

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/53/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7018200684
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 01. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2026:7018200684.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobcu: MVDr. Pavol Gotzman - súkromný podnikateľ, s miestom podnikania Močarianska 69, 071 01 Michalovce, IČO: 17 303 672, právne zastúpeného: JUDr. Peter Krafčík, Štefánikova 4, 071 01 Michalovce, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100935274/2018 zo dňa 11. mája 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. KE-6S/84/2018-64 zo dňa 20. augusta 2024, ECLI:SK:SpSKE:2024:7018200684.6, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Žalobcovi sa priznáva právo na náhradu trov kasačného konania voči žalovanému.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce (ďalej ako „správca dane“) začal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby (ďalej ako „DP FO“) za zdaňovacie obdobie rok 2013 (ďalej ako „daňová kontrola“).

2. Správca dane oznámením o určovaní dane podľa pomôcok č. 104300991/2016 zo dňa 14.11.2016 oznámil žalobcovi, že dňa 12.12.2016 sa u žalobcu začne určovanie dane podľa pomôcok, nakoľko nastali skutočnosti uvedené v § 48 ods. 1 písm. c) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“).

3. Správca dane vyhotovil protokol o určení dane podľa pomôcok č. 101531702/2017 zo dňa 12.07.2017 (ďalej ako „protokol“), ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 101539384/2017 zo dňa 12.07.2017 doručený žalobcovi dňa 17.17.2017.

4. Na základe výsledkov určovania dane podľa pomôcok a následného vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutím č. 100200550/2018 zo dňa 22.01.2018 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 16 475,08 eur a neuznal daňovú stratu v sume 17 995,60 eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2013.

5. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval, že u daňového subjektu začal daňovú kontrolu, pri ktorej daňový subjekt síce spolupracoval so správcom dane, no napriek súčinnosti daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno a svoju dôkaznú povinnosť si nesplnil, keďže nepredložil dostatočné

dôkazné prostriedky. Daňový subjekt preto podľa správcu dane nepreukázal a neobjasnil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, preto z tohto dôvodu nebolo možné daň správne určiť. Správca dane poukazoval na to, že daňový subjekt bol vyzývaný na dokladanie dôkazov, svoju povinnosť si však nesplnil, a to aj napriek dostatočnému časovému priestoru. Podľa správcu dane pritom nie je podstatné či si svoju dôkaznú povinnosť nesplnil zo subjektívnych alebo objektívnych dôvodov. Vyššie uvedené skutočnosti preto predstavovali splnenie zákonných predpokladov ustanovených v § 48 ods. 1 písm. c) daňového poriadku a správca dane bol oprávnený pristúpiť k procesu určovania dane podľa pomôcok.

6. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 100935274/2018 zo dňa 11.05.2018 (ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil a odvolanie žalobcu zamietol. Žalovaný zastáva názor, že dôkazy a evidencie daňového subjektu predložené v priebehu daňovej kontroly nepreukázali hospodárske operácie a účtovné prípady tak, ako to daňový subjekt deklaroval v podanom daňovom priznaní, vo výkaze o príjmoch a výdavkoch a vo výkaze o majetku a záväzkoch. Z účtovníctva daňového subjektu nebolo možné daň za rok 2013 správne zistiť, správca dane preto pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok. Žalovaný zdôraznil, že správca dane nemal povinnosť zabezpečiť dôkazy, ktoré bol daňový subjekt povinný predložiť na preukázanie ním uvádzaných skutočností a ktoré nepredložil z dôvodu, že ich nemal k dispozícii. Poukázal na to, že preukazovanie skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane je v kompetencii daňového subjektu. Žalovaný preto uzavrel, že správca dane pri vyčíslení základu dane a určení dane podľa pomôcok postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi.

II. Konanie pred správnym súdom

7. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote na Krajský súd v Košiciach (ďalej ako „krajský súd“) správnu žalobu, ktorou sa domáhal, aby krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň sa domáhal priznania práva na úplnú náhradu trov konania.

8. Na základe § 3 ods. 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Košiciach a z Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov. Vec bola na základe uvedenej zmeny právnej úpravy, v súlade s rozvrhom práce Správneho súdu v Košiciach náhodným výberom pridelená senátu Správneho súdu v Košiciach (ďalej ako „správny súd“) pod sp. zn. KE-6S/84/2018.

9. Správny súd rozsudkom č. k. KE-6S/84/2018 - 164 zo dňa 20. augusta 2024 (ďalej ako „napadnutý rozsudok“) podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej ako „SSP“) rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal voči žalovanému nárok na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100%.

10. Správny súd úvodom poukázal a citoval na vec sa vzťahujúcu právnu úpravu. K žalobným námietkam a ich dôvodnosti uviedol, že podstatným pre posúdenie veci bolo, či boli naplnené zákonné predpoklady pre určovanie dane z príjmu žalobcu za kontrolované zdaňovacie obdobie roku 2013 podľa pomôcok, a či ich naplnenie je v rozhodnutiach správnych orgánov oboch stupňov dostatočne odôvodnené.

11. Ďalej správny súd poukázal na to, že určovanie dane podľa pomôcok je len náhradným spôsobom stanovenia dane, ktorý prichádza do úvahy len pri splnení zákonných podmienok. Uviedol, že pre posúdenie naplnenia zákonných predpokladov pre prechod na určovanie dane podľa pomôcok pri prebiehajúcej daňovej kontrole je potrebné rozlíšiť (i) skutočnosti preukázané, (ii) skutočnosti doposiaľ nepreukázané, avšak nebrániace tomu, aby bolo možné daň stanoviť na základe dokazovania a (iii) skutočnosti doposiaľ nepreukázané, v dôsledku nepreukázanosti ktorých nie je možné daň určiť dokazovaním.

