

Súd: Krajský súd Banská Bystrica
Spisová značka: 71S/21/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6020200434
Dátum vydania rozhodnutia: 10. 06. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Antalová
ECLI: ECLI:SK:KSBB:2021:6020200434.1

Rozhodnutie

Krajský súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Antalovej a členov senátu JUDr. Petra Molčana a JUDr. Vladimíra Šalamúna, v právnej veci žalobcu: KASATKIN Recovery, k. s., so sídlom Čajakova 13, 811 05 Bratislava, so sídlom kancelárie Komenského 14A, 974 01 Banská Bystrica, značka správcu: S1812, správca konkurznej podstaty úpadcu BBK AGRO, s.r.o. „v konkurze“, so sídlom Rudohorská 33, 974 11 Banská Bystrica, IČO: 44 095 066, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101368189/2020 zo dňa 28. augusta 2020, takto

rozhodol:

Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 101368189/2020 zo dňa 28. augusta 2020 spolu s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 100301070/2020 zo dňa 29. januára 2020 z r u š u j e a vec vracia prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie .

Žalobcovi náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Banská Bystrica ako správca dane (ďalej len „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán verejnej správy“) dňa 30.08.2018 začal u obchodnej spoločnosti BBK AGRO, s.r.o. „v konkurze“, so sídlom Rudohorská 33, 974 11 Banská Bystrica, IČO: 44 095 066 (ďalej len „úpadca“ alebo „daňový subjekt“), správcom konkurznej podstaty ktorej je žalobca, daňovú kontrolu. Predmetom daňovej kontroly v zmysle Oznámenia o daňovej kontrole č. 101429054/2018 zo dňa 24.07.2018 bola daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013. Uvedené Oznámenie obsahovalo aj poučenie o možnosti určenia dane podľa pomôcok v znení: „Pokiaľ neumožníte vykonať daňovú kontrolu resp. si nespĺníte pri preukazovaní Vami uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, bude základ dane zistený a daň učená podľa pomôcok v súlade s § 48 a § 49 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov“. Výzvou na predloženie dokladov zo dňa 30.08.2018 správca dane požiadal žalobcu o predloženie všetkých účtovných a daňových dokladov týkajúcich sa kontrolovaného zdaňovacieho obdobia - roku 2013 a to v lehote 8 dní od doručenia výzvy. Žalobca bol opätovne poučený aj o možnosti určenia dane podľa pomôcok. Žalobca žiadosťou zo dňa 10.09.2019 doplnenou cez elektronickú podateľňu dňa 12.09.2019 požiadal správcu dane o predĺženie lehoty na predloženie dokladov z dôvodu, že ako správca nedisponoval účtovníctvom úpadcu, ktoré viedla externá firma. Upozornil správcu dane, že účtovné doklady za rok 2013 vzhľadom na objem tržieb a obchodov úpadcu budú obsahovať značné množstvo dokumentov a požiadal o bližšie spresnenie rozsahu predkladanej účtovnej dokumentácie za rok 2013. Správca danej rozhodnutím č. 101859140/2018 zo dňa 20.09.2018 žiadosti žalobcu vyhovel a lehotu na predloženie dokladov predĺžil o 30 dní. Na ústnom pojednávaní konanom dňa 12.10.2018 žalobca predložil správcovi dane časť vyžiadaných dokladov (o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č.102034555/2018) a na ústnom pojednávaní konanom dňa 05.11.2018 žalobca správcovi dane predložil ďalšie doklady (o

čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102143081/2018). Vzhľadom na skutočnosť, že medzi žalobcom predloženými dokladmi nebola účtovná zostava, na základe ktorej by mohol správca dane preveriť zaúčtovanie jednotlivých položiek daňových príjmov a výdavkov, bola žalobcovi zaslaná Výzva na predloženie dokladov č. 102240368/2018 zo dňa 13.11.2018, ktorou správca dane žalobcu vyzval, aby v lehote do 15 dní odo dňa doručenia výzvy predložil nasledovné doklady: hlavnú knihu od 01.01.2013 do 31.12.2013 v elektronickej podobe so zaúčtovanými položkami na jednotlivých analytických účtoch, účtovný denník od 01.01.2013 do 31.12.2013 v elektronickej podobe, prehľad účtu od 01.01.2012 do 31.12.2013 v elektronickej podobe (nákladové a výnosové účty), originál kompletnej zápisnice, ktorej 3. list bol predložený správcovi dane bez uvedenia dátumu a bez podpisu na ústnom pojednávaní dňa 12.10.2018, z ktorého bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102034555/2018. Žalobca vo Vyjadrení k výzve na predloženie dokladov zo dňa 05.12.2018 uviedol: „Nakoľko nám úpadca neposkytuje súčinnosť, nevieme Daňovému úradu predložiť požadované doklady v zmysle výzvy. Elektronickými výstupmi z účtovníctva nedisponujeme, máme ich k dispozícii len v listinnej podobe, ako sme ich už Daňovému úradu predložili.“ Správca dane Výzvou na predloženie dokladov č. 100502752/2019 zo dňa 22.02.2019 žalobcu vyzval, aby mu v lehote do 15 dní odo dňa doručenia výzvy predložil nasledovné doklady: hlavnú knihu od 01.01.2013 do 31.12.2013 v písomnej podobe so zaúčtovanými položkami na jednotlivých analytických účtoch, účtovný denník od 01.01.2013 do 31.12.2013 v písomnej podobe, prehľad účtu od 01.01.2012 do 31.12.2013 v písomnej podobe (nákladové a výnosové účty), inventárne karty majetku, odpisové plány k majetku, z ktorého boli v roku 2013 účtované odpisy, mzdové doklady (zostavy, na základe ktorých boli zaúčtované v roku 2013 výdavky na účtoch 521 a 524), interné doklady za rok 2013 a knihy jász za rok 2013. Výzvou na predloženie dôkazov č. 100503434/2019 z rovnakého dňa správca dane vyzval žalobcu na splnenie si povinnosti tým, že v lehote do 15 dní odo dňa doručenia tejto výzvy predloží v súvislosti s vykonávanou kontrolou dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013 dôkazy preukazujúce vo výzve uvedené tvrdenia. Rozhodnutiami č. 101008813/2019 a č. 101008899/2019 zo dňa 30.04.2019 správca dane vyhovel žiadostiam žalobcu o predĺženie lehôt a lehotu na predloženie dokladov ako aj lehotu na predloženie dôkazov predĺžil o 30 dní. Žalobca v predĺženej lehote doklady ani dôkazy správcovi dane nepredložil. Vzhľadom k tomu, že žalobca v priebehu vykonávanej daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2013 nepredložil správcovi dane účtovnú zostavu, na základe ktorej by mohol správca dane preveriť zaúčtovanie jednotlivých položiek daňových príjmov a výdavkov, 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 len „Daňový poriadok“) pristúpil k zisteniu základu dane a určeniu dane podľa pomôcok. Oznámenie o určení dane podľa pomôcok č. 101189617/2019 zo dňa 20.05.2019 bolo žalobcovi doručené dňa 23.05.2019. Dňom nasledujúcim po dni doručenia uvedeného Oznámenia, t.j. dňa 24.05.2019 sa začalo určovanie dane podľa pomôcok. O výsledku určovania dane podľa pomôcok správca dane vyhotovil Protokol č. 102560318/2019 zo dňa 11.11.2019 (ďalej len „Protokol“), ktorý bol žalobcovi spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k Protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 102563639/2019 zo dňa 11.11.2019 doručený dňa 14.11.2019. Žalobca sa k Protokolu č. 102560318/2019 vyjadril vyjadrením zo dňa 03.12.2019 a jeho pripomienky boli so správcom dane prerokované na ústnom pojednávaní konanom dňa 15.01.2020, z ktorého bola vyhotovená Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100163151/2020.

2. Rozhodnutím č. 100301070/2020 zo dňa 29.01.2020 správca dane vyrubil úpadcovi zastúpenému žalobcom rozdiel dane v sume 244 475,64 € na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“). V odôvodnení rozhodnutia správca dane opísal priebeh administratívneho konania, pričom uviedol: „Správca dane začal určovanie dane podľa pomôcok, nakoľko nastali skutočnosti uvedené v § 48 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov.“ Správca dane ako pomôcky, na základe ktorých zistil základ dane a určil daň, použil v súpise pomôcok uvedené listiny a výpisy z verejných záznamov, vlastné poznatky správcu dane, informácie získané zo Sociálnej poisťovne, informácie získané zo zdravotných poisťovní a doklady predložené žalobcom v daňovej kontrole dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013. Na základe uvedených pomôcok správca dane zistil základ dane vo výške 1 062 937,58 €. Správca dane využil ako pomôcku aj poznatky a informácie získané zo spisu kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013 a vyrubovacieho konania po vykonanej daňovej kontrole u daňového subjektu (spísaný Úradný záznam č. 102511345/2019 zo dňa 06.11.2019). Z rozhodnutia správcu dane č. 102205726/2017 zo dňa 18.10.2017, pre vydanie ktorého bol podkladom Protokol č. 100435471/2017 zo dňa 10.03.2017 vyplýva, že pri komodite kryštálový cukor nebolo preukázané dodanie tovaru. Správca dane vylúčil z výnosov tržby za tovar (kryštálový

