

Súd: Krajský súd Trnava  
Spisová značka: 14S/46/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2020200127  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 10. 2021  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Róbert Foltán  
ECLI: ECLI:SK:KSTT:2021:2020200127.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trnave v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Róberta Foltána a sudcov JUDr. Pavla Lacza a JUDr. Ľubomíra Bundzela v právnej veci žalobcu SAD Sereď, s.r.o., Trnavská cesta 6, Sereď, IČO: 47 203 277, zastúpeného advokátom JUDr. Branislavom Pechom, PhD., Piaristická 2, Nitra, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100680546/2020 zo dňa 13.03.2020 takto

### rozhodol:

I. Súd žalobu **z a m i e t a**.

II. Žalovanému sa právo na náhradu trov konania nepriznáva.

### o d ô v o d n e n i e :

1.

Žalobca sa v konaní domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia č. 100680546/2020 zo dňa 13.03.2020, ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 102537464 zo dňa 07.11.2019 vyrubujúce žalobcovi daň v sume 51.354,07 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015 na základe určenia dane podľa pomôcok.

2.

Žalobca namietal, že rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu správnym orgánom bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav veci, ktorý vzal správny orgán za základ rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu, a došlo aj k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred správnym orgánom, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

3.

Podľa žalobcu prvostupňový správny orgán napriek zákonnej povinnosti prihliadnuť na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené a napriek zákonnej povinnosti použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom, a to 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, takto nepostupoval. Napriek skutočnosti, že Daňový úrad Trnava vo svojich rozhodnutiach uvádza, že vychádzal aj z daňových priznaní na daň z pridanej hodnoty za obdobie 1-12/2015, pri určovaní dane vzal do úvahy selektívne iba údaje z daňových priznaní k dani z pridanej hodnoty na strane výnosov a

nie aj na strane nákladov, t.j. nezohľadnil riadne zaevidované nákladové faktúry (časť B2 kontrolného výkazu), o ktorých mal správca dane v čase rozhodovania nepochybnú vedomosť.

4.

Nakoľko žalobca podal dňa 18.07.2019 riadne daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb za rok 2019, mal daňový úrad ešte pred ukončením určovania dane podľa pomôcok nepochybnú vedomosť o uplatňovaných nákladoch, a táto jeho vedomosť je zrejmá aj zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 30.10.2019, napriek tomu tieto údaje nevzal do úvahy a neprihliadal na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené a na zákonnú povinnosť použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom.

5.

Napriek skutočnosti, že Daňový úrad Trnava mal podľa Rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR č. 101399791/2019 zo dňa 07.06.2019, ktorým bolo Rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 100221067/2019 zo dňa 17.01.2019 zrušené, opätovne rozhodnúť a prihliadnuť na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené a ktoré sú správcovi dane v procese určovania dane známe, Daňový úrad Trnava tak neurobil a (i) neriadil sa pokynom nadriadeného orgánu, ani zákonnou povinnosťou vyplývajúcou mu z ustanovenia § 48 ods. 3, 4 a 5 a § 63 ods. 1 Daňového poriadku, keď neprihliadol na náklady žalobcu za rok 2015, o ktorých mal Daňový úrad Trnava nepochybnú vedomosť ešte pred ukončením určovania dane podľa pomôcok, a to z daňového priznania na daň z príjmov právnických osôb za rok 2015, ktoré žalobca podal dňa 18.07.2019, ako aj zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 30.10.2019. Navyše aj z daňových priznaní žalobcu na daň z pridanej hodnoty za obdobie 1-12/2015 mal Daňový úrad Trnava nepochybnú vedomosť o nákladových položkách (faktúrach) za rok 2015, pričom však nezákonne pri určovaní dane vzal do úvahy selektívne iba údaje z daňových priznaní k dani z pridanej hodnoty na strane výnosov a nie aj na strane nákladov, t.j. nezohľadnil riadne zaevidované nákladové faktúry, o ktorých mal správca dane v čase rozhodovania nepochybnú vedomosť.