12. Následne správny súd vysvetlil, že pristúpením správcu dane k určovaniu dane podľa pomôcok v priebehu daňovej kontroly je v podstate daňovému subjektu už znemožnené sa akýmkoľvek spôsobom podieľať na dokazovaní a preukazovaní svojich tvrdení a stáva sa v zásade pasívnym účastníkom procesu, ktorý je v plnom rozsahu už vo výlučnej dispozícii správcu dane, ktorý je oprávnený si podľa vlastnej úvahy zabezpečiť pomôcky k určovaniu dane a z nich daň určiť. Zároveň sú v tomto postupe značne obmedzené aj procesné práva daňového subjektu (oproti určeniu dane dokazovaním), ktorý síce má byť oboznámený s výsledkami určovania dane podľa pomôcok, avšak v ďalšom má možnosť namietať už iba vo vzťahu k splneniu podmienok pre takýto postup správcu dane a vo vzťahu k dodržaniu

povinnosti správcu dane pri určovaní dane podľa pomôcok prihliadnuť na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

13. Preto je podľa správneho súdu na mieste požiadavka osobitne dôsledného odôvodnenia naplnenia všetkých zákonných predpokladov pre uplatnenie tohto procesu, majúceho pre daňový subjekt vždy istý sankčný charakter, a to v dôsledku obmedzených možností tento proces ovplyvniť, ako aj na skutočnosť, že určenie dane podľa pomôcok už z podstaty tohto postupu nedáva predpoklad pre takú mieru zobrazenia reality ako určenie dane dokazovaním. Správny súd dospel k záveru, že správcom dane neboli náležite ustálené a odôvodnené zákonné predpoklady pre zahájenie postupu určovania dane podľa pomôcok, a preto sú žalobné námietky v tomto smere dôvodné.

14. Správny súd poukázal na skutočnosť, že žalobca opakovane v reakciách na výzvy správcu dane uviedol, že v dôsledku narušených vzťahov mu zo strany spoluvlastníka a spoločnej účtovnej kancelárie neboli za účelom predloženia k daňovej kontrole vydané doklady a týmito disponuje druhý spoluvlastník nehnuteľností. Vzhľadom na uvedené, keď žalobcom boli doložené nájomné zmluvy, faktúry, doklady o platbách a ďalšie, z ktorých výšku tvrdených a deklarovanych príjmov bolo možné preveriť dokazovaním, nie je z odôvodnenia rozhodnutí správnych orgánov zrejme prečo príjmy žalobcu z prenájmu nehnuteľností považovali za nepreukázané. A ak mali za to, že tieto príjmy žalobcom neboli preukázané, z rozhodnutí správnych orgánov nie je zrejme, prečo nepreukázanosť tejto skutočnosti považovali za tak závažnú, že bráni tomu, aby bolo možné daň stanoviť na základe dokazovania, teda za tak závažnú, že bráni správne určenie dane a zakladá dôvod na jej určenie podľa pomôcok. Obdobne to platí aj o výdavkoch uplatňovaných v súvislosti s príjmami z prenájmu nehnuteľností, ktoré ako je to zrejme z ostatnej časti odôvodnenia rozhodnutí správnych orgánov a administratívneho spisu, boli žalobcom riadne zdokladované a vedené v účtovnej evidencii.

15. Podľa správneho súdu preto správcovi dane nič nebránilo v tom, aby si od druhého spoluvlastníka vyžiadal doklady, o ktorých žalobca opakovane uviedol, že nimi nedisponuje z dôvodu odmietnutia súčinnosti druhého spoluvlastníka. To, že si správca dane v konečnom dôsledku tieto doklady od druhého spoluvlastníka vyžiadal obratom potom ako začal konanie o určenie dane podľa pomôcok, nasvedčuje nielen tomu, že tieto doklady považoval za preukazné vo vzťahu k označeným príjmom a výdavkom žalobcu, ale aj tomu, že tu bola daná možnosť určovania dane dokazovaním, čo vylučuje splnenie podmienok pre začatie procesu určovania dane podľa pomôcok. Správny súd tiež pripomenul, že samotný žalobca pred začatím určovania dane podľa pomôcok navrhol, aby si správca dane vyžiadal kartu hmotného investičného majetku a peňažný denník od druhého spoluvlastníka nehnuteľností. Obranu žalovaného, že nemal povinnosť žiadať od druhého spoluvlastníka doklady, ktorými žalobca nedisponoval, a to z dôvodu, že dôkazné bremeno na preukázanie tvrdení zaťažuje v plnom rozsahu žalobcu, nepovažuje správny súd za dôvodnú. Skutočnosť, že daňový subjekt znáša dôkazné bremeno na preukázanie svojich tvrdení neoslobodzujú správcu dane, ktorý vedie dokazovanie, aby dbal o to, aby boli skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní zistené čo najúplnejšie a vykonal za tým účelom dokazovanie aj bez viazanosti iba návrhmi daňových subjektov, a osobitne ak vykonanie dôkazu bolo daňovým subjektom navrhnuté a sú dané objektívne okolnosti, pre ktoré navrhovaný dôkaz žalobca sám nemohol predložiť.

16. Správny súd ďalej upriamil pozornosť na to, že správca dane si pri určení dane podľa pomôcok osvojil bez ďalšieho skúmania ako správne druhým spoluvlastníkom deklarovajú pomernú výšku príjmov žalobcu z prenájmu. Keďže tento dôkaz bol správcom dane vykonaný až v štádiu určovania dane podľa pomôcok, žalobca nemal zákonnú možnosť namietať voči správnosti pomernej výšky príjmov z prenájmu uvádzaných v peňažnom denníku spoluvlastníka. Ide napr. o skutočnosti uvádzané v priebehu súdneho konania, že spoluvlastník nehnuteľností si do príjmov nedôvodne zahrnul v plnom rozsahu zálohové platby nájomcov za médiá bez vyúčtovania ich skutočnej výšky podľa vyúčtovaní od dodávateľov. Práve v uvedenom sa prejavila závažnosť dôsledkov pristúpenia k procesu určovania dane podľa pomôcok, hoci v danom prípade bolo možné tento dôkaz vykonať už v priebehu daňovej kontroly a zachovaním možnosti žalobcu voči nemu namietať a daň určiť dokazovaním.