cukor) vyčíslené na základe súpisu odberateľských faktúr v sume 8 911 926,72 €, a preto v tejto sume nepovažoval ani nákup tovaru (kryštálový cukor) za daňové výdavky. Na základe priznaných výnosov v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie od 01.01.2013 do 31.12.2013, vykázaných výnosov vo Výkaze ziskov a strát k 31.12.2013, v hlavnej knihe za obdobie od 01.01.2013 do 31.12.2013 (suma 19 209 488,29 €) a po odpočítaní časti tržieb za tovar - kryštálový cukor (suma 8 911 926,72 €) správca dane určil u daňového subjektu výšku výnosov za rok 2013 v sume 10 297 561,57 €. Daňový subjekt podal dňa 01.04.2014 riadne daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie od 01.01.2013 do 31.12.2013. V uvedenom daňovom priznaní daňový subjekt vykázal náklady vo výške 19 163 132,29 €. Správca dane podľa pomôcok určil celkovú výšku daňových výdavkov za zdaňovacie obdobie roku 2013 v sume 9 234 623,99 €. K spôsobu určenia výšky daňových výdavkov na nákladovom účte 501 uviedol, že „Správca dane nemal k dispozícii pomôcky, na základe ktorých by určil výšku daňových výdavkov, týkajúcich sa spotreby materiálu“. K spôsobu určenia výšky daňových výdavkov na nákladovom účte 504 správca dane uviedol, že „doklady, predložené daňovým subjektom pri kontrole dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013 využil správca dane v procese určovania dane ako pomôcky“. Ako pomôcku využil aj poznatky a informácie získané zo spisu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013 a vyrubovacieho konania po vykonanej daňovej kontrole u daňového subjektu. Správca dane nemal k dispozícii pomôcky, aby mohol správne vyčísliť náklady súvisiace s obstaraním jednotlivých druhov tovarov. Na základe súpisu odberateľských faktúr, ktorými bol vyfakturovaný predaj tovaru - kryštálový cukor, správca dane vyčíslil celkové tržby za uvedený tovar v sume 8 911 926,72 € a v tejto sume neuznal nákup tovaru - kryštálový cukor za daňové výdavky. Na základe vyššie uvedených pomôcok správca dane určil výšku daňových výdavkov, súvisiacich s predaným tovarom v sume 9 045 061,73 €. K spôsobu určenia výšky daňových výdavkov na nákladovom účte 504 správca dane uviedol, že medzi dodávateľskými faktúrami sa nachádzali faktúry za telefón a na bankových výpisoch z banky Uni Credit Bank Slovakia a. s. sa nachádzajú platby, pri ktorých je ručne napísaná predkontakcia (strana MÁ DAŤ účet 518, strana DAL účet 221). Na základe vyššie uvedených pomôcok správca dane určil výšku daňových výdavkov za ostatné služby v sume 3 199,61 €. K spôsobu určenia výšky daňových výdavkov na nákladovom účte 551 správca dane uviedol, že „Na základe pomôcok, ktoré mal správca dane k dispozícii, nebolo možné overiť správnosť odpisov, vykázaných za zdaňovacie obdobie 2013.“ Na základe zisteného základu dane vo výške 1 062 937,58 € (10 297 561,57 € - 9 234 623,99 €) s použitím sadzby dane z príjmov právnickej osoby pre zdaňovacie obdobie roku 2013 vo výške 23 % správca dane určil daňovému subjektu daň z príjmov právnickej osoby pre zdaňovacie obdobie roku 2013 vo výške 244 475,64 €. K pripomienkam žalobcu k Protokolu o určení dane podľa pomôcok správca dane uviedol, že na strane 2 a 3 Protokolu č. 102560318/2019 zo dňa 11.11.2019 podrobne uviedol, na základe čoho pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok. Správcomi dane ani na opakované vyžiadanie neboli predložené účtovné zostavy, na základe ktorých by mohol správca dane preveriť zaúčtovanie jednotlivých položiek daňových príjmov a daňových výdavkov. V zaslaných výzvach bol daňový subjekt upozornený, že v prípade, ak doklady nebudú predložené, správca dane prejde na určovanie dane podľa pomôcok. Daňový subjekt v predĺženej lehote doklady ani dôkazy nepredložil. Určenie dane podľa pomôcok býva spravidla menej presné než daň zistená dokazovaním. Daňový subjekt predložil správcomi dane počas výkonu daňovej kontroly viac ako 50 šanónov dokladov (dodávateľské faktúry, odberateľské faktúry, bankové výpisy, príjmové a pokladničné doklady a iné doklady). Tieto boli v procese určovania dane podľa pomôcok použité ako pomôcky. Správca dane skonštatoval, že všetky doklady prezrel, nie je však povinný z takto predložených dokladov realizovať rekonštrukciu celého účtovníctva za kontrolované obdobie. Správca dane na základe pomôcok stanovil výšku príjmov a daňových výdavkov tak, ako je uvedené v Protokole č. 102560318/2019 zo dňa 11.11.2019 na stranách č. 9 - 33, pritom postupoval podľa zákona a dbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu a zároveň prihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. Správca dane ďalej uviedol, že rešpektoval v plnej miere § 48 ods. 5 Daňového poriadku a pri určovaní základu dane určil výšku príjmov a daňových výdavkov aj s prihliadnutím na podmienky, za akých daňový subjekt podnikal a v akom odbore činnosti podnikal. Ďalej správca dane uviedol, že v procese určenia dane podľa pomôcok použil ako pomôcku aj poznatky a informácie zo spisu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013 a vyrubovacieho konania po vykonanej daňovej kontrole u daňového subjektu. Rozhodnutie č. 102205726/2017 zo dňa 18.0.2017 nadobudlo právoplatnosť dňa 28.11.2017 a ku dňu vydania rozhodnutia správcu dane bolo stále právoplatné. Hoci bol žalobcom podaný Návrh na pripustenie obnovy konania zo dňa 08.07.2019, obnova konania na základe tohto návrhu nebola ku dňu vydania rozhodnutia správcu dane začatá.

