

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/23/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2022200282
Dátum vydania rozhodnutia: 18. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vališ
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:2022200282.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DIAGO SF s.r.o., so sídlom Železničná 7, Brezno, IČO: 367037443, právne zastúpeného advokátskym spoločenstvom Advokátska kancelária JUDr. Peter Erdős s.r.o., so sídlom Radvanská 1, Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 5275227211, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 4274997500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102468900/2022 zo dňa 7. septembra 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. TT-14S/129/2022-104 zo dňa 9. októbra 2023, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Predmetom prieskumu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky je rozsudok Správneho súdu v Bratislave (ďalej aj „správny súd“) č. k. TT-14S/129/2022-104 zo dňa 9. októbra 2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd zamietol správnu žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej aj „žalovaný“) č. 102468900/2022 zo dňa 7. septembra 2022 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 101155962/2022 zo dňa 2. mája 2022 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“).

2. Správca dane na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní začal na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 102008421/2019 zo dňa 22. augusta 2019 vykonávať daňovú kontrolu dane z príjmov žalobcu za zdaňovacie obdobie roku 2014.

3. V deň začatia daňovej kontroly konateľ žalobcu správcovi dane uviedol, že nemôže predložiť účtovné doklady za zdaňovacie obdobie roku 2014, nakoľko boli zničené požiarom v roku 2018 a dodal, že nedisponuje elektronickou zálohou účtovníctva, nakoľko počítač, v ktorom sa nachádzala záloha, bol umiestnený v sklade, kde vznikol požiar.

4. Z administratívneho spisu správcu dane vyplýva, že žalobca bol v priebehu daňovej kontroly opakovane vyzývaný na predloženie účtovníctva a príslušných dokladov a bola mu predĺžovaná lehota na predloženie dokladov. Správca dane následne vyzýval žalobcu (výzvami zo dňa 1. apríla 2020 a

zo dňa 28. mája 2020) na preukázanie konkrétnych nákladov deklarovanych v účtovnej závierke a to aj s poučením, že ak si nesplní svoje povinnosti a nebude možné daň správne zistiť, správca dane pristúpi k určovaniu dane podľa pomôcok. Žalobca na výzvy správcu dane nereagoval a správcom dane požadované dokumenty nepredložil.

5. V dňoch 15. júla 2020, 6. októbra 2020, 7. októbra 2020 a 16. októbra 2020 žalobca predložil správcovi dane zozbierané/zrekonštruované doklady, na čo správca dane v úradnom zázname zo dňa 12. októbra 2020 a zo dňa 16. októbra 2020 uviedol, že mu boli zo strany žalobcu predložené dva typy dokumentov (hlavná analytická kniha a kópie faktúr), ktoré boli chaotické, faktúry nebolo možné priradiť k zaúčtovaniu v hlavnej knihe a nebolo predložených ostatných 11 požadovaných typov dokumentov, pričom správca dane konštatoval, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno, v dôsledku čoho nie je možné daň správne zistiť.

6. Správca dane v zmysle § 48 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Daňový poriadok“) pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok a vydal oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok zo dňa 16. októbra 2020 (ďalej aj len „oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok“).

7. Správca dane vydal protokol č. 100494757/2022 zo dňa 17. marca 2022 (ďalej aj ako „protokol“) o určení dane podľa pomôcok u žalobcu za zdaňovacie obdobie roku 2014, obsahujúci výzvu na vyjadrenie sa k protokolu. Žalobca sa k protokolu nevyjadril.

8. Následne vydaným prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku (podľa pomôcok) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 1 432 318,18 eura na dani z príjmov žalobcu. Z prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že správca dane využil na určenie rozdielu dane žalobcovi pomôcky, a to daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014, bankové výpisy, hlásenie na dani zo závislej činnosti, informácie zo sociálnej poisťovne, informácie zo zdravotných poisťovní, informácie z kontrolného výkazu na DPH a daňové priznanie k dani z motorových vozidiel.

9. Správca dane zistil základ dane žalobcu za predmetné zdaňovacie obdobie tak, že za výnosy žalobcu považoval súčet výnosov z hospodárskej činnosti a finančnej činnosti vykázané v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2014 v sume 8 053 749,65 eura a za náklady uznal sumu 805 973,32 eura oproti daňovým subjektom vykázanéj sume nákladov vo výške 7 338 951,81 eura. Zo zisteného základu dane správca dane určil daň vo výške 1 594 510,75 eura a po započítaní dane uvedenej žalobcom v podanom daňovom priznaní v sume 162 192,57 eura určil rozdiel dane v sume 1 432 318,18 eura.

10. Na podklade žalobcom podaného odvolania žalovaný vydal napadnuté rozhodnutie, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný sa s odvolacími námietkami vysporiadal tak, že žalobca podľa neho uvádzal viacero nepresností či skutočností, ktoré nevyplývali z postupu správcu dane ani zo spisového materiálu. Žalovaný podotkol, že žalobca nevyužil svoje právo na vyjadrenie k protokolu, pričom odvolaním sa domáhal vykonania dokazovania na základe ním predložených dokladov. Žalovaný mal zhodne so správcom dane za to, že žalobca nesplnil povinnosť predložiť účtovné doklady požadované správcom dane, a to ani na základe opakovaných výziev, a preto správca dane nemohol overiť výsledky hospodárenia u žalobcu a nemohol správne určiť daňovú povinnosť žalobcu. Žalobca do vydania rozhodnutia nezrekonštruoval účtovníctvo ani nepredložil úplné elektronické dáta. Žalobca tesne pred koncom daňovej kontroly predložil len niekoľko čiastkových alebo neúplných dokladov. Žalobca si preto podľa žalovaného nesplnil svoju dôkaznú povinnosť a neumožnil tak riadne vykonať daňovú kontrolu.

11. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí poznamenal, že daňová kontrola sa skončila dňom doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok dňa 22. októbra 2020 v zmysle § 46 ods. 9 písm. b) Daňového poriadku a nebola ukončená dňa 2. apríla 2022, ako uvádzal žalobca. Žalovaný vyslovil, že nie je pravdivé ani tvrdenie, že predmetná daňová kontrola nezačala na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní, keďže tento dôvod začatia bol výslovne uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly. Žalovaný sa stotožnil aj s procesom určovania dane správcom dane podľa pomôcok, ktorý prioritne vychádzal z dokladov, ktoré mal k dispozícii a z pomôcok, ktoré si zaobstaral bez

súčinnosti žalobcu, pričom zo spisu nevyplývalo, že by boli správcom dane zistené okolnosti, z ktorých by vyplývali pre žalobcu výhody a na ktoré by správca dane neprihliadol. Žalovaný dospel k záveru, že podmienky na použitie pomôcok boli dodržané a správca dane na vec aplikoval správne príslušné právne predpisy.

II. Konanie pred správnym súdom

12. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia správcu dane, ich zrušenia, vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

13. Žalobca v správnej žalobe namietal, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostatočné pre riadne posúdenie vecí, napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia vecí a v neposlednom rade z dôvodu, že postupom správcu dane, ako aj následne žalovaného, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

14. Žalobca namietal, že došlo k zániku práva na vyrubenie dane z príjmu právnickej osoby, a to dňa 1. januára 2021, pričom prvostupňové rozhodnutie bolo vydané až dňa 2. mája 2022. Podľa žalobcu daňová kontrola za zdaňovacie obdobie roku 2014 bola začatá dňa 26. septembra 2019, správca dane vyhotovil protokol a následne vydal prvostupňové rozhodnutie dňa 2. mája 2022, pričom daňovú kontrolu ukončil dňa 2. apríla 2022. Žalobca tvrdil, že kontrola nebola začatá na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

15. Žalobca namietal nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu veci odvolávajúc sa na to, že v rámci daňovej kontroly bolo z jeho strany podané podrobné vysvetlenie k priebehu obchodov, podané daňové priznanie, súvisiace faktúry, účtovné doklady a boli navrhnutí svedkovia. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný sa nevysporiadal s dôkazmi, napr. s elektronickým nosičom dát (úplné účtovníctvo kontrolovaného a skladové hospodárstvo) softvérom IDEA, aby správca dane zistil skutočnosti nevyhnutné na správne určenie dane čo najúplnejšie.

16. Správca dane začal podľa žalobcu kontrolu na dani príjmu právnickej osoby podľa pomôcok, aj keď na to nebol splnený zákonný dôvod, pričom správca dane mohol a mal nazrieť do elektronicky vedeného účtovníctva kontrolovaného daňového subjektu. Mal za to, že požadované dôkazy predložil. Žalobca zároveň namietal, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí neuznal ani výdavky žalobcu, ktoré predstavovali odvedenú daň z pridanej hodnoty na základe mesačných výkazov DPH, v dôsledku čoho došlo k porušeniu zákazu dvojitého zdanenia zo strany žalovaného.

17. Podľa žalobcu sa žalovaný nevysporiadal s námietkami žalobcu ohľadom hodnotenia kontrolných výkazov, účtovných závierok, elektronického nosiču dát a ďalších dôkazov, zákonným spôsobom v zmysle § 24 a § 45 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku. Rovnako sa dostatočne nevysporiadal ani s námietkou o nevyhodnotení dôkazov vo vzájomných súvislostiach a len stroho uviedol, že zistené účtovné doklady v elektronickej podobe nie sú uznateľným dôkazom, pretože nie sú čitateľné, avšak správca dane nepostupoval v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku a nevyzval daňový subjekt na odstránenie pochybností správcu dane. Žalobca namietal aj nevykonanie dôkazov správcom dane z vlastnej povinnosti v prípade, ak má daňový subjekt dôkaznú núdzu, a to napr. nevykonanie výsluchov osôb, ktoré realizovali služby, aj keď boli správcovi dane známe.

18. Napokon žalobca namietal i postup žalovaného, ktorý bol v rozpore s ustálenou rozhodovacou praxou Súdneho dvora Európskej únie, kedy od žalobcu požadoval dokazovanie nad rámec potrebného a nevyhnutného za účelom čo najúplnejšieho zistenia stavu vecí.

19. Žalobca uviedol, že ako kontrolovaný daňový subjekt si svoju povinnosť splnil, kedy si v rámci jemu dostupných informácií overil dôveryhodnosť obchodného partnera, tovar a služby objednal, prevzal, za tovar a služby riadne zaplatil a obchody riadne zaúčtoval

v účtovníctve. Napadnuté rozhodnutie považuje za nepresvedčivé a neobsahujúce dostatočné dôvody, na základe ktorých je rozhodnutie založené, keďže žalovaný neuviedol v odôvodnení rozhodnutia, akými úvahami sa spravoval pri vyhodnocovaní dôkazov zo strany kontrolovaného daňového subjektu. Správca dane bez vykonania všetkých jemu dostupných úkonov v rámci preverenia skutočností potrebných pre správne určenie dane a dôkazov navrhovaných daňovým subjektom mal za to, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno. Dôvody neuznania práva na uplatnenie zaúčtovaných nákladov do daňových výdavkov uvádzané v predmetnom protokole nemožno podľa žalobcu považovať za dostatočne preukázané, ani majúce oporu v zákone.