17. K žalobcom prezentovanej domnienke, že práve nepredloženie tzv. karty hmotného investičného majetku malo byť dôvodom, pre ktorý správca pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok, správny súd v napadnutom rozsudku dôvodil, že tzv. karta hmotného investičného majetku môže byť relevantná len ako dôkaz zaradenia nehnuteľností do obchodného majetku resp. ako dôkaz vo vzťahu k výdavkom uplatňovaným titulom odpisov majetku, ak sú takéto výdavky uplatňované. Takáto karta nemôže mať relevanciu ani ako dôkaz o podiele spoluvlastníkov na spoločných príjmoch a výdavkoch v súvislosti s prenájmom nehnuteľností, keďže pre tento podiel je vždy určujúci spoluvlastnícky podiel vedený vo verejne dostupnej evidencii nehnuteľnosti na príslušnom liste vlastníctva. Daňové orgány navyše neuviedli príčinnú súvislosť s nepredložením karty hmotného investičného majetku a tvrdenou

nepreukázanosťou výšky spoločných príjmov a výdavkov v súvislosti s prenájomom nehnuteľnosti v podielovom spoluvlastníctve a ich rozdelenia podľa spoluvlastníckych podielov, pričom v nadväznosti na vyššie uvedené je daň takej príčinnej súvislosti aj vylúčená. Samotné vnesenie nehnuteľností do obchodného majetku nebolo žiadnym spôsobom správcom dane pri vymedzení dôvodov prístupenie k určovaniu dane podľa pomôcok vymedzené ako nepreukázaná skutočnosť. Preto sa javí ako prekvapivé, ak pri určovaní dane podľa pomôcok správca dane neuznal výdavky spojené z prenájomom, nie z dôvodov nepreukázanosti spoločnej výšky výdavkov a výšky pomernej časti podielu žalobcu na nich, ale z dôvodu ich neoprávnenosti pre nezahrnutie nehnuteľností do obchodného majetku. Vzhľadom k tomu, že tento dôkaz bol správcom dane vykonaný až v štádiu určovania dane podľa pomôcok, žalobca už nemal zákonnú možnosť namietať voči jeho hodnoteniu správcom dane. Správny súd uzavrel, že uvedený dôkaz bolo možné vykonať v priebehu daňovej kontroly, správca dane mohol vyjadriť pochybnosti o jeho preukázanosti ku skutočnosti zaradenia nehnuteľnosti do obchodného majetku pri zachovaní možnosti žalobcu takéto pochybnosti rozptýliť a daň určiť podľa výsledku dokazovania.

18. Podľa správneho súdu je v danej veci podstatným, že samotná nepreukázanosť oprávnenosti výdavkov riadne zúčtovaných a dokladovaných v účtovníctve, nemôže byť príčinou brániacou správne určenie dane (dokazovaním) a zakladať dôvod na jej určenie podľa pomôcok. Nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly má vždy možnosť nepreukázané výdavky neuznať bez toho, že by si uvedené vyžadovalo akékoľvek pomôcky resp. bez toho, že by neuznanie výdavkov, ktorých oprávnenosť daňový subjekt nepreukázal nebolo možné učiniť dokazovaním aj bez pomôcok.

19. Podstatným v danej veci je podľa správneho súdu tiež to, že len všeobecný odkaz správcu dane na nesplnenie dôkaznej povinnosti žalobcu vo vzťahu k svojim tvrdeniam a na nesplnenie povinnosti predkladať doklady, podávať k nim vysvetlenia bez jasného vymedzenia úvahy prečo absencia tohto dôkazu, dokladu či vysvetlenia činí vymedzené skutočnosti nepreukázanými a najmä nepreukázateľnými vykonaním dokazovania v rámci kontroly, a teda prečo bráni určenie dane dokazovaním a zakladá možnosť jej určenia len pomôckami, rozhodne nie je možné považovať za relevantné odôvodnenie splnenia podmienok pre určovanie dane podľa pomôcok. V opačnom prípade by každá pochybnosť správcu dane o preukázanosti určitých skutočností v rámci daňovej kontroly mohla zakladať dôvod na prístupenie k procesu určovania dane podľa pomôcok, čo nepochybne nie je účelom tohto inštitútu. Uplatnenie tohto inštitútu podľa správneho súdu prichádza do úvahy len pri takej miere pasivity daňového subjektu, ktorá skutočne neumožňuje určiť daň inak ako podľa pomôcok. Z tohto dôvodu je preto potrebné dôsledne skúmať a odôvodniť naplnenie podmienok pre takýto postup, dôsledne rozlišovať medzi tým, ktoré nepreukázané skutočnosti nebránia tomu, aby bola daň určená dokazovaním a tým, ktoré nepreukázané skutočnosti bránia určenie dane dokazovaním. Pri absencii takéhoto odôvodnenia správny súd nemôže poznať úvahy správcu dane a žalovaného, na základe ktorých postupovali. Z tohto dôvodu teda ani nemôžu účinne vykonať kontrolu zákonnosti postupov týchto orgánov. V tejto súvislosti správny súd odkazuje aj na závery formulované v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/32/2021 z 31.07.2023.

20. K námietke žalobcu, že daňové orgány neprihliadli na okolnosti, ktoré sú pre daňový vyplývajú výhody, aj keď ním neboli uplatnené správny súd v podstatnom uviedol, že toto kritérium zjavne nebude naplnené pri použití takých pomôcok, ktoré zjavne nemôžu viesť v konkrétnych okolnostiach veci ku kvalifikovanému odhadu daňovej povinnosti, či už z dôvodu, že vychádzajú zo zjavne nesprávnych údajov, alebo odporujú základným zásadám logického myslenia, alebo z dôvodov obdobného charakteru. V opačnom prípade by sa neprípustným spôsobom vylúčila z odvolacieho i súdneho prieskumu spoľahlivosť určenia dane pomôckami s dosahom na porušenie základných práv dotknutého daňového subjektu na súdnu a inú právnu ochranu (čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy SR). Nevyhnutným predpokladom úspešného namietania primeranosti použitých pomôcok na spoľahlivé určenie dane pomôckami je však podľa názoru správneho súdu argumentačne dostatočné vymedzenie nespoľahlivého určenia dane pomôckami.

