalobca ovládaný nezákonne zvoleným predsedom predstavenstva Mgr. Jozefom Dučákom, ktorý nemal dôvod preukazovať žalovanému akékoľvek skutočnosti, keďže postupoval koordinovane s právoplatne odsúdeným I. Y., ktorého cieľom bolo vyhlásenie konkurzu na majetok žalobcu a jeho následný výmaz z obchodného registra. Žalovaný o okolnostiach kauzy Technopol musel mať vedomosť a napriek tejto skutočnosti nevykonal dodatočné úkony smerom k adekvátnemu a relevantnému zisteniu skutkového stavu a ani sa nepokúsil zaobstarať si tieto podklady, pričom vedel, kde sa nachádzajú. Žalobca poznamenal, že v čase začatia konania nemal riadne a platne zvolený predseda predstavenstva o týchto skutočnostiach vedomosť.

46. Žalobca zdôraznil, že po okolnostiach v decembri 2016 stratil prístup k majetku ako aj dokumentácii (vrátane účtovných dokumentov). Účtovná dokumentácia nebola žalobcovi po zápise platne zvoleného predsedu predstavenstva vrátená a žalobca ňou ani v súčasnosti nedisponuje. Žalobca sa preto v konaní nedokázal účinne brániť a kooperovať so správnym orgánom, pričom je zjavné, že predmetné nemôže ísť na vrub žalobcu. Túto skutočnosť však sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nezohľadňuje a ani sa k nej nevyjadruje. Žalobca podotkol, že žalovaný v kasačnej sťažnosti nepreukázal, že by sa tieto podklady nenachádzali v trestnom spise. Výzva vyšetrovateľa, na ktorú sa žalovaný odvoláva, nebola predložená ako dôkaz ku kasačnej sťažnosti, pričom z textácie kasačnej sťažnosti ani nevyplýva, kedy bola táto výzva datovaná alebo doručená. Keďže nie je možné určiť konkrétny časový úsek, kedy údajne mala byť táto výzva doručená alebo datovaná, nemožno vylúčiť, že vznikla v časovej súslednosti pred zaobstaraním účtovnej dokumentácie žalobcu do trestného spisu.

47. Vzhľadom na vyššie uvedené žalobca navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol.

#### IV. Právne názory kasačného súdu

48. Kasačný súd po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

49. Úlohou kasačného súdu v prejednávanej veci bolo posúdiť, či správca dane a žalovaný porušili § 48 v spojení s § 3 ods. 1 daňového poriadku, tým, že neakceptovali pomôcky navrhnuté žalobcom (účtovné doklady na polícii a porovnanie nákladov za iné roky) ani sa žiadnym spôsobom s týmto návrhom žalobcu v odôvodnení svojich rozhodnutí nevysporiadali, čím sa mali stať rozhodnutia daňových orgánov nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

50. Podľa § 3 ods. 1 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.

51. Podľa § 48 ods. 1 daňového poriadku, správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt a) nepodá daňové priznanie ani na výzvu správcu dane, b) nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, alebo c) neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2.

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

53. 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 u poskytovateľov platobných služieb a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, alebo podobných daňových subjektov.

54. 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.

55. 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.

56. Podľa § 26 ods. 7 daňového poriadku, každý, kto má písomnosti, listiny a iné veci, ktoré môžu byť dôkazom pri správe daní, je povinný na výzvu správcu dane písomnosti, listiny a iné veci vydať alebo zapožičať.

57. Kasačný súd má z administratívneho spisu v prejednávanej veci za preukázané, že správca dane podaním z 14. novembra 2017 podľa § 15 ods. 2 daňového poriadku vyzval žalobcu na podanie daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie r. 2016, z dôvodu, že z evidencie správcu dane vyplynulo, že žalobca v predĺženej lehote do 30. júna 2017 daňové priznanie nepodal, čím porušil § 49 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov. Žalobca daňové priznanie ani na výzvu správcu dane nepodal.