Postup správneho orgánu prvého stupňa (a aj žalovaného) bol nekonzistentný a nezákonný, keď v daňových priznaniach na daň z pridanej hodnoty nákladové faktúry uznal, avšak pri určovaní dane podľa pomôcok na daň z príjmov právnických osôb tieto isté nákladové faktúry neuznal a nezohľadnil riadne zaevidované nákladové faktúry, o ktorých mal správca dane v čase rozhodovania nepochybnú vedomosť.

6.

Podľa žalobcu žalovaný postupoval nezákonne, nekonzistentne a nepredvídateľne a jeho rozhodnutie (a jeho odôvodnenie) je preto nezrozumiteľné, keď napriek nerešpektovaniu jeho predchádzajúceho pokynu a nesplneniu zákonnej povinnosti na strane Daňového úradu Trnava, nesprávne a nezákonné rozhodnutie potvrdil.

7.

Žalobca uvádzal, že jedným zo základných princípov právneho štátu je princíp právnej istoty. Záujmu zachovania právnej istoty ako imanentnej súčasť právneho štátu podľa čl. 1 Ústavy SR nezodpovedá taký stav, ktorý by orgánu štátu umožňoval konať podľa vlastnej úvahy a z vlastného rozhodnutia aj nad rámec zákona a tiež iným, ako zákonom ustanoveným spôsobom. Princíp právnej istoty spočíva aj v tom, že všetky subjekty práva môžu odôvodnene očakávať, že príslušné štátne orgány budú konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, že ich budú správne vykladať a aplikovať. Žalovaný, aj správny orgán prvého stupňa, neaplikovali a teda porušili ustanovenia § 48 ods. 3, 4 a 5 Daňového poriadku, § 63 ods. 1 Daňového poriadku a § 3 ods. 1, 2 a 3 Daňového poriadku.

8.

Žalobca poukazoval aj na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozsudku sp. zn. M - SŽdoV1/00, podľa ktorého: „Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak výnos daní ako príjmov rozpočtu sa nemôže dosiahnuť na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení dane iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda

dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne, ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zák. č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov zverejnené v Zbierke zákonov SR. Slovenská republika je podľa čl. 1 Ústavy SR právnym štátom. Jedným zo základných princípov právneho štátu je princíp právnej istoty. Záujmu zachovania právnej istoty ako imanentnej súčasti právneho štátu podľa čl. 1 Ústavy SR nezodpovedá taký stav, ktorý by orgánu štátu umožňoval konať podľa vlastnej úvahy a z vlastného rozhodnutia aj nad rámec zákona a tiež iným ako zákonom ustanoveným postupom. Princíp právnej istoty spočíva aj v tom, že všetky subjekty práva môžu odôvodnenie očakávať, že príslušné štátne orgány budú konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, že ich budú správne vykladať a aplikovať.“ Účastník konania má právo na také odôvodnenie rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Úvahy správneho orgánu o skutkových, ale aj právnych záveroch musia byť riadne a zrozumiteľne odôvodnené tak, aby nevznikali pochybnosti o zákonnosti rozhodnutia najmä zo strany účastníkov konania, ktorým je takéto rozhodnutie určené. Rozhodovacia činnosť správnych orgánov v odvolacom konaní predstavuje jeden zo spôsobov realizácie objektívneho práva za účelom nápravy jeho nesprávneho chápania zo strany fyzických a právnických osôb pri realizácii právnych vzťahov (obdobne uznesenie Najvyššieho súdu SR z 29.07. 2010, sp. zn. 2 M Cdo 7/2009). Rozhodnutie správcu dane tak nemôže byť založené na subjektívnych úvahách a podobne.

9.

Podľa žalobcu je zrejmé, že postup a závery žalovaného (a správneho orgánu prvého stupňa) sa vymykajú z citovanej ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ako aj príslušných právnych predpisov, právnej teórie a všeobecne aplikovaných doktrín. Predmetné napádané rozhodnutie žalovaného (a správneho orgánu prvého stupňa) je tak založené na nielen nesprávnych skutkových zisteniach a nesprávnom právnom posúdení veci, ale sa tak vyznačuje aj svojou nekonzistentnosťou s ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a teda tak napádané rozhodnutie porušuje aj princíp právnej istoty a predvídateľnosti rozhodovania správnych orgánov, ktorý je nepochybne najdôležitejšou požiadavkou kladenou na rozhodnutia správnych orgánov. Predmetné napádané rozhodnutie sa tak dostáva do ostrého rozporu s princípmi právneho štátu, pilierom právnej istoty a ochrany dôvery všetkých subjektov práva v právny poriadok, požiadavkou stability, racionálnosti a spravodlivého obsahu rozhodnutí, ako aj princípom tzv. legitímneho očakávania.