21. Správny súd uzavrel, že hoci v posudzovanej veci žalobca namietal nesprávne postupy správcu dane a žalovaného pri určenie dane pomôckami v nadväznosti na nezohľadnenie výhod v zmysle § 48 ods. 5 daňového poriadku, obsahovo jeho námietky nasvedčujú námietkam primeranosti použitých pomôcok na spoľahlivé určenie dane. Aj keď tieto námietky vo vzťahu k postupom správcu dane pri ustálení príjmov z prenájmu, vymedzení dôvodov neuznania výdavkov súvisiacich s príjmami z prenájmu a osobitne vo vzťahu k neuznaniu výdavkov na motorové vozidlo sa môžu javiť ako opodstatnené, vzhľadom nedostatočnú argumentáciu žalobcom, čo sa týka ich konkrétneho dopadu na spoľahlivosť zistenia dane pomôckami sú podľa názoru správneho súdu nepreskúmateľné.

III. Kasačná sťažnosť, stanoviská účastníkov konania

22. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej ako „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť, ktorú odôvodnil tak, že napadnutý rozsudok je zaťažovaný vadami konania tým, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ v prvom bode kasačnej sťažnosti domáhal, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“ alebo aj ako „Najvyšší správny súd SR“) napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že žalobu žalobcu zamietne a žalobcovi neprizná náhradu trov konania.

23. V druhom bode kasačnej sťažnosti sťažovateľ popísal priebeh administratívneho konania a z napadnutého rozsudku citoval právne posúdenie veci správneho súdu.

24. V treťom bode kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol dôvod podania kasačnej sťažnosti, pričom nesúhlasí s právnym posúdením veci, ktoré správny súd aplikoval na zistený skutkový stav, považuje ho za nezákonné, nesprávne a neodôvodnené.

25. Sťažovateľ poukazuje na dôkaznú povinnosť daňového subjektu a uvádza, že až po nesplnení povinností v zmysle ustanovenia § 24 daňového poriadku zo strany daňového subjektu je správca dane oprávnený pristúpiť k náhradnému spôsobu výpočtu dane s použitím pomôcok, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Uvádza, že došlo práve k takej situácii, keďže žalobca ani na základe zaslaných výziev doklady požadované správcom dane k daňovej kontrole nepredložil a neumožnil správcovi dane správne zistiť daň.

26. Sťažovateľ má za to, že žalobca sa snaží navodiť dojem, že nie on, ale správca dane porušil svoje zákonné povinnosti, keď nevykonal príslušné dokazovanie a nežiadal doklady ktoré mal predložiť žalobca od žalobcom označenej osoby. Ďalej uvádza, že doklady zabezpečené správcom dane nemohli byť použité ako doklady žalobcu. Poukázal pritom na to, že dôkazné bremeno pri preukazovaní príjmov a výdavkov znáša žalobca, pričom ak dôkazné bremeno neunesie, vystavuje sa riziku určenia dane podľa pomôcok, na ktoré bol zo strany správcu dane upozornený. V danom prípade si správca dane zabezpečil od spoluvlastníka nehnuteľnosti doklady, tieto preto nie je možné považovať za doklady žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu, a tiež za splnenie jeho povinností počas daňovej kontroly. Sťažovateľ namieta, že správny súd mu vyčíta nevyžiadanie si dokladov od spoluvlastníka nehnuteľností skôr, avšak zo spisového materiálu nevyplýva, že sa žalobca o zabezpečenie dokumentov aspoň reálne pokúsil ale práve naopak, zostal nečinný. V tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/68/2022 zo dňa 14.12.2023. Sťažovateľ poukazuje na dôkazné bremeno žalobcu, pričom správca dane nebol na seba povinný toto dôkazné bremeno prebrať z dôvodu sporov medzi žalobcom a jeho spoluvlastníkom nehnuteľností. Podľa sťažovateľa osobné spory medzi spoluvlastníkmi nie je možné považovať za objektívnu okolnosť, pre ktorú žalobca nemohol sám predložiť navrhovaný dôkaz.

27. Sťažovateľ nesúhlasí so správnym súdom podľa ktorého správca dane opísal procesné úkony vykonané počas daňovej kontroly a vlastné dôvody pre ktoré pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok vymedzil na strane 6 - 7 prvostupňového rozhodnutia. Správca dane podľa sťažovateľa uviedol procesné úkony v časovej následnosti tak, ako nastali a uviedol aj zistenia, neúplnosti, nesprávnosti a nedostatky, ktoré zistil pri predložení čiastočných, ako aj neúplných dokladov žalobcom, a to na str. 2. a 3. prvostupňového rozhodnutia, kde správca dane uvádzal konkrétne údaje z daňového priznania a ďalších daňových a účtovných dokladov žalobcu. Ďalej citoval zistenia týkajúce sa účtovania príjmov z prenájmu nehnuteľností do príjmov neovplyvňujúcich základ dane, príjmov za úhradu záloh nájomného a príjmov za úhradu energií uhrádzaných nájomcami, ktoré žalobca neúčtoval v peňažnom denníku, výdavkov na prenajímané nehnuteľnosti v spoluvlastníctve, ktoré žalobca účtoval vo výdavkoch ovplyvňujúcich základ dane vo výške 100% vystavených faktúr (výmena skiel, nákup dlažby, výdavky za vodu) a zistenia v súvislosti so zálohovými faktúrami za úhradu nájomného.

28. Sťažovateľ preto zastáva názor, že správca dane jasne uviedol dôvody a konkrétne doklady, ktoré vyžadoval od žalobcu predložiť, aby odstránil vážne nedostatky vyplývajúce z predložených dokladov, prípadne dokladov ktoré mal predložiť, aby bolo možné preveriť správnosť údajov v daňovom priznaní. Podľa sťažovateľa však žalobca nepredložil požadované doklady v takom rozsahu, aby správca dane mohol daň správne zistiť.