20. Správny súd napadnutým rozsudkom zamietol žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“). Náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

21. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd uviedol, že konajúce daňové orgány sa nedopustili namietaných pochybení, ktoré by mali za následok nezákonnosť ich postupu. Zistený skutkový stav v napadnutých rozhodnutiach korešponduje zisteniam v správnom konaní, aj obsahu administratívneho spisu. Závery daňových orgánov o neunesení dôkazného bremena žalobcom vo vzťahu k preukazovaniu výsledku hospodárenia (k nepreukázaniu a neobjasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti) sú dostatočne odôvodnené, logické. Rovnako odôvodnené a udržateľné sú závery žalovaného, že na základe žalobcom predkladaných (čiastkových, neúplných) dôkazov nebolo možné preveriť, či bola správne vykonaná transformácia výsledku hospodárenia na základ dane v súlade so zákonom o dani z príjmov, a teda nebolo možné správne určiť daňovú povinnosť. Taktiež možno podľa správneho súdu konštatovať zákonnosť a správnosť právnych záverov žalovaného, že v danom prípade boli splnené zákonné podmienky na určenie dane podľa pomôcok.

22. Uviedol, že po vydaní protokolu o určení dane podľa pomôcok mal žalobca právo vyjadriť sa v zmysle ust. § 49 ods. 2 Daňového poriadku, čo žalobca nevyužil a neozrejmil, aké konkrétne dôkazy správca dane nezohľadnil a ani nedoplnil žiadne nové návrhy na vykonanie dôkazov. Zmeškanie lehoty v tomto prípade nemožno odpustiť, ergo na ďalšie námietky v tomto smere už podľa správneho súdu nie je možné prihliadať.

23. Doplnil, že predmetom posudzovania žalovaným v rámci odvolacieho konania mohlo byť v zmysle § 74 ods. 5 Daňového poriadku len dodržanie zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok. Námietky žalobcu smerujúce k výdavkom a nákladom, o ktoré si mal, podľa názoru žalobcu, oprávnené znížiť základ dane, nemohli byť podľa správneho súdu predmetom posudzovania v odvolacom konaní a rovnako tak nemôžu byť predmetom súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia vo veci určenia dane podľa pomôcok.

24. Podľa správneho súdu správca dane vychádzal z dokladov, ktoré mal k dispozícii a z pomôcok, ktoré si zaobstaral bez súčinnosti žalobcu, pričom zo spisu nevyplývalo, že by boli správcom dane zistené okolnosti, z ktorých by vyplývali pre žalobcu výhody, na ktoré by správca dane neprihliadol. Žalobca tieto ani v zákonom stanovenej lehote na vyjadrenie sa k protokolu nenamietal. Z uvedeného podľa správneho súdu vyplýva, že podmienky na použitie pomôcok boli dodržané a správca dane na vec aplikoval správne príslušné právne predpisy. Poukázal pritom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky publikované pod č. R 6/2017, 16/2018.

25. K splneniu podmienok na pristúpenie k určovaniu dane podľa pomôcok správny súd zistil, že doklady, ktoré postupne na mnohé výzvy žalobca predkladal, neboli úplné, prípadne čitateľné. Jednotlivé kópie faktúr prislúchajúce k zdaňovaciemu obdobiu roku 2014 nebolo možné priradiť k zaúčtovaniu v hlavnej knihe, resp. nedali sa priradiť na iné daňové doklady ani účtovnú evidenciu, ktorú mal žalobca podľa zákona o účtovníctve, ako aj podľa zákona o dani z príjmov a podľa Daňového poriadku viesť, a tým preukazovať svoje tvrdenia o základe dane, ktoré v prvom rade tvrdil v podanom daňovom priznaní. Správny súd ďalej zistil, že žalobca do vydania rozhodnutia nezrekonštruoval účtovníctvo ani nepredložil úplné elektronické dáta, ktoré by obsahovali celé skladové hospodárstvo a účtovníctvo za zdaňovacie obdobie roku 2014; jedine tesne pred koncom daňovej kontroly predložil niekoľko čiastkových alebo neúplných dokladov. Správny

súd doplnil, že väčšina zo žalobcom tvrdených dokladov sa k danému zdaňovaciemu obdobiu 2014 v administratívnom spise nenachádzala.

26. K námietke zániku práva na vyrubenie dane správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že zo strany správcu dane bol urobený úkon smerujúci k vyrubeniu dane pred uplynutím lehoty, a to v zmysle § 69 ods. 4 Daňového poriadku doručením oznámenia o začatí daňovej kontroly dňa 26. augusta 2019, ktoré bolo urobené v lehote piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie. V zmysle § 69 ods. 2 Daňového poriadku päťročná lehota na vyrubenie dane začala plynúť odznova po vykonaní tohto úkonu - od konca roka 2019 a daňová kontrola aj určovanie dane podľa pomôcok tak boli vykonávané včas, vrátane vyrubenia samotnej dane podľa pomôcok. Dôvod začatia daňovej kontroly na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní bol podľa správneho súdu uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly.

27. Viaceré ďalšie námietky žalobcu mal súd za nedôvodné, prípadne niektoré nekorešpondovali s predmetom veci alebo sa podľa správneho súdu nezakladali na pravde. Žalobca podľa správneho súdu vo svojich vyjadreniach k dani z príjmov argumentoval aj tvrdeniami, ktoré platia pri dani z pridanej hodnoty (napr. o predložení dôkazoch potvrdzujúcich reálne dodanie služieb atď.) a rovnako poukazoval na viacero rozhodnutí k dani z pridanej hodnoty (napr. rozhodnutie Vikingo). Nakoľko táto argumentácia je irelevantná pre posudzovanie dane z príjmov, správny súd sa ňou nezaoberal.