10.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k veci navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

11.

Uvádza, že správca dane vydal odvolaním žalobcu napadnuté rozhodnutie na základe protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 102295718/2018 zo dňa 21.11.2018, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 13.12.2018, ku ktorému sa žalobca v zákonom stanovenej lehote nevyjadril a tiež na základe zápisnice č. 102470783/2019 zo dňa 30.10.2019, spísanej v súvislosti s ďalším konaním. Správca dane bol do ďalšieho konania vrátený na základe rozhodnutia odvolacieho orgánu č. 101399791/2019 zo dňa 07.06.2019, ktorým bolo zrušené predchádzajúce rozhodnutie správcu dane č. 100221067/2019 zo dňa 17.01.2019 a vec bola vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť. Zrušeným rozhodnutím, ktoré obsahovalo prvky dokazovania správcu dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 57.850,44 eur. Po odstránení nedostatkov správcu dane novým rozhodnutím, určil žalobcovi daň podľa pomôcok v sume 51.354,07 eur.

Určovaniu dane podľa pomôcok predchádzala výzva správcu dane na podanie daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 č. 103937720/2016 zo dňa 19.09.2016, doručená uložením dňa 11.10.2016, na ktorú žalobca nereagoval a daňové priznanie nepodal.

Z dôvodu nepodania daňového priznania, správca dane pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok v zmysle § 48 a § 49 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) na základe oznámenia č. 104239302/2016 zo dňa 07.11.2016, neprevzaté v odbernej lehote. Proces určovania dane podľa pomôcok bol začatý dňa 26.11.2016 z dôvodu, že nastali skutočnosti uvedené v § 48 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, výsledkom ktorého bolo už spomínané rozhodnutie, ktoré žalovaný po jeho preskúmaní zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie, v ktorom bol správca dane povinný prihliadnuť na tie okolnosti, ktoré mu boli pri určovaní dane podľa pomôcok známe (napr. skutočnosti súvisiace s úhradou poisťného na sociálne poistenie a odvodmi na zdravotné poistenie za zamestnancov).

Správca dane v ďalšom konaní v nadväznosti na ustanovenie § 48 ods. 3 daňového poriadku použil ako pomôcky vlastné poznatky zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu - žalobcu, a to informácie získané z obchodného registra, podané daňové priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 1-12/2015, informácie získané v zmysle 26 ods. 12 daňového poriadku od Sociálnej poisťovne, od Všeobecnej zdravotnej poisťovne, a.s., podané hlásenie o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti za rok 2015, doručené dňa 20.04.2016, zaev. pod č. 6/04975278/2016, ako aj informácie získané od F. K. R. P. Q. A., a.s.

Na základe vyššie uvedených pomôcok správca dane zistil základ dane tak, že za výnosy považoval údaje uvedené v daňových priznaniach k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 01-12/2015 na r. 03 Dodanie tovaru alebo služby podľa § 8 a 9 celkom v sume 271.675,76 eur. Za náklady správca dane uznal výdavky celkom v sume 33.884,50 eur, z ktorých suma 7.753,46 eur predstavovala úhradu poistného na sociálne poistenie - podľa predložených mesačných výkazov poistného a príspevkov za mesiace 01-12/2015, suma 965,74 eur predstavovala odvody na zdravotné poistenie za mesiace 01-12/2015, suma 297,38 eur predstavovala bankové poplatky za rok 2015 a suma 24.867,92 eur predstavovala zdaniteľné príjmy zo závislej činnosti za rok 2015.