29. Sťažovateľ uvádza, že správca dane síce disponoval dokladmi žalobcu, avšak správcovi dane bolo znemožnené zistiť daň, keďže predložené doklady nepreukazujú, na základe čoho žalobca stanovil výšku príjmu zo živnosti vykázanú v daňovom priznaní, keďže táto nie je v súlade s peňažným denníkom. Pri vypĺňaní daňového priznania mal žalobca vychádzať z vedeného účtovníctva, teda z rozdielu medzi príjmami a výdavkami, pričom nebola splnená ani táto základná požiadavka. Z uvedeného preto podľa sťažovateľa vyplýva, že z dokladov predložených samotným žalobcom nebolo možné, aby správca dane zistil výšku reálneho príjmu a prislúchajúcej dane, keďže predložené účtovníctvo, a najmä peňažný denník z ktorého primárne vychádzal správny súd, nie je vedený v súlade so zákonom o účtovníctve.

30. V tejto súvislosti sťažovateľ uviedol, že aj z judikatúry Nejvyššího správného soudu ČR (ďalej ako „NSS ČR“) vyplýva, že pokiaľ je účtovníctvo vedené s vážnymi medzerami, ide o stav dôkaznej núdze, ktorý môže viesť k určeniu dane podľa pomôcok a poukázal na rozsudky NSS ČR sp. zn. 5Afs/90/2022-40 zo dňa a sp. zn. 5Afs/162/2016-114. Sťažovateľ poukazuje aj na rozsudok NSS ČR sp. zn. 5Sfs/90/2022-40 zo dňa 05.11.2021, ktorý odkazuje na uznesenie rozšíreného senátu NSS ČR zo dňa 19.01.2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb a cituje, že: „ke stanovení daně podle pomůcek přistupuje správce daně v situaci, kdy daňový subjekt při dokazování tvrzených skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. Pomůcky proto přichází v úvahu ve chvíli, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunes v takové míře, že daň nelze dokazováním stanovit. V takovém případě totiž není úkolem správce daně dohledávat za daňový subjekt důkazní prostředky. Ke stanovení dane podle pomůcek tak správce daně přistupuje typicky tehdy, kde daňový subjekt předloží účetnictví neúplné, či nevěrohodné.“ Na základe uvedeného preto sťažovateľ nesúhlasí so závermi správneho súdu pretože by sa poprel účel samotného inštitútu určovania dane podľa pomôcok.

31. Sťažovateľ nesúhlasí so správnym súdom ani v tom smere, že správca dane uviedol len všeobecný odkaz na nesplnenie daňovej povinnosti predkladať doklady a má za to, že správca dane uviedol dôvody nesplnenia dôkaznej povinnosti, aké nezrovnalosti zistil v jednotlivých predložených dokladoch, konkrétne uviedol požadované doklady, dôkazy a vysvetlenia, čoho dôkazom sú výzvy zaslané žalobcovi. Doplnil, že žalobca bol povinný predložiť dôkazy na preukázanie údajov v daňovom priznaní a umožniť správcovi dane zistiť, či bola daň stanovená v správnej výške. Žalobca však takéto doklady nepredložil. Dodržanie zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok považuje sťažovateľ za náležité odôvodnené. Za zákonné a odôvodnené považuje aj rozhodnutie správcu dane.

32. Sťažovateľ ďalej uviedol, že daňový subjekt ako účtovná jednotka je povinná viesť knihu dlhodobého majetku, pričom zdôraznil významnosť karty dlhodobého majetku, ktorá spočíva v preverení, či bol majetok zaobstaraný žalobcom riadne zaúčtovaný v účtovníctve, t. j. či bol majetok zaradený do obchodného majetku. Uvedené má vplyv na posúdenie, či si žalobca uplatnil náklady súvisiace s konkrétnym druhom majetku oprávnene. V tejto súvislosti zdôraznil, že správca dane neprešiel do procesu určovania dane podľa pomôcok len z dôvodu chýbajúcej inventárnej karty. Žalobca pritom nepredložil požadované evidencie a dôkazy. Správca tak nemohol preveriť výšku spoločných príjmov z prenájmu nehnuteľností, ako ani výšku výdavkov a skontrolovať výšku podielu žalobcu ako spoluvlastníka nehnuteľnosti. Okrem toho žalobca dostatočne nepreukázal ani oprávnenosť zaúčtovania výdavkov uplatnených na motorové vozidlá do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane.

33. Sťažovateľ nesúhlasí so správnym súdom ani v tom, že tento odkázal na závery formulované v rozhodnutí Najvyššieho správného soudu SR sp. zn. 2Sfk/32/2021 zo dňa 31.07.2023. Podľa sťažovateľa ide o dva odlišné skutkové stavy, pretože v tomto prípade žalobca nepredložil všetky doklady, ktorými bol povinný disponovať a predložiť ich a žalobcom predložené doklady neboli vierohodné, správne, úplné, preukázateľné, zrozumiteľné a neboli v súlade s daňovým priznaním.

34. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobca uviedol, že kasačné námietky sťažovateľa nezakladajú dôvod na zrušenie napadnutého rozsudku. Poukázal na to, že správny súd správne právne posúdil vec, ak okrem iného uviedol, že v tomto prípade bola daná možnosť na určenie dane dokazovaním, čo vylučuje splnenie podmienok pre proces určovania dane podľa pomôcok. Žalobca nesúhlasí s vyjadrením žalovaného, že bol pri zabezpečovaní dokladov nečinný. Poukazuje pritom na svoje podania a telefonickú komunikáciu, v ktorej správcovi dane oznamoval, že opakovane aj korešpondenčne žiadal spoluvlastníka o poskytnutie dokladov, avšak neúspešne. Z tohto dôvodu preto navrhol, aby potrebné doklady od spoluvlastníka vyžiadal správca dane. Žalobca zdôraznil, že určenie dane podľa pomôcok

je možné len ak daň nie je možné správne určiť na základe dokladov od daňového subjektu a dokladov zabezpečených dokazovaním v daňovej kontrole. Poukázal tiež na to, že daňové orgány len všeobecne uvádzali že si žalobca nesplnil svoje povinnosti, pričom až teraz v kasačnej sťažnosti sa žalovaný snaží doplniť odôvodnenie svojho rozhodnutia. Navrhol aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol a žalobcovi priznal náhradu trov konania v plnom rozsahu.