Dňa 23.01.2020 správca dane expedoval daňovému subjektu Rozhodnutie č. 100220998/2020 zo dňa 21.01.2020, ktorým zastavil daňové konanie vo veci uvedeného návrhu na obnovu daňového konania.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca dňa 26.02.2020 odvolanie, v ktorom navrhoval, aby správca dane v zmysle § 73 ods. 1 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie zrušil, alebo, aby v zmysle § 73 ods. 2 Daňového poriadku postúpil toto odvolanie na rozhodnutie odvolaciemu orgánu, pričom v takomto prípade žalobca navrhol, aby odvolací orgán prvostupňové rozhodnutie zrušil. Žalobca v odvolaní namietal, že neboli splnené podmienky pre určenie dane podľa pomôcok v zmysle § 48 Daňového poriadku. Žalobca predložil správcovi dane všetky doklady, ktorými disponoval, a preto mu nie je zrejmé, prečo boli dôkazné prostriedky získané v priebehu daňovej kontroly správcom dane považované za nedostatočné v takom rozsahu, aby pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok a nie na základe dokazovania. Žalobca v rámci svojej argumentácie poukázal na judikatúru Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, v zmysle ktorej k určeniu dane podľa pomôcok musia byť vo veci splnené tri podmienky a to, že daňový subjekt nesplnil niektorú zo svojich povinností pri dokazovaní, že bez súčinnosti daňového subjektu nebolo možné určiť daň dokazovaním a že daň môže byť podľa pomôcok určená spoľahlivo, pričom v uvedenom prípade nie sú podľa žalobcu splnené minimálne posledné dve z nich. Vzhľadom na správcu dane určený podiel základu dane k celkovým priznaným tržbám úpadcu vo výške 10,32% žalobca stanovenú daň považoval za neadekvátnu a nespoľahlivo určenú. Správca dane pri vydaní Protokolu a určení dane u úpadcu podľa žalobcu nedodrжал ani ustanovenie § 3 ods. 3 Daňového poriadku, nakoľko neprihliadol na preukázateľné náklady na dosiahnutie príjmov úpadcu. Žalobca mal za to, že daň nebolo možné určiť spoľahlivo ani z toho dôvodu, že správca dane neprihliadol na podstatnú časť nákladov na ostatné služby (účet 518 000) a náklady na prepravu (účet 518 200) a ďalšie. Žalobca poukázal na to, že správca dane vylúčil nákupy od hlavného dodávateľa úpadcu, pričom úpadca nemá čo postaviť proti uskutočneným príjmom. Úpadca, okrem eventuálne sporného cukru, obchodoval aj s inými potravinami a komoditami (hydina, víno, vajcia a pod.). Tieto príjmy si nevyhnutne vyžiadali svoje náklady na ich dosiahnutie (prepravné náklady, súvisiace služby a pod.), inak by úpadca tieto príjmy nebol schopný dosiahnuť. Ďalej žalobca namietal, že pri určení dane podľa pomôcok došlo zo strany správcu dane k porušeniu ustanovenia § 48 ods. 5 Daňového poriadku. Podľa názoru žalobcu správca dane dostatočne neprihliadol na daňové náklady a výdavky daňového subjektu, napriek