Na základe takto zvolených pomôcok správca dane zistil základ dane a určil daň z príjmov právnickej osoby ako rozdiel medzi zistenými príjmami (výnosmi) v sume 271.675,76 eur a daňovými výdavkami (nákladmi) v sume 33.884,50 eur vo výške 237.791,26 eur, na základe ktorého určil žalobcovi daň v sume 52.314,07 eur (237.791,26 x 22 %). Zároveň správca dane prihliadol na skutočnosť, že žalobcovi vzniklo podľa § 46b ods. 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov právo na započítanie kladného rozdielu medzi daňovou licenciou a daňou započítanou v daňovom priznaní z roku 2014 v sume 960,00 eur. Výška dane tak po započítaní daňovej licencie predstavovala sumu 51.354,07 Eur, t.j. nižšiu ako v predchádzajúcom zrušujúcom rozhodnutí správca dane, pretože okrem započítania daňovej licencie správca dane dodatočne zohľadnil v nákladoch zdaniteľné príjmy zo závislej činnosti za rok 2015 na základe podaného hlásenia a bankové poplatky.

Ďalšie okolnosti, z ktorých vyplývali výhody pre žalobcu, aj keď ním neboli uplatnené, správca dane pri zisťovaní základu dane v zmysle § 48 ods. 5 daňového poriadku nezistil.

12.

Podľa žalovaného určovanie dane podľa pomôcok bolo ukončené dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok, v tomto prípade dňa 13.12.2018, pričom žalobca bol oprávnený písomne sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku najneskôr do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy správca dane na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok (§ 49 ods. 1 a 2 daňového poriadku), čo však žalobca neurobil.

Daňové priznanie podané dňa 18.07.2019, zaev. pod č. 6/11797732/2019, t.j. v čase vykonávania ďalšieho (vyrubovacieho) konania nespôsobuje právne účinky podľa § 68 ods. 4 písm. b) daňového poriadku, pretože bolo podané v rozpore s § 15 ods. 3 daňového poriadku, keďže bolo podané po doručení oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok. Správca dane preto nepostupoval v rozpore so zákonom, keď na doklady predložené po skončení určovania dane podľa pomôcok neprihliadal.

Správca dane je oprávnený zvoliť si pomôcky podľa vlastného uváženia, pričom v tomto konaní žalobca nemá právo do procesu zasahovať a namietat, ktoré pomôcky správca dane má a ktoré nemá použiť. Z uvedeného vyplýva, že podané daňové priznanie pre správca dane nepredstavovalo zistenú okolnosť, z ktorej by vyplývali pre žalobcu výhody. Správca dane nie je povinný prihliadať na podané daňové priznanie po skončení procesu určovania dane podľa pomôcok a žalobca sa nemôže domáhať zohľadnenia daňového priznania vo vyrubovacom konaní. Údaje, ktoré žalobca uvedie v daňovom priznaní však nepredstavujú skutočností, ktoré by bolo možné automaticky považovať za bezpodmienečne správne, ale tieto by museli byť predmetom ďalšieho zisťovania a preverovania správca dane, pretože daňové priznanie nie je obsahom nákladových faktúr, ale je výsledkom činnosti premietnutej vo výsledku hospodárenia ako rozdiel medzi nákladmi a výnosmi.

Žalobca, ako vyplýva zo spisového materiálu po tom, ako bol informovaný o začatí určovania dane podľa pomôcok so správcou dane riadne nespolupracoval, nesplnil si svoju povinnosť vyplývajúcu zo zákona, a preto sa nemôže dovoliavať zohľadnenia ním určenej sumy v podobe nákladov a následne vyrubenia dane. Zohľadnenie dodatočne predložených dokladov nemožno chápať ako prihliadnutie na okolnosť, z ktorej vyplýva pre žalobcu výhoda, ktorá ani nebola uplatnená, tak ako uvádza žalobca. Daňové priznanie bolo podané až po ukončení určenia dane podľa pomôcok dňa 18.07.2019, pričom je nesporné, že protokol o určení dane podľa pomôcok, spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu, bol

žalobcovi doručený dňa 13.12.2018, kedy bolo ukončené určenie dane podľa pomôcok. Na účtovné a iné doklady môže správca dane prihliadať a využiť ich ako pomôcku iba v priebehu určenia dane. Námiety žalobcu o tom, že správca dane mal z podaného daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 a na základe spísanej zápisnice v ďalšom konaní pred ukončením určovania dane podľa pomôcok vedomosť o nákladoch, považuje žalovaný za nedôvodné.