IV. Konanie na kasačnom súde

35. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej ako „Najvyšší správny súd SR“) konajúci ako kasačný súd (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná, vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne 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 SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

36. Po preskúmaní napadnutého rozsudku a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

37. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

38. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje:

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

39. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom období, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

40. Podľa § 45 ods. 2 písm. c) a d) daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom období kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- poskytovať požadované informácie sám alebo ním určeniu osobou,
- predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia; dáta v elektronickej podobe je kontrolovaný daňový subjekt povinný predložiť na dátové úložisko finančnej správy alebo iným dohodnutým spôsobom.

41. Podľa § 48 ods. 1 písm. c) daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom období správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť.

42. Podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom období 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.

43. Podľa § 49 ods. 2 daňového poriadku daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto postupu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 najneskôr do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy správcu dane na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

44. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či správny súd rozhodol vo veci na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) keď dospel k záveru, že daňovými orgánmi neboli náležite ustálené a odôvodnené zákonné predpoklady pre zahájenie postupu určovania dane podľa pomôcok.

45. Podstatou sťažovateľových námietok vo vzťahu k odôvodneniu naplnenia podmienok pre postup pri určení dane podľa pomôcok je, že žalobca si nepredložením dôkazov k daňovej kontrole nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností, na preukázanie ktorých bol správcom dane v priebehu daňovej kontroly opakovane vyzývaný, v dôsledku čoho nebolo možné daň správne zistiť. Napriek tomu, že správca dane disponoval dokladmi žalobcu, nemohol preveriť výšku spoločných príjmov z prenájmu nehnuteľností a výdavkov vynaložených na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie a skontrolovať výšku podielu žalobcu ako spoluvlastníka nehnuteľnosti. Žalobca si nespĺnil ani zákonnú povinnosť pri preukazovaní uplatnených výdavkov na preukázanie ktorých ho správca dane vyzval. Podľa sťažovateľa nebolo možné, aby správca dane zistil výšku reálneho príjmu a prislúchajúcej dane, keďže predložené účtovníctvo, a najmä peňažný denník nie je vedený v súlade so zákonom o účtovníctve. Sťažovateľ preto považuje za preukázané a aj náležite odôvodnené dodržanie zákonných podmienok na prechod do procesu určovania dane podľa pomôcok.

46. Kasačný súd z administratívneho spisu zistil, že určenie dane podľa pomôcok sa u žalobcu začalo 12.12.2016, pričom mu predchádzala daňová kontrola dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2013, ktorú správca dane u žalobcu začal dňa 15.12.2015.

47. Kasačný súd poukazuje na charakter inštitútu určenia dane podľa pomôcok, ktorý má podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/47/2019 zo dňa 16. decembra 2020 subsidiárny charakter. Svojou podstatou ide o núdzový právny režim zisťovania základu dane. O jeho použití rozhodne správca dane. Správca dane pristúpi k určeniu dane podľa pomôcok až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov.

48. Určenie dane podľa pomôcok je teda osobitným postupom, ktorým daňový poriadok umožňuje správcovi dane zistiť základ dane a určiť daň. K takémuto postupu môže správca dane pristúpiť v odôvodnených prípadoch definovaných v § 48 ods. 1 daňového poriadku vtedy, ak daňovú povinnosť nie je možné stanoviť dokazovaním.

49. V prejednávacom prípade pristúpil správca dane k určeniu dane podľa pomôcok z dôvodu, že žalobca ani po opakovaných výzvach správcu dane nepredložil dôkazy, na preukázanie ktorých bol správcom dane v priebehu daňovej kontroly opakovane vyzývaný. Správca dane preto v priebehu daňovej kontroly dospel k záveru, že nastali predpoklady pre náhradný spôsob určenia dane, pretože nepredložením dokladov žalobca nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností, v dôsledku čoho nebolo možné daň správne zistiť.

50. Kasačný súd preto skúmal, či boli v danom prípade splnené podmienky určovania dane podľa pomôcok.

51. Z rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že správca dane pri určení výšky príjmu z prenájmu nehnuteľnosti zvýšil žalobcovi príjmy podliehajúce dani zaúčtované v peňažnom denníku žalobcu za rok 2013 o príjem zistený z účtovníctva spoluvlastníka nehnuteľnosti K.. Y. J. zaúčtovaný v peňažnom denníku ako príjem z prenájmu nehnuteľnosti v podielovom spoluvlastníctve.

52. Ako ďalej vyplýva z rozhodnutia správcu dane, ako pomôcky pri zisťovaní príjmov z prenájmu nehnuteľnosti v podielovom spoluvlastníctve použil správca dane účtovné doklady a písomnosti predložené podielovým spoluvlastníkom K.. Y. J., doklady a písomnosti predložené nájomcami nehnuteľnosti a listy vlastníctva. Správca dane ďalej použil ako pomôcky aj vyjadrenie žalobcu zo dňa 05.10.2016 a vyjadrenie žalobcu zo dňa 18.10.2017.

53. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že časť dokladov, ktoré správca dane použil ako pomôcky pri zisťovaní príjmov z prenájmu nehnuteľností, mal správca dane k dispozícii už v priebehu daňovej kontroly. Zároveň z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca v priebehu daňovej kontroly v reakciách na výzvy správcu dane opakovane uvádzal, že v dôsledku narušených vzťahov

mu neboli zo strany spoluvlastníka a spoločnej účtovnej kancelárie vydané doklady, ktorými disponuje podielový spoluvlastník nehnuteľnosti K.. Y. J.. Kasačný súd má tiež z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že o vydanie účtovných dokladov žalobca v priebehu daňovej kontroly žiadal aj spoluvlastníka nehnuteľnosti. O zabezpečenie týchto dokladov od spoluvlastníka nehnuteľnosti požiadal žalobca aj správcu dane.