58. Prezídium policajného zboru, NAKA, národná jednotka finančnej polície, expozitúra Západ podaním č. ČVS:PPZ-56/NKA-FP-ZA-2017 z 01. augusta 2018 požiadala Daňový úrad Bratislava o vykonanie daňovej kontroly u žalobcu k dani z príjmu právnických osôb ako aj k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia rokov 2015, 2016 a 2017. Zároveň požiadala o vyhotovenie overených fotokópií za týmto účelom predloženého účtovníctva, ktoré žiadala spolu s protokolom o výsledku daňovej kontroly zaslať na hlavičku uvedenú v dožiadaní.

59. Následne správca dane podaním z 05. septembra 2018, doručeným 12. septembra 2018, žalobcovi oznámil určovanie dane podľa pomôcok k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie r. 2016 z dôvodu, že nastali skutočnosti uvedené v § 48 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, t.j. žalobca nepodal daňové priznanie ani na výzvu správcu dane.

60. Z administratívneho spisu ďalej vyplýva, že správca dane spísal úradný záznam č. 101995723/2018 z 08. októbra 2018 o zázname telefonického rozhovoru, podľa ktorého na základe oznámenia o daňovej kontrole z 05. septembra 2018 sa so správcom dane dňa 08. októbra 2018 telefonicky skontaktoval štatutárny zástupca žalobcu Mgr. Jozef Dučák, ktorý správcovi dane oznámil, že nemá k dispozícii žiadne účtovné doklady potrebné k výkonu daňovej kontroly, pretože mu boli odobraté NAKA. Potvrdenie o odobratí dokladov mal štatutárny zástupca predložiť správcovi dane v deň zahájenia daňovej kontroly dňa 10. októbra 2018.

61. Následne správca dane podaním z 19. októbra 2018 oznámil Prezídiu policajného zboru, NAKA, národnej jednotke finančnej polície, expozitúre Západ, okrem iného, že správca dane začal u žalobcu dňa 10. októbra 2018 určovanie dane podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie r. 2016. V deň začatia určovania dane podľa pomôcok žalobca (Mgr. Jozef Dučák, štatutárny zástupca) nepredložil správcovi dane žiadne účtovné a iné doklady, resp. pomôcky k určovaniu dane podľa pomôcok, pretože mu boli podľa jeho vyjadrenia „odobraté NAKA, expozitúra Nitra... prebieha konanie NAKA pod evidenčným číslom PPZ-918/NKA-FPZA-2015.“ O tejto skutočnosti bola so žalobcom spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 1020131106/2018 z 10. októbra 2018. Na základe uvedeného správca dane listom z 19. októbra 2018 požiadal Prezídiu policajného zboru, NAKA, národnej jednotke finančnej polície, expozitúre Západ podľa § 26 ods. 7 a § 48 ods. 3 daňového poriadku o zapožičanie všetkých účtovných a iných dokladov žalobcu za zdaňovacie obdobia o.i. aj r. 2016, potrebných k určeniu dane podľa pomôcok.

62. Z administratívneho spisu ďalej vyplýva, že správca dane spísal úradný záznam č. 1004611015/2019 z 18. februára 2019, podľa ktorého sa správca dane dňa 18. februára 2019 telefonicky skontaktoval so štatutárnym zástupcom žalobcu p. Mgr. Jozefom Dučákom, ktorého požiadal vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu roka 2016 o predloženie hlavnej knihy. Štatutárny zástupca sa vyjadril, že zistí, kde sa uvedené doklady nachádzajú a do 22. februára 2019 sa skontaktuje so správcom dane a v prípade ak ich bude mať k dispozícii dohodne si so správcom dane termín na ich predloženie. Dňa 26. februára 2019 sa štatutárny zástupca žalobcu dostavil pred správcu dane a predložil hlavnú knihu potrebnú k určovaniu dane podľa pomôcok za rok 2016.

63. Podľa úradného záznamu z 02. mája 2019 sa dňa 30. apríla 2019 opäť telefonicky skontaktoval so správcom dane p. Mgr. Jozef Dučák, ktorý oznámil, že od 09. apríla 2019 už nie je štatutárnym zástupcom ani zamestnancom daňového subjektu TECHNOPOL SERVIS, a.s..

64. Správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok. O určení dane vyhotovil správca dane protokol o určení dane podľa pomôcok č. 102081657/2019 zo dňa 04. septembra 2019, ktorý bol doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok dňa 23. septembra 2019. Žalobca (v tom čase už zastúpený pôvodným štatutárnym zástupcom p. Ing. Pavlom Pávkom) vo vyjadrení k Protokolu z 08. októbra 2019, okrem iného, namietal nesprávne zistenie daňových výdavkov za rok 2016 a poukázal na skutočnosť, že niektoré relevantné účtovné dokumenty by sa mali nachádzať v trestnom spise vedenom Prezídiom policajného zboru, NAKA, expozitúra Západ ČVS:PPZ-56/NKA-FB-ZA-2017.

65. Na základe výsledkov uvedených v Protokole správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie r. 2016 v sume 384 806,54 eur.

66. Kasačný súd po preskúmaní prvostupňového rozhodnutia správcu dane konštatuje, že správca dane sa v prvostupňovom rozhodnutí žiadnym spôsobom nevyjadril ku skutočnosti, že účtovníctvo žalobcu sa má nachádzať na polícii. Žalovaný, ktorý rozhodnutím č. 100499787/2020 z 24. februára 2020 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil, sa taktiež v odôvodnení svojho rozhodnutia žiadnym spôsobom k týmto skutočnostiam nevyjadril.

67. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, v ktorej, okrem iného, uviedol, že správca dane v rámci zisťovacích a zaisťovacích úkonov mohol požiadať obchodných partnerov žalobcu alebo orgány činné v trestnom konaní o dodatočné predloženie dokumentácie a zaobstaráť si takýmto spôsobom ďalšie pomôcky. Poukázal na to, že správne orgány nezaobstarali ďalšie pomôcky na reálnejšie určenie dane za zdaňovacie obdobie r. 2016, ale vychádzali iba z podkladov predložených nezákonne a neplatne zvoleným predsedom predstavenstva.

68. Správny súd v napadnutom rozsudku považoval túto námietku žalobcu za dôvodnú, keď poukázal na to, že už od 08. októbra 2018 mal správca dane vedomosť o tom, že nejaké účtovné doklady žalobcu z relevantného obdobia sa majú nachádzať na polícii, pričom samotný správca dane o predloženie dotknutých dokladov žiadal. V prejednávanej veci tak správca dane mal vedomosť o dôležitých okolnostiach pre určenie dane podľa pomôcok, a to práve v súvislosti s účtovnými dokladmi, avšak na tieto doklady vo svojom rozhodnutí neprihliadol a ani neuviedol žiadny dôvod, ktorý mu v tom bránil, resp. prečo tieto okolnosti nie sú pre jeho rozhodnutie podstatné. Uvedený nedostatok neodstránil ani žalovaný, ktorý sa s touto okolnosťou vôbec nezaoberal. Správny súd tak uzavrel, že rozhodnutie žalované je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

69. Kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s právnym posúdením veci správnym súdom. Z ustanovenia § 48 ods. 5 daňového poriadku vyplýva nie možnosť ale povinnosť prihliadnuť na zistenia, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt. Ak tak správca dane nepostupoval, porušil § 48 v spojení s § 3 ods. 1 daňového poriadku. V prípade, ak správca dane nemienil akceptovať pomôcky navrhnuté žalobcom (účtovné doklady nachádzajúce sa na polícii a porovnanie nákladov za iné roky), bolo jeho povinnosťou, aby sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s týmto návrhom vysporiadal a náležite odôvodnil svoj postup.