13.

Žalovaný, ktorého povinnosťou bolo podľa § 74 ods. 5 daňového poriadku skúmať iba dodržanie zákonných podmienok na použitie § 48 daňového poriadku dospel k záveru, že po odstránení nedostatkov z prechádzajúceho konania boli dodržané nielen podmienky na použitie pomôcok, ale aj samotný postup správcu dane rešpektoval povinnosť zohľadniť tie okolnosti, z ktorých vyplývali pre žalobcu výhody, a preto rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Žalovaný v zrušujúcom rozhodnutí neuložil správcovi dane povinnosť prihliadnuť na dodatočne predložené doklady, ale na okolnosti, ktoré boli správcovi dane v procese určovania dane známe. Keďže si žalobca nesplnil svoju povinnosť, ktorú mu ukladá zákon, nemôže sa dovolávať porušení svojich práv a rozporu v postupe daňových orgánov s daňovými predpismi.

Na určovanie dane podľa pomôcok je nutné nazerať ako na osobitný sankčný prostriedok postihujúci daňové subjekty, ku ktorému správca dane pristúpi vtedy, ak si daňový subjekt v rámci procesu dokazovania nesplnil niektorú zo svojich povinností (v danom prípade daňový subjekt nepodal daňové priznanie ani na základe výzvy správcu dane). Nie je podstatné, či daňový subjekt svoju dôkaznú povinnosť nesplnil z objektívnych alebo zo subjektívnych dôvodov, faktom zostáva, že predpoklady pre určovanie dane podľa pomôcok splnené boli, avšak musí byť splnená aj druhá podmienka, a to prihliadnutie na okolnosti, z ktorých vyplývajú pre daňový subjekt výhody, aj keď ním neboli uplatnené, čo správca dane dodržal.

14.

Žalovaný považuje námietky žalobcu za právne bezvýznamné, bez vplyvu na vecnú stránku žalobou napadnutého rozhodnutia a na výšku rozdielu dane z príjmov právnickej osoby určenej podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie 2015.

15.

V stanovisku k vyjadreniu žalovaného žalobca zotrval na právnej argumentácii uvedenej v žalobe.

16.

Uvádza, že je pravdou, že daňové priznanie žalobcu k dani z príjmov právnických osôb za rok 2015, podané dňa 18.07.2019, nespôsobuje právne účinky podľa § 68 ods. 4 písm. b) Daňového poriadku, avšak to bez všetkého neznamená, že správca dane ešte pred ukončením určovania dane podľa pomôcok na dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2015 nevedel o nákladoch (nákladových faktúrach) žalobcu uplatňovaných v príslušnom daňovom priznaní na daň z príjmov právnických osôb za rok 2015. Práve naopak, z uvedeného je zrejmé, že správca dane mal ešte pred ukončením určovania dane podľa pomôcok na dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2015 vedomosť o daňovo uznateľných nákladoch žalobcu za rok 2015 (o nákladových faktúrach) a na tieto údaje mal preto správca dane prihliadnuť pri určovaní dane podľa pomôcok, a to s poukazom na zákonnú povinnosť prihliadnuť na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené a na zákonnú povinnosť použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom.

Správca dane aj zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 30.10.2019 mal v čase spisovania zápisnice a teda ešte pred ukončením určovania dane podľa pomôcok na dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2015 mal nepochybnú vedomosť o nákladoch (nákladových faktúrach) uplatňovaných v príslušnom daňovom priznaní na daň z príjmov právnických osôb za rok 2015, tieto údaje nevzdal do úvahy, a to napriek zákonnej povinnosti prihliadnuť na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené a na zákonnú povinnosť použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom.

17.