54. Vo vzťahu k odôvodneniu naplnenia podmienok pre určenie dane podľa pomôcok daňové orgány konštatovali, že žalobca nesplnil svoju dôkaznú povinnosť pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností, v dôsledku čoho nebolo možné daň správne zistiť. Podľa názoru kasačného súdu však tento záver daňových orgánov nie je v odôvodneniach ich rozhodnutí dostatočne podporený. Kasačný súd preto v zhode so správnym súdom konštatuje, že správcou dane a ani žalovaným neboli náležite ustálené a odôvodnené zákonné predpoklady pre postup pre určovanie dane podľa pomôcok.

55. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že samotné poukázanie na rozdielne číselné údaje vykázané v podanom daňovom priznaní, vo výkaze o príjme a výdavkoch a účtovníctve žalobcu nepostačujú na odôvodnenie prechodu na určovanie dane podľa pomôcok. Rovnako tak nepostačuje ani zistenie, akým spôsobom žalobca vo svojom účtovníctve účtoval príjmy z prenájmu nehnuteľnosti alebo že neúčtoval príjmy za úhradu energií uhrádzané nájomcami v peňažnom denníku. Samotná existencia rozdielov či nezrovnalostí v evidencii alebo účtovníctve ešte neznamená, že daň nemožno stanoviť dokazovaním. Kasačný súd preto námietku sťažovateľa, že správca dane poukazom na tieto rozdiely vysvetlil dôvody pre ktoré pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok, považuje za nedôvodnú.

56. Inými slovami, rozdielnosť údajov v jednotlivých evidenciách môže byť dôvodom na ich preverenie, na doplnenie dokazovania alebo na hodnotenie vierohodnosti účtovníctva, sama o sebe však nezakladá splnenie podmienok na prechod určovania dane podľa pomôcok. Tento postup je prípustný až vtedy, keď správca dane presvedčivo preukáže, že v dôsledku týchto nezrovnalostí nie je možné daň určiť ani po vykonaní a vyhodnotení dostupných dôkazov.

57. Osobitne významné je aj to, že daňové orgány rovnako tak nevysvetlili, prečo účtovníctvo - peňažný denník spoluvlastníka nehnuteľnosti, z ktorého napokon vychádzali pri určení výšky príjmov z prenájmu, nemohlo byť zabezpečené a použité ako dôkazný prostriedok už v štádiu daňovej kontroly. Z administratívneho spisu pritom nevyplýva, že by obstaranie tohto dôkazu ešte v priebehu daňovej kontroly bolo objektívne nemožné. Kasačný súd pritom považuje za zásadné, že ide o konkrétny identifikovaný účtovný podklad, ktorý mohol správca dane zabezpečiť už v rámci daňovej kontroly ako dôkazný prostriedok.

58. Uvedené pritom správne daňovým orgánom vytkol aj správny súd, keď v napadnutom rozsudku konštatoval, že správcovi dane nič nebránilo v tom, aby si od spoluvlastníka nehnuteľnosti vyžiadal doklady, o ktorých žalobca opakovane uviedol, že nimi nedisponuje z dôvodu odmietnutia súčinnosti tohto spoluvlastníka.

59. Neobstojí pritom ani námietka sťažovateľa, že zo spisového materiálu nevyplýva, že sa žalobca o zabezpečenie dokladov aspoň reálne pokúsil ale práve naopak, v tomto ohľade ostal úplne nečinný. Podľa sťažovateľa sa žalobca bez primeraných dôvodov spoliehal na to, že tieto doklady za neho zaobstará správca dane. Kasačný súd konštatuje, že toto tvrdenie sťažovateľa sa nezakladá na pravde. Z administratívneho spisu má kasačný súd za preukázané, že žalobca v odpovedi na výzvu správcu dane č. 104147683/2016 zo dňa 20.10.2016 predložil okrem iných dokladov správcovi dane aj žiadosť o vydanie účtovných dokladov k daňovej kontrole zo dňa 24.10.2016 adresovanú K.. Y. J., spoluvlastníkovi nehnuteľnosti spolu s poštovým podacím lístkom. Predmetom tohto podania je žiadosť o vydanie účtovných dokladov, a to karty Hmotného investičného majetku, ktorý má žalobca v podielovom spoluvlastníctve s K.. Y. J. a tiež peňažného denníka za rok 2013. Kasačný súd podotýka, že správca dane zvýšil žalobcovi príjmy podliehajúce dani práve na základe príjmu zaúčtovaného v peňažnom denníku spoluvlastníka nehnuteľnosti. Uvedené pritom platí aj vo vzťahu ku karte dlhodobého majetku, ktorej významnosť sťažovateľ zdôrazňuje.

60. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa, že žalobca si nesplnil svoju zákonnú povinnosť ani pri preukazovaní uplatnených výdavkoch kasačný súd uvádza, že ani túto nepokladal za dôvodnú. Ako vyplýva z rozhodnutia správcu dane, žalobca uviedol v podanom daňovom priznaní výdavky v sume

308 083,79 eur pričom v peňažnom denníku zaúčtoval celkové výdavky v sume 300 511,56 eur. Rozdiel v sumách výdavkov uvedených v daňovom priznaní a peňažnom denníku vo výške 7 572,23 žalobca nepreukázal žiadnymi dokladmi. Uvedená skutočnosť však nemôže slúžiť ako dôvod prechodu na určovanie dane podľa pomôcok. Správne preto správny súd uviedol, že správca dane môže výdavky, ktorých oprávnenosť daňový subjekt nepreukáže, neuznať vykonaným dokazovaním bez toho, aby prešiel na určovanie dane podľa pomôcok.