70. Správny súd správne konštatoval, že § 48 ods. 3 daňového poriadku neponecháva na svojvoľi správcu dane použitie pomôcok, a preto vychádzajúc zo základných zásad daňového konania, účelom ktorého je správne určenie daňovej povinnosti, povinnosťou správcu dane bolo použiť relevantné pomôcky pre správne určenie dane a v odôvodnení rozhodnutia uviesť svoju úvahu vo vzťahu k použitiu resp. nepoužitiu jednotlivých pomôcok, ktoré pri určovaní dane mal k dispozícii, alebo boli označené. Táto úvaha musí byť presvedčivá a zrozumiteľná, tak aby daňový subjekt nemal pocit, že správca dane koná a rozhoduje v jeho neprospech aby vyrubená daň bola čo najvyššia.

71. Kasačný súd má z administratívneho spisu za jasne preukázané, že správca dane a sťažovateľ mali vedomosť, že účtovníctvo z rozhodného obdobia (zdaňovacie obdobie r. 2016) existuje a má sa nachádzať na polícii. Na uvedenú skutočnosť opakovane poukazoval aj žalobca. Správca dane a sťažovateľ však nevyvinuli snahu o získanie predmetného podkladu k určovaniu dane podľa pomôcok, okrem doručenia výzvy z 19. októbra 2018, v ktorej správca dane požiadal Prezídium policajného zboru o zapožičanie všetkých účtovných a iných dokladov žalobcu za zdaňovacie obdobie r. 2016, potrebných k určeniu dane podľa pomôcok. V administratívnom spise sa nenachádza žiadna odpoveď na túto výzvu správcu dane a navyše správca dane a sťažovateľ sa žiadnym spôsobom ďalej nevyjadrujú k tejto okolnosti. Vo svetle týchto skutkových okolností má kasačný súd za to, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane a rozhodnutie žalovaného vykazujú znaky nepreskúmateľnosti, tak, ako to ustálil správny súd v napadnutom rozsudku.

72. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uvádza, že tvrdenie, že všetky účtovné doklady žalobcovi zaistila NAKA, nie je pravdivé a tiež uvádza, že z dôvodu, že správca dane vykonal daňovú kontrolu na žiadosť Prezídia policajného zboru, NAKA, národná jednotka finančnej polície, expositúra Západ, ČVS: PPZ-56/ NKA-FP-ZA-2017, ktorý od správcu dane žiadal overené fotokópie za týmto účelom predloženého účtovníctva, čím je z uvedeného jednoznačné, že Prezídium policajného zboru žiadne doklady za zdaňovacie obdobie 2016 nemala, kasačný súd považuje túto námietku za nedôvodnú. Kasačný súd mal z administratívneho spisu za preukázané, že samotný bývalý štatutárny zástupca

žalobcu (Jozef Dučák) správcovi dane jednoznačne komunikoval, že účtovníctvo za zdaňovacie obdobie r. 2016 bolo odobraté NAKA. Dôkazom, ktorý by toto tvrdenie vyvrátil, by bola správa od Prezídia policajného zboru, že žiadne účtovné doklady za príslušné zdaňovacie obdobie neboli od žalobcu získané. Správca dane a ani sťažovateľ však žiadnu takúto správu do administratívneho spisu nezabezpečili. Práve naopak správca dane sám listom z 19. októbra 2018 žiadal o zapožičanie účtovných dokladov Prezídium policajného zboru a keď na svoju žiadosť nedostal žiadnu odpoveď, zostal následne v tomto smere pasívny. Z načrtnutého skutkového stavu sa pritom dôvodne javí, že kvôli prebiehajúcej trestnému konaniu sa príslušné účtovné doklady môžu nachádzať v bližšie neurčenom trestnom spise Prezídia policajného zboru, NAKA, národná jednotka finančnej polície, expozitúra Západ. Podstatné však je, že ani správca dane a ani sťažovateľ sa s uvedenými skutočnosťami vo svojich rozhodnutiach náležite nevysporiadali. Jednoznačne totiž mali zdôvodniť, prečo tento dôkaz nepovažovali za podstatný pre správne určenie dane podľa pomôcok.