28. Argumentácia žalobcu bola podľa správneho súdu príliš všeobecná a abstraktná, pričom v jeho námietkach sa prelínajú všetky kontrolované zdaňovacie obdobia. Správnemu súdu sa žalobcova argumentácia javila ako účelová. Podľa správneho súdu prvotné dôkazné bremeno je na žalobcovi a on mal preukázať ním tvrdené skutočnosti uvedené v daňovom priznaní.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

29. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodov, že správny súd znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP), rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP). Žiadal, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne navrhol, aby zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

30. Sťažovateľ kasačnú sťažnosť odôvodnil v podstate v nosnom rozsahu rovnako ako správnu žalobu, o ktorej správny súd rozhodoval napadnutým rozsudkom. V rámci vymedzených sťažnostných dôvodov sťažovateľ uviedol nasledovné sťažnostné námietky.

31. Žalovaný podľa sťažovateľa nevykonával dostatočné dokazovanie, pričom odmietol vykonať žalobcom navrhované dôkazy. V tejto súvislosti sťažovateľ namietal i nemožnosť prístúpenia k určovaniu dane podľa pomôcok.

32. Sťažovateľ upriamil pozornosť kasačného súdu na rozsah sťažovateľom predložených dokladov s tým, že v napadnutom rozsudku sa nenachádza vysporiadanie sa s týmito dokladmi. Namietal ich nevyhodnotenie vo vzájomných súvislostiach, pričom mal správca dane nezákonne prísť k určovaniu dane podľa pomôcok.

33. Podľa sťažovateľa tento jasne poukazoval na skutočnosť, že neboli splnené podmienky na určovanie dane podľa pomôcok, čo preukazoval tvrdeným predložením dôkazov. Poukázal pritom najmä na predložený externý disk HDD s úplným skladovým hospodárstvom a účtovníctvom žalobcu za obdobie od 2014 do 2019. Žalovanému bolo z jeho činnosti známe, že účtovné a daňové doklady v elektronickej podobe boli zaistené OČTK dňa 16. decembra 2019 a správcovi dane sa dostali do dispozície dňa 23. júna 2020. Správny súd sa mal iba stotožniť s argumentáciou správcu dane, že požadované doklady predložené neboli. Namietal v tejto súvislosti nesprávne aplikovanie zásady voľného hodnotenia dôkazov.

34. Sťažovateľ sa nestotožnil so záverom správneho súdu, že správca dane neporušil § 46 ods. 5 Daňového poriadku tým, že sťažovateľ nebol vyzvaný na odstránenie nedostatkov a zrejmých rozporov v dokazovaní, najmä ak správca dane disponoval externým diskom, na ktorom sa nachádzalo úplné účtovníctvo.

35. Sťažovateľ všeobecne namietal i nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku správneho súdu a jeho zmätočnosť a nepreskúmateľnosť.

36. Žalovaný vo vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť a sťažovateľovi náhradu trov konania nepriznať. Napadnutý rozsudok považuje žalovaný za vecne správny a zákonný.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

37. Prejednávaná vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“), náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky bola pridelená na rozhodnutie senátu 5S Najvyššieho správneho súdu a bola jej pridelená spisová značka 5Sfk/23/2024.

38. Senát Najvyššieho správneho súdu ako súdu kasačného preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

39. V prejednávanej veci správca dane u sťažovateľa realizoval daňovú kontrolu dane z príjmov sťažovateľa za zdaňovacie obdobie roku 2014. Z dôvodu nepredloženia správcovi dane požadovaných dokladov správca dane v zmysle § 48 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku pristúpil k určovaniu tejto dane podľa pomôcok. Správca dane ako pomôcky použil daňové priznanie sťažovateľa k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2014, bankové výpisy sťažovateľa, hlásenie na dani zo závislej činnosti, informácie zo sociálnej poisťovne, informácie zo zdravotných poisťovní, informácie z kontrolného výkazu na DPH, daňové priznanie k dani z motorových vozidiel a iné podklady. Postup, akým správca dane daň zistil, vyplýva z prvostupňového rozhodnutia správcu dane a z napadnutého rozhodnutia žalovaného a je opísaný v bode 9 tohto rozhodnutia. Sťažovateľ namietá najmä nevykonanie dostatočného dokazovania správcovi dane a neprihliadnutie na správcovi dane predložené dôkazy.

40. Kasačný súd na úvod poukazuje na to, že kvalita správnej žaloby a kasačnej sťažnosti do značnej miery predurčujú obsah rozhodnutia kasačného súdu. Strohá a všeobecná kasačná (žalobná) argumentácia vedie k vybaveniu kasačnej sťažnosti (žaloby) iba v zodpovedajúcej - nízkej - miere detailov (k tomu porovnaj napr. aj nasledovné rozhodnutia kasačného súdu - sp. zn. 1Svk/18/2022 zo dňa 28. marca 2024, sp. zn. 4Sfk/44/2022 zo dňa 27. júla 2023 a i., príp. analogicky rozsudky Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 1 AS 132/2021-30 zo dňa 15.07.2021, č. k. 1 Afs 163/2021-52 zo dňa 12.10.2021 a č. k. 3 Afs 284/2022-99 zo dňa 14.04.2023), k čomu musel kasačný súd pristúpiť vo vzťahu k niektorým sťažnostným námietkam aj v tejto veci. Súčasne Najvyšší správny súd pripomína, že v konaní o kasačnej sťažnosti vystupuje ako inštancia kasačná. Jeho úlohou teda nie je primárne preskúmať skutkové zistenia správnych orgánov, ale podrobiť hodnoteniu ich právne posúdenie veci, a to v spojení s právnymi názormi správneho súdu.