V tejto súvislosti je podľa žalobcu sypomatické pre nezákonný a arbitrárny postup správcu dane, že Daňový úrad Trnava vo svojich žalobcom napádaných rozhodnutiach síce uvádza, že vychádzal aj z daňových priznaní na daň z pridanej hodnoty za obdobie 1-12/2015, avšak nezákonne a arbitrárne pri

určovaní dane vzal do úvahy selektívne iba údaje z daňových priznaní k dani z pridanej hodnoty na strane výnosov a nie aj na strane nákladov, t.j. nezohľadnil riadne zaevidované nákladové faktúry (časť B2 kontrolného výkazu), o ktorých mal správca dane v čase rozhodovania nepochybnú vedomosť. K uvedenému sa žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe ani nijak nevyjadril a túto skutočnosť však ani nepoprel.

18.

Podľa § 2 zákona č. 162/2015 Z.z. (Správny súdny poriadok, SSP)

(1) V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

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

Podľa § 6 ods. 1 SSP

Správne sudy 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.

Podľa § 114 SSP

Ak sa riadne predvolaní účastníci konania alebo ich zástupcovia na pojednávanie nedostavia, môže sa vec prejednať a rozhodnúť v ich neprítomnosti; konanie sa nesmie z tohto dôvodu prerušiť.

Podľa § 15 ods. 3 zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok)

Ak daňový subjekt nepodal daňové priznanie, a to ani na výzvu správcu dane podľa odsekov 1 a 2, správca dane je oprávnený určiť daň podľa pomôcok. Ak daňový subjekt po doručení oznámenia o začatí určovania dane podľa pomôcok podá daňové priznanie, správca dane ho môže použiť ako pomôcku. Daňové priznanie nemožno podať za zdaňovacie obdobie, za ktoré bola daňovému subjektu určená daň podľa pomôcok; to neplatí, ak je správcom dane obec.

Podľa § 48 daňového poriadku

(1) Správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt

a) nepodal daňové priznanie ani na výzvu správcu dane,

b) nespĺní 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.

(2) Správca dane oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, ak nastanú skutočnosti uvedené v odseku 1, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň po doručení oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok. Určovanie dane podľa pomôcok vykoná správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa prvej vety.

(3) 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.

(4) 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) Pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú

Podľa § 49 daňového poriadku

(1) Správca dane zašle daňovému subjektu protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorého súčasťou je výzva 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.

(2) 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 protokolu o určení dane podľa pomôcok, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

(3) Určenie dane podľa pomôcok je ukončené dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok podľa odseku 1.

Podľa § 74 ods. 5 daňového poriadku

Ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použite § 48. Ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí.

19.

Podľa § 114 SSP súd prejednal vec v neprítomnosti žalobcu, resp. jeho právneho zástupcu, ktorý sa pojednávania nezúčastnil, napriek riadnemu a včasnému doručeniu predvolania.

20.

Súd neakceptoval žiadosť právneho zástupcu žalobcu a odročeniu pojednávania odôvodnenú kolíziou s pojednávaním v inej jeho právnej veci vedenej Okresným súdom Bratislava 1 pod sp. zn. 14 C/251/2013, keď v elektronicky podanej žiadosti nielen, že nekonkretizoval dôvod uprednostnenia účasti na pojednávaní Okresného súdu Bratislava 1 a nemožnosti riešenia účasti prostredníctvom substitučného zastúpenia, ale nedokladoval ani samotnú existenciu kolízie pojednávania (predložením predvolania alebo iného dokladu o termíne pojednávania a jeho splnomocnení k zastupovaniu v konaní iného súdu).

21.

Za takýchto okolností nemohol súd žalobcom tvrdený dôvod považovať za dôležitý v zmysle § 115 SSP pre odročenie pojednávania, preto na nariadenom pojednávaní vypočul žalovaného, ktorý zotrval na argumentácii uvedenej v jeho písomnom podaní, a po oboznámení sa s obsahom spisového materiálu, vrátane administratívneho spisu správneho orgánu, dospel k záveru o nedôvodnosti žaloby.

22.

Preskúmaným rozhodnutím zo dňa 13.03.2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu zo dňa 07.11.2019 o vyrubení dane z príjmov právnickej osoby určenej v zmysle § 48 ods. 1 písm. a) daňového poriadku podľa pomôcok na základe skutočnosti, že žalobca daňové priznanie za zdaňovacie obdobie roku 2015 nepodal ani na výzvu správcu dane v tam stanovenej lehote.

23.