73. Súčasne je potrebné zdôrazniť, že možnosti žalobcu na zabezpečenie účtovných dokladov od Prezídia policajného zboru sú výrazne obmedzené oproti možnostiam správcu dane, resp. sťažovateľa, ktorí podobne ako orgány Policajného zboru majú postavenie štátnych orgánov. Medzi štátnymi orgánmi pritom platí princíp vzájomnej spolupráce odvíjajúci sa z Čl. 1 ods. 1 a Čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky v nadväznosti na deľbu moci v štáte (porovnaj aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. 7/96 z 11. júla 1996), obsahom ktorého je aj požiadavka, aby štátny orgán nevykonával svoju zákonom ustanovenú pôsobnosť (právmoc) spôsobom, ktorý by znemožňoval alebo zmaril výkon zákonnej pôsobnosti (právmoci) iných štátnych orgánov (porovnaj bod 35 Nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 21/2014 z 30. januára 2019). Správca dane sa preto jednoznačne nemal uspokojiť s tým, že na jeho žiadosť na zapožičanie účtovných dokladov Prezídium policajného zboru neodpovedalo. Nedostatočná kooperácia štátnych orgánov, bez ohľadu na skutočnosť, ktorý orgán ju spôsobil, totiž nemôže byť v materiálnom právnom štáte na ujmu fyzickým alebo právnickým osobám pri uplatňovaní ich subjektívnych práv pred orgánmi verejnej moci, teda i v daňovom konaní.

74. V tejto súvislosti kasačný súd taktiež poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 2Afs/207/2005 z 27. júla 2006, podľa ktorého „... k použitiu pomôcok je ďalej vhodné uviesť, že sa jedná o nástroje slúžiace ku kvalifikovanému odhadu daňovej povinnosti a musia preto mať racionálnu povahu a musia v maximálne reálne v dostupnej miere usilovať o presnosť nimi určených povinností. Pomôcky nie sú nástrojmi k trestaniu daňového subjektu, ale predstavujú podklad pre kvalifikovaný odhad relevantných skutočností.“. Napriek skutočnosti, že žalobca svoju daňovú povinnosť nesplnil včas, bez ohľadu na to z akých dôvodov, správca dane nesmie využiť postup určenia dane podľa pomôcok ako nástroj k jeho trestaniu, naopak je povinnosťou správcu dane kvalifikovane odhadnúť daňovú povinnosť. Opodstatnenosť tohto záveru je o to výraznejšia, ak z vykonaného dokazovania je zrejmé, že nemožnosť daňovníka splniť daňovú povinnosť bola zapríčinená tým, že sa stal obeťou alebo poškodeným z trestnej činnosti.

75. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou kasačný súd konštatuje, že rozsudok správneho súdu považuje za náležite odôvodnený. Správny súd zrozumiteľne komunikoval dôvod, pre ktorý zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane. Rovnako správny súd jasne pomenoval skutkové okolnosti, ktoré považoval za rozhodujúce z hľadiska prijatia tohto záveru.

## V. Záver

76. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje vo výroku za vecne správny, dostatočne odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

77. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal voči žalovanému úplnú náhradu dôvodne vynaložených kasačného konania.

78. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Medzi štátnymi orgánmi platí princíp vzájomnej spolupráce odvíjajúci sa z Čl. 1 ods. 1 a Čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky v nadväznosti na deľbu moci v štáte, obsahom ktorého je aj požiadavka, aby štátny orgán nevykonával svoju zákonom ustanovenú pôsobnosť (právomoc) spôsobom, ktorý by znemožňoval alebo zmaril výkon zákonnej pôsobnosti (právomoci) iných štátnych orgánov. Správca dane sa preto jednoznačne nemal uspokojiť s tým, že na jeho žiadosť na zapožičanie účtovných dokladov Prezídium policajného zboru neodpovedalo. Nedostatočná kooperácia štátnych orgánov, bez ohľadu na skutočnosť, ktorý orgán ju spôsobil, totiž nemôže byť v materiálnom právnom štáte na ujmu fyzickým alebo právnickým osobám pri uplatňovaní ich subjektívnych práv pred orgánmi verejnej moci, teda i v daňovom konaní.

**Poučenie:**

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