Námietka nedostatočného odôvodnenia, zmätočnosti a nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku správneho súdu

41. Skôr, ako Najvyšší správny súd pristúpi k odôvodneniu jednotlivých kasačných námietok, z dôvodu, že časť sťažovateľom vytýkaných vád sa (všeobecne) týka práve nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku, je potrebné preskúmať kvalitu odôvodnenia napadnutého rozsudku. Sťažovateľ napadnutému rozsudku opakovane vytyka, že na jeho námietky dostatočne nereaguje. Osobitne poukázal na to, že v napadnutom rozsudku sa nenachádza žiadna argumentácia k okolnostiam vyplývajúcich z predložených dokladov a že sa správny súd nedostatočne vysporiadal s námietkou, že žalovaný nevyhodnotil všetky získané dôkazy, ako aj skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti vo vzájomných súvislostiach. Kasačný súd (obdobne ako správny súd) konštatuje, že námietky vznesené v správnej žalobe boli formulované vo veľmi všeobecnej rovine, bez hlbšieho poukazu na konkrétne plnenia, či tvrdenia a dôkazy ku konkrétnemu posudzovanému zdaňovaciemu obdobiu (2014) a k určovaniu dane podľa pomôcok. Z miery všeobecnosti žalobných námietok vyplýva aj miera všeobecnosti, akou na vznesené žalobné námietky reagoval správny súd. Správny súd toto svoje východisko ozrejnil v bode 65. napadnutého rozsudku.

42. Pokiaľ sťažovateľ namietal nedostatočné vyjadrenie správneho súdu k hodnoteniu predložených dôkazov správcovi dane vo vzťahu k určovaniu dane podľa pomôcok, na uvedené správny súd osobitne reagoval v bodoch 58. a 59. napadnutého rozsudku.

43. V súhrne napadnutý rozsudok podľa kasačného súdu spĺňa zákonný štandard podľa § 139 ods. 2 SSP. Napadnutý rozsudok reaguje - v primeranej kvalitatívnej rovine - na podstatné žalobné námietky, a to aj s ohľadom na mieru ich všeobecnosti.

Námietka nezákonného pristúpenia k určovaniu dane podľa pomôcok

44. Podľa § 48 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku je správca dane oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť. Určovanie dane podľa pomôcok je správca dane povinný daňovému subjektu oznámiť. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt má dôkaznú povinnosť k preukázaniu skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcovi dane a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

45. Ako uviedol kasačný súd v rozhodnutí sp. zn. 2Sžfk/44/2019 z 30. septembra 2021: „Charakteristickým znakom postupu správcu dane pri určení dane podľa pomôcok je, že sa tu neuplatňuje zásada súčinnosti (§ 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z.). Určovanie dane podľa pomôcok je postup, ktorý správca dane môže uplatniť v dôsledku neplnenia, resp. nesplnenia si povinnosti daňovým subjektom. Ak nie je možné stanoviť základ dane a výšku dane v súčinnosti s daňovým subjektom, správca dane základ dane môže zistiť a určiť sám, a to na základe pomôcok, ktoré má k dispozícii. Pomôcky teda obstaráva správca dane bez súčinnosti s daňovým subjektom a posúdenie pomôcok je ponechané tiež na úvahe správcu dane. ... Ide o prísnejší právny režim, keďže v zmysle ust. § 49 ods. 2 daňového poriadku sú práva daňového subjektu obmedzené tak, že daňový subjekt je oprávnený sa vyjadriť len k dodržiavaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane.“

46. Tým, že sťažovateľ sa už úvodom daňovej kontroly obmedzil iba na vyhlásenie, že dokumenty vyžadované správcovi dane k realizácii daňovej kontroly dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 20214 predložiť nemôže (č. I. 3 administratívneho spisu správcu dane) a následne ich ani v správcovi dane požadovanom rozsahu nepredložil, nemožno konštatovať, že poskytol náležitú súčinnosť potrebnú na účely výkonu daňovej kontroly a na správne zistenie dane. Orgány verejnej správy ako aj správny súd v tejto súvislosti správne vyhodnotili otázku, koho v prejednávanej veci zaťažovalo dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu skutočností uvedených v daňovom priznaní, keď toto spočívalo na sťažovateľovi.

47. Správca dane pristúpil k určení dane sťažovateľovi podľa pomôcok až po zistení nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia správcovi dane vyžadovaných podkladov sťažovateľom. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu žalovaného a zo zistení správneho súdu, v priebehu daňovej kontroly bol sťažovateľ opakovane vyzývaný na predloženie účtovníctva a príslušných dokladov, bola mu predĺžovaná lehota na predloženie dokladov a bolo mu i odpustené zmeškanie lehoty. Správca dane následne vyzýval sťažovateľa (výzvami č. 100736257/2020 zo dňa 1. apríla 2020, č.