Naplnenie zákonných podmienok pre určenie dane podľa pomôcok pritom v konaní nebolo medzi účastníkmi sporné, žalobca ho nespochybnil žiadnou zo svojich žalobných námietok spočívajúcich v tvrdeniach o nesprávnom postupe správnych orgánov pri samotnom určení dane podľa pomôcok.

24.

Vo svojich opakovaných tvrdeniach o podaní riadneho daňového priznania dňa 18.07.2019 a konaní ústneho pojednávania dňa 30.10.2019, z ktorých mal správca dane mať vedomosť o zohľadniteľných

nákladoch daňového subjektu v dobe ešte pred ukončením určenia dane podľa pomôcok žalobca opomína, že podľa § 49 ods. 3 daňového poriadku je určenie dane podľa pomôcok ukončené dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok, v prípade žalobcu podľa obsahu spisového materiálu teda dňom 13.12.2018 predchádzajúcim podaniu daňového priznania i konaniu ústneho pojednávania dňa 30.10.2019.

25.

Zásadnou skutočnosťou z hľadiska možnej úspešnosti žalobcu v konaní ale je limitovanie odvolacieho správneho orgánu ustanovením § 74 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého v prípade odvolania účastníka smerujúceho proti rozhodnutiu o vyrubení dane určenej podľa pomôcok skúma odvolací orgán iba dodržanie zákonných podmienok pre vyrubenie dane podľa pomôcok, a v prípade zistenia dodržania podmienok pre použitie postupu podľa § 48 odvolaniu nevyhovie a odvolaním napadnuté rozhodnutie potvrdí.

26.

V danom prípade žalovaný v odvolacom konaní dospel k správnejmu záveru o naplnení podmienok ustanovenia § 48 daňového poriadku pre určenie dane podľa pomôcok (voči ktorému záveru žalobca ani nenamietal) a svoj postup vo veci vysvetlil v odôvodnení rozhodnutia, v ktorom sa tak jasne a zrozumiteľne vysporiadal s jedinou odvolacou námietkou daňového subjektu týkajúcou sa nezohľadnenia všetkých skutočností známych správcovi dane v čase rozhodovania (nákladových faktúr). V tejto súvislosti súd v obsahu preskúmaného rozhodnutia obsahujúceho náležitosti vyžadované ustanovením nezistil žiaden taký nedostatok, ktorý by odôvodňoval usudzovať o nezrozumiteľnosti rozhodnutia, či jeho nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov.

27.

Ustanovenie § 74 ods. 5 daňového poriadku nepriamo obmedzuje aj rozsah prieskumnej činnosti súdu, predmetom ktorej je primárne rozhodnutie druhostupňového správneho orgánu, správnosť zásadného a účastníkmi nespochybného záveru ktorého súd konštatoval už vyššie. Zistenia skutkového stavu pre prijatie záveru o naplnení podmienok pre určenie dane podľa pomôcok konštatované v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia boli, logicky, dostačujúcimi pre vo vzťahu k podanému odvolaniu negatívne rozhodnutie žalovaného a bez pochybností aj súladné s obsahom administratívneho spisu, pričom súd ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku týkajúcu sa porušenia ustanovení o konaní pred správnym orgánom, v súvislosti s ktorou žalobca argumentoval iba všeobecnými zásadami daňového konania bez zohľadnenia osobitostí konania o určenie dane podľa pomôcok a nekonkretizoval, ktoré jeho práva v tomto konaní a čím mali byť postupom žalovaného alebo obsahom jeho rozhodnutia porušené.

28.

Nakoľko súd porušenie takýchto práv z obsahu spisového materiálu nezistil, rovnako ako naplnenie iných žalobcom tvrdených podmienok pre konštatovanie nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia, žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

29.

O náhrade trov v konaní úspešného žalovaného rozhodol súd s poukazom na skutočnosť, že tento účastník sa práva na náhradu trov voči žalobcovi výslovne vzdal.

30.

Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom v pomere hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Krajského súdu v Trnave na Najvyšší správny súd SR a to v lehote 30 dní od jeho doručenia.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť označenie napadnutého rozhodnutia; údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené; opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"); návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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