skutočnosti, že mu boli žalobcom predložené. Správca dane bol podľa neho povinný prihliadnuť na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre žalobcu, aj keď ním neboli uplatnené, pričom uvedený záver podoprel o judikatúru súdov Českej republiky. Žalobca poukázal aj na to, že správca dane pri určení dane podľa pomôcok neprihliadol na ním predložené a v odvolaní konkretizované doklady k nákladovým účtom: 518 00 - Ostatné služby, 518 200 - OS preprava, účet 501 300 - PHM Fiat Linea, 501 400 - PHM Peugeot, 501 500 - PHM Nisan 1.6, 501 700 - PHM Nissan Patrol, 501 900 - PHM HYUNDAI SANTA a 501 800 - spotreba DM (drobný majetok). Správca dane podľa žalobcu nezohľadnil ani odpisy majetku z dôvodu, že mu nebol predložený odpisový plán, hoci mu bol predložený prehľad hmotného a nehmotného majetku, z ktorého podľa žalobcu správca dane mohol výšku odpisov jednoznačne zistiť. V napadnutom rozhodnutí ako aj v Protokole podľa názoru žalobcu chýba úvaha správcu dane týkajúca sa konštatovania správcu dane, na ktoré doklady a dôkazy predložené žalobcom prihliadol a na ktoré nie a z akých dôvodov, pričom opätovne poukázal na judikatúru súdov Českej republiky. Žalovaný podľa neho nepostupoval podľa zákona, nedbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu a zároveň neprihliadol na zistené okolnosti, z ktorých by vyplývali pre žalobcu výhody. Správca dane mal podľa žalobcu k dispozícii dostatok dokumentov a dôkazov, na ktoré mohol prihliadnuť na výhody pre žalobcu, za ktoré mal považovať minimálne nejaký podiel na nákladoch úpadcu. Nakoniec žalobca vyslovil nesúhlas s postupom správcu dane, ktorý vylúčil z výnosov tržby za tovar - kryštálový cukor a keď nákup tovaru - kryštálového cukru nepovažoval za daňový výdavok, pričom správca dane využil ako pomôcku poznatky a informácie získané zo spisu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013 a vyrubovacieho konania po vykonanej daňovej kontrole u úpadcu zo dňa 06.11.2019. V Rozhodnutí č. 102205726/2017 zo dňa 18.10.2017, pre vydanie ktorého bol podkladom Protokol č. 100435471/2017 zo dňa 10.03.2017, práve pri komodite kryštálový cukor nebolo preukázané dodanie tovaru. Žalobca namietol, že správcovi dane predložil „Návrh na pripustenie obnovy konania“ zo dňa 08.07.2019 vo veci daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013, z ktorého vyplýva, že vyšli najavo nové skutočnosti a dôkazy, ktoré mohli mať podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, pričom tieto sa nemohli v konaní uplatniť bez zavinenia žalobcu. Žalobca zároveň uviedol, že predložil do konania nové dôkazy (CMR doklady preukazujú intrakomunitárne dodanie cukru do Maďarskej republiky, ktoré zakladá nárok úpadcu na oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 1 Zákona o DPH), ktorými v čase vydania