I. 25 administratívneho spisu správcu dane, a č. 100951103/2020 zo dňa 28. mája 2020, č. I. 29 administratívneho spisu správcu dane) na predloženie konkrétnych podkladov potrebných k vykonaniu daňovej kontroly, ktoré tvoria dôkazné bremeno sťažovateľa v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Vo výzvach bol sťažovateľ upozornený, že v prípade nevyhovenia môže správca dane pristúpiť k určovaniu dane podľa pomôcok. O nepredložení správcovi dane vo výzvach špecifikovaných podkladov správca dane spísal úradný záznam č. 100913434/2020 zo dňa 19. mája 2020 (č. I. 27 administratívneho spisu správcu dane) a úradný záznam č. 100996065/2020 zo dňa 5. júna 2020 (č. I. 30 administratívneho spisu správcu dane).

48. Z úradného záznamu č. 101585094/2020 zo dňa 12. októbra 2020 (č. I. 42 administratívneho spisu správcu dane) vyplýva, že sťažovateľ konkrétne nemal správcovi dane predložiť najmä hlavnú knihu analytickej evidencie a účtovný denník, knihu odberateľských faktúr, interné doklady za rok 2014, pokladničné doklady za rok 2014, evidenciu majetku, účtovný rozvrh, súpis zákaziek, zmluvy za rok 2014, pracovné zmluvy a dohody zo rok 2014 a zoznam zamestnancov. Správca dane tiež uviedol, že preložené kópie faktúr boli chaoticky usporiadané bez číselného označenia, čoho dôsledkom je nemožnosť priradenia faktúr k zaúčtovaniu v hlavnej knihe. Taktiež podľa napadnutého rozhodnutia absentovali i príslušné podklady ku (kópiám) faktúr - zmluvy, objednávky a dodacie listy.

49. I podľa kasačného súdu, rovnako ako podľa správneho súdu, k splneniu podmienok na pristúpenie k určovaniu dane podľa pomôcok možno uviesť, že doklady, ktoré postupne na mnohé výzvy sťažovateľ predkladal, neboli úplné, prípadne čitateľné. Jednotlivé kópie faktúr prislúchajúce k zdaňovaciemu obdobiu roku 2014 nebolo možné priradiť k zaúčtovaniu v hlavnej knihe, resp. nedali sa priradiť na iné daňové doklady ani účtovnú evidenciu, ktorú mal sťažovateľ viesť. Absentovali prílohy týchto dokladov, ktoré by umožnili preverenie ich prípadnej daňovej uznateľnosti. Sťažovateľ taktiež nepredložil správcovi dane úplné dáta, ktoré by obsahovali účtovníctvo za celé zdaňovacie obdobie roku 2014. Sťažovateľ teda nepredložil správcovi dane podklady potrebné pre realizáciu daňovej kontroly dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2014, ktoré tvorili jeho dôkaznú povinnosť v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku, čím bol naplnený dôvod k pristúpeniu k zisťovaniu základu dane a k určeniu dane podľa pomôcok v zmysle § 48 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku.

50. Kasačný súd (všeobecnú) sťažnosťnú námietku sťažovateľa, že ním predložené doklady boli spôsobilé mať dopad na výsledok daňovej kontroly a preto správca dane nebol oprávnený pristúpiť k určovaniu dane podľa pomôcok, vyhodnotil ako nedôvodnú. Sťažovateľ kasačný súd nepresvedčil, že konkrétne správcovi dane v jeho opakovaných výzvach adresovaných sťažovateľovi boli sťažovateľom správcovi dane predložené. Obdobne kasačný súd nepresvedčil, že v prípade správcovi dane vyžadovaných a sťažovateľom nepredložených dokladov nešlo o dôkaznú povinnosť sťažovateľa v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku, resp. že tieto doklady neboli pre správne zistenie dane podstatné.

51. Pokiaľ sťažovateľ namietal nedostatočné vyhodnotenie príslušnej žalobnej námietky správnym súdom, kasačný súd poukazuje na body 58, 59 a 61 napadnutého rozsudku správneho súdu, v ktorých sa správny súd so žalobnými námietkami sťažovateľa dostatočne vysporiadal.

Námietka nedostatočného zisťovania skutkového stavu a súvisiaca námietka neprihliadnutia na dôkazy predložené sťažovateľom

52. K obdobným námietkam vo vzťahu k namietanému nedostatočnému dokazovaniu kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už uviedol (napr. rozhodnutie sp. zn. 1Sžfk/13/2020 z 25. mája 2021 a sp. zn. 2Sžfk/9/2020 zo 14. decembra 2021), že: „Pri určovaní dane podľa pomôcok totiž nedochádza k dokazovaniu v zmysle čo najúplnejšieho zisťovania a preverovania rozhodujúcich skutočností pre správne určenie dane. Začatie tohto procesu je skutočne následkom pasivity daňového subjektu a jeho nespolupráce so správcovi dane pri zisťovaní podkladov pre správne rozhodnutie o daňovej povinnosti. V tomto postupe správca dane určuje daň na základe jemu dostupných informácií získaných z rôznych listín, obsahu výpovedí fyzických osôb v iných konaniach, zo stanovísk správcov daní či bankových subjektov alebo i z vlastných poznatkov zo zdaňovania dotknutého subjektu či podobných daňových subjektov, pričom takéto pomôcky zhromažďuje aj bez súčinnosti s dotknutým daňovým subjektom. Ten môže do procesu určovania dane kedykoľvek vstúpiť a ponúknuť správcovi dane vlastné informácie a dôkazy, ktoré sa v následnom konaní použijú ako pomôcky. Účelom pomôcky teda nie je preukázať

určitú právne významnú skutočnosť, ale pomôcť správcovi dane vytvoriť si čo najpravdepodobnejšiu predstavu o predmete dane a jej výške... Dôležitým právnym následkom začatia procesu určovania dane podľa pomôcok je obmedzenie rozsahu práv daňového subjektu v súvislosti s hodnotením informácií vyplývajúcich z použitých pomôcok, a to v tom zmysle, že daňový subjekt je oprávnený vyjadriť sa len k tomu, či boli dodržané zákonné podmienky pre použitie tohto spôsobu určenia dane a k okolnostiam, z ktorých vyplývajú pre daňový subjekt výhody, ak sú spôsobilé privodiť preň priaznivejšie rozhodnutie o daňovej povinnosti. Podobné obmedzenie platí aj v konaní o odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane o vyrubení dane podľa pomôcok (§ 74 ods. 5 Daňového poriadku)."