61. Uvedené pritom rovnako platí aj vo vzťahu k výdavkom súvisiacim s prenájmov nehnuteľností a predajom ojazdených motorových vozidiel, ktoré správca dane žalobcovi neuznal z dôvodu, že žalobca nemal prenajímané nehnuteľnosti a motorové vozidlá zaradené v obchodnom majetku. Správca dane preto pri určení dane podľa pomôcok nezohľadnil výdavky súvisiace s prenájomom nehnuteľností. V rozhodnutiach daňových orgánov pritom absentuje odôvodnenie, prečo tieto daňové výdavky nebolo možné neuznať vykonaným dokazovaním v priebehu daňovej kontroly. Správca dane a ani sťažovateľ pritom vo svojich rozhodnutiach ani len neuviedli, kedy správca dane zistil skutočnosť, že žalobca nemal prenajímané nehnuteľnosti a motorové vozidlá zaradené v obchodnom majetku. Daňové orgány ani v tomto prípade nevysvetlili, prečo tieto výdavky nebolo možné neuznať už v priebehu daňovej kontroly, a to aj s ohľadom na doklady a dôkazy, ktoré mal správca k dispozícii už v priebehu daňovej kontroly.

62. Z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov teda nie je zrejmé, prečo nebolo možné na základe dokladov, ktoré správca dane použil ako pomôcky, stanoviť výdavky a daň dokazovaním počas daňovej kontroly a prečo správca dane musel pristúpiť k určovaniu dane podľa pomôcok.

63. Kasačný súd zdôrazňuje, že ak správca dane už v priebehu daňovej kontroly disponoval konkrétnymi dokladmi umožňujúcimi určiť výšku výdavkov, potom absentuje základná podmienka aplikácie § 48 daňového poriadku, teda objektívna nemožnosť stanoviť daň dokazovaním. Je pritom potrebné rozlišovať, či správca dane spochybní daňovú uznateľnosť konkrétnych výdavkov alebo spochybní účtovníctvo ako celok. Prechod na určovanie dane podľa pomôcok pritom nesmie byť procesnou skratkou. Kasačný súd síce dáva za pravdu sťažovateľovi v tom smere, že pokiaľ je účtovníctvo vedené s vážnymi medzerami, ide o stav dôkaznej núdze, ktorý môže viesť k určeniu dane podľa pomôcok. Kasačný súd však musí konštatovať, že správca dane a ani žalovaný ani v tomto prípade konkrétne nevysvetlili rozsah a intenzitu nedostatkov, zistených chýb a nezrovnalostí účtovníctva žalobcu, a prečo tieto nedostatky objektívne znemožňovali určiť daň dokazovaním. Nepostačuje pritom len všeobecné poukázanie na nezrovnalosti v evidenciách a účtovníctve daňového subjektu, najmä za stavu, ak je možné vzniknuté pochybnosti dokazovaním odstrániť.

64. Daňové orgány dostatočným spôsobom nevysvetlili, prečo v danom prípade nebolo možné stanoviť daň dokazovaním, aké dôkazné prostriedky boli vykonané v priebehu daňovej kontroly a prečo nepostačovali na spoľahlivé zistenie dane. Z obsahu rozhodnutí nie je možné zistiť ani to, v čom spočívala príčinná súvislosť medzi nesplnením zákonných povinností žalobcu a nemožnosťou zistiť daň riadnym dokazovaním v priebehu daňovej kontroly.

65. V odôvodneniach svojich rozhodnutí daňové orgány uviedli len všeobecné konštatovanie, že žalobca si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť. Takéto odôvodnenie však neobsahuje vysvetlenie, prečo nebolo možné daň stanoviť riadnym dokazovaním. Správca dane musí konkrétne vysvetliť, prečo ním zistené nedostatky znemožňujú stanoviť daň dokazovaním, nepostačuje len uviesť prečo daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno. V posudzovanej veci takáto úvaha správcu dane absentuje.

66. Kasačný súd zdôrazňuje, že samotné konštatovanie splnenia podmienok určovania dane podľa pomôcok nepostačuje. Prechod na určovanie dane podľa pomôcok musí byť výsledkom preskúmateľnej úvahy správcu dane, ktorá musí byť jasne, konkrétne a logicky vyjadrená. Použitie pomôcok pritom musí byť opreté o konkrétne skutkové zistenia preukazujúce objektívnu nemožnosť stanoviť daň dokazovaním v priebehu daňovej kontroly.

67. Správca dane je povinný vysvetliť, prečo v konkrétnej veci nebolo možné daň stanoviť dokazovaním, aké dôkazné prostriedky boli vykonané, prečo nepostačovali na spoľahlivé určenie dane a v čom spočíva príčinná súvislosť medzi nesplnením povinností daňového subjektu a nemožnosťou zistiť daň dokazovaním.

68. Skutočnosť, že určité doklady správca dane formálne označil ako pomôcky, sama o sebe nezakladá splnenie zákonných predpokladov na prechod do procesu určovania dane podľa pomôcok. Rozhodujúce je, či skutkový stav bolo možné zistiť riadnym dokazovaním. Túto otázku však správca dane a neskôr ani žalovaný vôbec neotvoril a neposkytol na ňu presvedčivú odpoveď. Neuniklo pritom pozornosti kasačného súdu, že správca dane začal určovania dane podľa pomôcok dňa 12.12.2016, pričom lehota na vykonanie daňovej kontroly by uplynula dňa 15.12.2016.

69. Kasačný súd preto uzatvára, že sa v plnom rozsahu stotožňuje so správnym súdom, ktorý dospel k záveru, že správcom dane neboli náležite ustálené a odôvodnené zákonné predpoklady pre postup určovania dane podľa pomôcok. Správny súd preto postupoval správne, keď napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

70. So zreteľom na všetky uvedené skutočnosti kasačný súd vyhodnotil podané námietky ako nedôvodné.

VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

71. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Kasačný súd považuje napadnutý rozsudok za vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Z tohto dôvodu kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú.

72. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania voči žalovanému vzhľadom na neúspech žalovaného ako sťažovateľa v kasačnom konaní.

73. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.