rozhodnutia správcu dane nedisponoval, pričom tieto sú spôsobilé zmeniť napadnuté rozhodnutie aj v tejto daňovej veci úpadcu. Na záver žalobca v tomto konaní jednak spochybnil celý postup správcu dane, a teda spochybnil výsledok daňovej kontroly zistený správcom dane ako záver nemajúci oporu vo všetkých skutočnostiach. Správca dane podľa žalobcu nevykonával všetky potrebné dôkazy na zistenie dôležitých skutočností pre správne rozhodnutie.

Rozhodnutie žalovaného

4. Žalovaný rozhodnutím č. 101368189/2020 zo dňa 28.08.2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku odvolaniu žalobcu nevyhovel a prvostupňové rozhodnutie potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný zopakoval úkony správcu dane, priebeh určovania dane podľa pomôcok a popísal zistený skutkový stav. Vzhľadom na skutočnosť, že odvolanie smerovalo proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, žalovaný preskúmal v súlade s ustanovením § 74 ods. 5 Daňového poriadku dodržanie zákonných podmienok na použitie § 48 Daňového poriadku. Záver, že boli splnené zákonné podmienky na zistenie základu dane a určenie dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 podľa pomôcok, stanovené v § 48 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku žalovaný zdôvodnil v podstate rovnakými dôvodmi, ako boli správcom dane uvedené v prvostupňovom rozhodnutí a to, že „daňový subjekt ani na opakované výzvy nepredložil správcovi dane účtovné zostavy, na základe ktorých by mohol preveriť zaúčtovanie jednotlivých položiek daňových príjmov a daňových výdavkov. V zaslaných výzvach bol daňový subjekt upozornený, že v prípade, ak požadované doklady nepredloží, správca dane prejde na určovanie dane podľa pomôcok. Správca dane vyhovel aj žiadostiam daňového subjektu o predĺženie lehoty na predloženie dokladov a dôkazov a lehoty predĺžil o 30 dní.“ S postupom správcu dane sa žalovaný stotožnil. K odvolacím námietkam sa žalovaný vyjadril len všeobecne a uviedol, že správca dane pri zisťovaní základu dane a určenie dane podľa pomôcok podľa jeho názoru postupoval v súlade s ustanoveniami § 48 a § 49 Daňového poriadku, pričom ako pomôcky použil doklady predložené daňovým subjektom, a to dodávateľské faktúry, odberateľské faktúry, bankové výpisy, príjmové a pokladničné doklady a iné doklady. Žalovaný podotkol, že „správca dane nie je povinný z takto predložených dokladov vykonať „rekonštrukciu celého účtovníctva“ za kontrolované zdaňovacie obdobie“. Žalovaný zopakoval spôsob určenia príjmov a výdavkov daňového subjektu za kontrolované zdaňovacie obdobie tak, ako bolo uvedené v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane. Na záver žalovaný skonštatoval, že správca dane v procese zisťovania základu dane a pri určenie dane podľa pomôcok rešpektoval § 48 ods. 5 Daňového poriadku, t. j. prihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt a uznal za daňové výdavky náklady v sume 9 234 623,99 €.

Žalobné body

5. Žalobca sa žalobou podanou v zákonnej lehote domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Žalobca považoval napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i prvostupňové rozhodnutie správcu dane za nezákonné z dôvodu, že žalovaný vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP), zistenie skutkového stavu žalovaným resp. prvostupňovým orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP) a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP).

6. Žalobca predovšetkým namietal, že v procese určovania dane správcom dane neboli splnené podmienky pre určenie dane podľa pomôcok v zmysle § 48 Daňového poriadku. Správca dane podľa neho nepostupoval správne, keď dňa 20.05.2019 vydal oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok č. 101189617/2019, ktorým oznámil určovanie dane podľa pomôcok: daň z príjmu daňového subjektu za zdaňovacie obdobie roku 2013 u úpadcu. Dôsledkom voľby tohto nesprávneho postupu je vydanie napadnutého rozhodnutia žalovaného. Žalobca poukázal na to, že predložil správcovi dane všetky doklady, ktorými disponoval. V uvedenej daňovej veci žalobcovi nie je zrejmé, prečo boli dôkazné prostriedky pre správcu dane získané v priebehu daňovej kontroly považované za nedostatočné v takom rozsahu, aby pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok a nie na základe dokazovania. Podľa názoru žalobcu na aplikáciu § 48 Daňového poriadku v daňovom konaní musia byť splnené tri podmienky, pričom dal do pozornosti Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, sp. zn.: 2 Afs 29/2006-108, zo dňa 08.03.2007, v zmysle ktorého „... ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůček musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1) stěžovatel nesplnil některé ze svých