53. Taktiež Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 8Sžf/1/2012 z 30. januára 2013 uviedol, že: „Ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, správca dane ju s ním môže dohodnúť, pričom 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 alebo neumožní vykonať daňovú kontrolu, alebo urobí úkon, dôsledkom ktorého je zníženie dane), správca dane je oprávnený určiť daň sám bez spolupráce s daňovým subjektom, pričom vychádza z dokladov, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará."

54. 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.

55. Správca dane pri určovaní dane sťažovateľa vychádzal z pomôcok, ktoré si zaobstaral. Z protokolu a z prvostupňového rozhodnutia správcu dane vyplýva, že správca dane využil na určenie rozdielu dane daňové priznanie sťažovateľa k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2014, bankové výpisy, hlásenie na dani zo závislej činnosti, informácie zo sociálnej poisťovne, informácie zo zdravotných poisťovní, informácie z kontrolného výkazu na DPH, daňové priznanie k dani z motorových vozidiel so zohľadnením niektorých ďalších výdavkov sťažovateľa - bankové poplatky, telefónne služby, ošetrovanie pracovných odevov a dodávky energií.

56. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného taktiež vyplýva, že správca dane doklady predložené sťažovateľom dňa 28. októbra 2020 (faktúry od dodávateľa K - DHA, s.r.o. bez súvisiacich príloh) a dňa 29. októbra 2020 (daňová analýza daňového priznania za rok 2014, ktorá neobsahovala žiadny podrobný rozpis položiek ani iných dokladov) vyhodnotil a nepovažoval ich za takú okolnosť, z ktorej by mohla pre sťažovateľa automaticky vyplývať výhoda.

57. Pokiaľ sťažovateľ namieta nezohľadnenie dôkazov, ako už k tejto námietke uviedol správny súd, po vydaní protokolu o určení dane podľa pomôcok mal sťažovateľ právo vyjadriť sa v zmysle ust. § 49 ods. 2 Daňového poriadku, čo nevyužil a neozrejmil, aké konkrétne dôkazy správca dane nezohľadnil a ani nedoplnil žiadne nové návrhy na vykonanie dôkazov. Obdobne i v žalobe absentovala konkretizácia tejto žalobnej námietky, čoho dôsledkom je jej všeobecné vyhodnotenie správnym súdom (bod 56 napadnutého rozsudku správneho súdu). Správny súd posúdil, že väčšina zo sťažovateľom tvrdených dokladov sa k danému zdaňovaciemu obdobiu (2014) v administratívnom spise nenachádzala, prípadne tvrdené námietky sa netýkali predmetnej daňovej kontroly alebo postupu daňových orgánov v tomto daňovom konaní. Rovnako z obsahu administratívneho spisu podľa správneho súdu nevyplývalo, že správca dane mal vedomosť o konkrétnych dokladoch, ktoré by sa mali nachádzať v spisoch orgánov činných v trestnom konaní, a ktoré mali byť relevantné pre posudzované zdaňovacie obdobie.

58. Sťažovateľ všeobecne namieta, že správca dane nevyhodnotil všetky dôkazy ako aj skutočnosti známe správcovi dane vo vzájomných súvislostiach a súvisiace nesprávne vykonávanie dokazovania. Ako však vyplýva z rozhodovacej činnosti kasačného súdu, pokiaľ dôjde k procesu určovania dane podľa pomôcok, správca dane je oprávnený určiť daň sám bez spolupráce s daňovým subjektom, pričom vychádza z dokladov, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará (rozhodnutie sp. zn. 8Sžf/1/2012 z 30. januára 2013) a nedochádza pritom k dokazovaniu v zmysle čo najúplnejšieho zisťovania a preverovania rozhodujúcich skutočností pre správne určenie dane (rozhodnutie sp. zn. 1Sžfk/13/2020

z 25. mája 2021 a rozhodnutie sp. zn. 2Sžfk/9/2020 zo 14. decembra 2021). Pokiaľ preto sťažovateľ namieta nedostatočné vykonanie dokazovania a neprihliadnutie správcom dane na všetky dôkazy, kasačný súd sťažnostnú námietku sťažovateľa vyhodnotil ako nedôvodnú.

59. Vo vzťahu k námietke, že správca dane disponoval externým diskom HDD na ktorom sa malo nachádzať kompletne účtovníctvo sťažovateľa za roky 2014 až 2019, zo záznamu č. 250291882/2020 z 6. októbra 2020 (č. I. 40 administratívneho spisu správcu dane) vyplýva odovzdanie dokladov vzťahujúcich sa k roku 2018, pričom roku 2014 sa mal týkať iba zoznam prijatých faktúr. Z tam opísaného obsahu správcom dane prijatého externého disku VERBATIM sa k roku 2014 vzťahujú iba bankové výpisy (z ktorých vyplývajúce bankové poplatky správca dane zohľadnil), položka „EXPORT DIAGO“, položka „HLAVNÁ KNIHA“ a položka VFA (pravdepodobne vydané faktúry, pozn. kasačného súdu). Interné doklady a účtovný denník sa týkali iných zdaňovacích období. Kasačný súd sa stotožňuje so záverom správneho súdu uvedeným v napadnutom rozsudku (bod 61.), že správca dane sa obsah externého disku HDD snažil vyhodnotiť, ale zo strany správcu dane nebolo možné napárovať doklady, ktoré mal žalobca predložiť na technickom nosiči dát (ich kópie), na účtovníctvo. Sťažovateľ svojou všeobecnou námietkou, že správca dane disponoval externým diskom HDD, kasačný súd nepresvedčil, že tento obsahoval „kompletne“ účtovníctvo sťažovateľa a nespochybnil ani súvisiace závery správneho súdu.