povinností při dokazování, (2) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.“ V uvedenom prípade nie sú podľa žalobcu splnené minimálne dve podmienky preto, aby správca dane postupoval pri určení dane na základe daňových pomôcok, a to že bez súčinnosti žalobcu nebolo možné určiť daň dokazováním a že daň môže byť podľa pomôcok určená spoľahlivo. Hlavným účelom aplikácie dotknutého ustanovenia Daňového poriadku je spoľahlivé stanovenie dane na základe pomôcok. V uvedenej daňovej veci však podľa žalobcu daň nebola stanovená spoľahlivo cez použité pomôcky, pretože je neadekvátne k rozsahu a charakteru podnikateľskej činnosti úpadcu v roku 2013. Správcom dane určený základ dane na základe Protokolu vo výške 1 062 937,58 € zodpovedá 10,32% podielu na celkových priznaných tržbách (ktoré boli vo výške 10 297 561,57 €), čo predstavuje absolútne neadekvátny pomer v tomto predmete podnikania, nakoľko úpadca obchodoval s potravinovým tovarom a komoditami. Takýto podiel obratu a základu dane sa v tomto odbore podnikania nedosahuje u žiadneho porovnateľného podnikateľa. Žalobca pre porovnanie uviedol, že TESCO STORES SR, a.s. dosahuje tento podiel vo výške 1,41%, BILLA s.r.o. dosahuje 0,52 %, COOP Jednota Trenčín, spotrebné družstvo dosahuje 1,45 %. Podľa žalobcu je zrejme, že takto stanovená daň u úpadcu je pre uvedené skutočnosti neadekvátne a teda je určená nespoľahlivo a v rozpore s princípom proporcionality. Preto mal žalovaný podľa neho postupovať tak, že by určoval daň u daňového subjektu na základe dokazovania, čoho výsledkom by bolo spoľahlivé určenie dane. Správca dane pri vydaní Protokolu a určení dane u úpadcu podľa žalobcu nedodrжал ani ustanovenie § 3 ods. 3 Daňového poriadku, nakoľko neprihliadol na preukázateľné náklady na dosiahnutie príjmov úpadcu. Žalobca mal za to, že daň nebolo možné určiť spoľahlivo ani z toho dôvodu, že správca dane neprihliadol na podstatnú časť nákladov na ostatné služby (účet 518 000) a náklady na prepravu (účet 518 200) a ďalšie. Žalobca na podporu vyššie uvedeného dal do pozornosti Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn.: 3SžoKS/138/2006, zo dňa 31.01.2008, v ktorom súd konštatoval nasledovné: „Zároveň je potrebné, aby v prípade stanovenia dane podľa pomôcok prihliadol správca dane aj na ďalšie náklady podnikateľského subjektu spojené so samotným výkonom podnikateľskej činnosti (napr. daňové odpisy iných podnikateľských subjektov), ale aj aby si zabezpečil informácie aj zo Sociálnej poisťovne a zdravotnej poisťovne a pod. Čím môže zistiť aj okolnosti, z ktorých môžu pre daňovníka vyplynúť aj určité výhody, tak ako to mal na mysli zákonodarca v § 44 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb.“. Skutočnosť, že správcovi dane nebol predložený účtovný denník, ktorým žalobca nedisponuje, keďže mu ho úpadca nepredložil, nemôže byť podľa žalobcu na ujmu konkurzu a ostatných veriteľov v konkurze vedenom na majetok úpadcu. Aj napriek tejto skutočnosti bolo možné spoľahlivo zistiť náklady na podnikateľskú činnosť na strane úpadcu. Len skutočnosť, že sa jedná o množstvo dokumentov a absencia jedného až dvoch dokumentov nemôže byť podľa názoru žalobcu na jeho ujmu, ak okrem uvedených dokumentov predložil správcovi dane 98% účtovnej dokumentácie. Žalobca mal za to, že žalovaný mal zisťovať daň dokazováním a predvolaním úpadcu, jeho štatutárnych zástupcov, ktorí v danom čase viedli účtovníctvo a boli zaň zodpovední. Pri správe daní je správca dane povinný vybrať najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane v súlade s ust. § 3 ods. 2 Daňového poriadku, k čomu v danej veci podľa žalobcu nedošlo vôbec. Pritom je však povinný postupovať podľa zákona a dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aby správca dane pristúpil k aplikácii § 48 Daňového poriadku, a to určovaniu dane podľa pomôcok, musí žalobca nesplniť takú povinnosť ustanovenú zákonom, ktorá má za následok nemožnosť správne zistiť daň. Malo by teda ísť o takú povinnosť žalobcu, ktorá je pri správe daní podstatná a jej nesplnením sa zmarí účel správy daní, ktorým je správne zistiť daň a zabezpečiť jej úhradu. Z napadnutého rozhodnutia ani Protokolu podľa názoru žalobcu nie je zrejme, z akých dôvodov považoval žalovaný doklady predložené žalobcom za nedostatočné do takej miery, že pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok. Neobsahujú ani zdôvodnenie, prečo absencia dôkazných prostriedkov viedla k nutnosti stanoviť daň pomôckami, pričom dal do pozornosti Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn.: 1 Afs 55/2009-92, zo dňa 29.03.2006. Správca dane pri určovaní dane podľa pomôcok podľa žalobcu nepostupoval správne aj z toho dôvodu, že výsledkom určenia dane je absurdne vysoká daň a teda je to daň nereálna a nezistená spoľahlivo. Správca dane vylúčil nákupy od hlavného dodávateľa úpadcu, pričom úpadca nemá čo postaviť proti uskutočneným príjmom. Podľa názoru žalobcu mal správca dane priznať úpadcovi pri určovaní dane aj náklady minimálne nutné k dosiahnutiu príjmov. Úpadca, okrem eventuálne sporného cukru, obchodoval aj s inými potravinami a komoditami (hydina, víno, vajcia a pod.). Tieto príjmy si nevyhnutne vyžiadali svoje náklady na ich dosiahnutie (prepravné náklady, súvisiace služby a pod.), inak by úpadca tieto príjmy nebol schopný dosiahnuť. Uvedené potvrdil aj Najvyšší správny súd Českej republiky v Rozsudku sp. zn.: 2 Afs 18/2013-45, zo dňa 28.08.2013.