60. Správcovi dane boli sťažovateľom predložené „kópie“ rôznych dodávateľských faktúr bez interných čísiel, účtovacích predpisov a bez akýchkoľvek príloh. Následne sa v administratívnom spise (č. I. 44 administratívneho spisu správcu dane) nachádza informácia sťažovateľa, že 16. októbra 2020 sťažovateľ odovzdá správcovi dane prijaté faktúry získané e-mailom a poštou i za rok 2014, pričom 3 faktúry vystavené spoločnosťou K-DHA s.r.o. sťažovateľ správcovi dane doručil podaním z 28. októbra 2020 (č. I. 47 administratívneho spisu správcu dane). Dôvod, pre ktorý na tieto doklady nebolo prihliadnuté, žalovaný vysvetlil v napadnutom rozhodnutí a sťažovateľ ho konkrétne (vo vzťahu k žiadnemu konkrétnemu dokladu) v žalobe a ani v kasačnej sťažnosti nespochybnil.

61. K dokladom, ktoré mali byť sťažovateľovi zaistené orgánmi činnými v trestnom konaní, sa správny súd vyjadril v bode 59. napadnutého rozsudku s tým, že z podaní sťažovateľa ani z iných okolností nevyplývalo, že by mal mať správca dane vedomosť o konkrétnych dokladoch, ktoré by sa mali nachádzať v spisoch orgánov činných v trestnom konaní, a ktoré mali byť relevantné pre posudzované zdaňovacie obdobie roku 2014. Zápisnica o vykonaní úkonu, na ktorú sťažovateľ poukazuje, nie je súčasťou administratívneho spisu správcu dane. Napriek tomu, že sťažovateľ uvádza, že „potvrdenie PPZ“ predložil v prílohe ku kasačnej sťažnosti, jej prílohou nebolo. Z potvrdenia, ktoré bolo správne súdu doručené v rámci vyjadrenia žalobcu z 20. februára 2023 (č. I. 81 súdneho spisu správneho súdu), skutočnosti tvrdené sťažovateľom nevyplývajú - ide iba o opis 6 zaistených HDD nosičov bez informácie o ich obsahu. Sťažovateľ tak svojou všeobecnou námietkou, že tieto doklady (bez špecifikácie) mali byť správcovi dane známe a mali sa vzťahovať i k zdaňovaciemu obdobiu roku 2014, nepresvedčil kasačný súd o nesprávnosti záverov správneho súdu.

62. Sťažovateľom uvádzané rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019 k prenosu dôkazného bremena nie je pre proces určovania dane podľa pomôcok, ktorý sa riadi osobitnou úpravou § 48 a nasl. Daňového poriadku, relevantné.

63. Kasačný súd vzhľadom na vyššie uvedené považuje námietky sťažovateľa ohľadom nedostatočného zisťovania skutkového stavu a neprihliadnutia na dôkazy predložené sťažovateľom za nedôvodné.

K námietke nedodržania postupu v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku

64. Sťažnostnú námietku sťažovateľa smerujúcu k tomu, že nebol dodržaný postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, kasačný súd rovnako vyhodnotil ako nedôvodnú. Sťažovateľ sťažnostnou námietkou v podstate namieta, že v rozpore s § 46 ods. 5 Daňového poriadku nemal byť vyzvaný na odstránenie nedostatkov a zrejmých rozporov, najmä pokiaľ správca dane mal disponovať externým HDD diskom, na ktorom sa malo nachádzať kompletne účtovníctvo sťažovateľa.

65. Ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku v rámci výkonu daňovej kontroly upravuje prenos dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt v prípade, ak má správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich oznámených. V prípade, ak k takejto situácii dôjde, správca dane vyzýva daňový subjekt, aby sa k zisteným pochybnostiam správcovi dane vyjadril, a teda aby pravdivosť údajov, ktoré uviedol v daňovom priznaní, preukázal (rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2020 z 24. februára 2022).

66. Realizácia určovania dane podľa pomôcok je upravená v § 48 a v § 49 Daňového poriadku. Správca dane spravidla vychádza z ním zistených pomôcok a je oprávnený určiť daň sám, bez spolupráce s daňovým subjektom. Pri určovaní dane podľa pomôcok taktiež nepochádza k dokazovaniu ako pri daňovej kontrole.

67. Z uvedeného vyplýva, že § 46 ods. 5 Daňového poriadku je relevantný v rámci výkonu daňovej kontroly. Keďže však v predmetnom zdaňovacom období roku 2014 došlo k určovaniu dane podľa pomôcok, správca dane nebol v jeho rámci povinný použiť postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku.

V. Záver

68. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovvej časti tohto rozsudku. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu.

69. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a § 168 SSP. Kasačný súd sťažovateľovi (žalobcovi) náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému, ktorý bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevzhladol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

70. Tento rozsudok prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.