7. Žalobca ďalej namietal že sa správca dane dopustil porušenia ustanovenia § 48 ods. 5 Daňového poriadku, keď dostatočne neprihliadol na daňové náklady a výdavky daňového subjektu, napriek skutočnosti, že mu boli žalobcom predložené. Správca dane bol podľa neho povinný prihliadnuť na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre žalobcu, aj keď ním neboli uplatnené. Z konštantnej judikatúry je podľa žalobcu zrejmé, že aj opomenutie tejto povinnosti spôsobuje nezákonnosť prvostupňového rozhodnutia správcu dane a teda aj napadnutého rozhodnutia. Správca dane bol v zmysle Nálezu Ústavného súdu Českej republiky sp. zn.: IV. ÚS 179/01 zo dňa 31.08.2001, povinný pri určení dane podľa pomôcok prihliadnuť nielen na príjmy, ale aj na primerané výdavky a na ďalšie okolnosti, z ktorých plynú pre žalobcu výhody. Mal preto zohľadniť aj výdavky úpadcu, podmienky, za akých úpadca podnikal, v akom odbore činnosti podnikal, v akej lokalite mal umiestnené prevádzkovanie činnosti a pod. Správca dane na primerané výdavky úpadcu a na ďalšie okolnosti podľa názoru žalobcu neprihliadol vôbec. Žalobca okrem toho uviedol, že správca dane neprihliadol pri určení dane podľa pomôcok ani na nasledovné doklady predložené žalobcom: účet 518 00 - Ostatné služby v sume 583 437,37 € - hoci nákladové doklady boli správcovi dane predložené (pokladničné doklady výdavkové - číslo 330001 - 330546 (2 ks šanónov), kde sa nachádzajú všetky náklady a výdavky na účte 518 000 (najmä náklady na poštu, poštové známky, služby ohľadne motorových vozidiel, notárske poplatky a pod.). Na tieto účtovné doklady správca dane vôbec neprihliadol (v účtovníctve za rok 2013 sa ich nachádza celkovo 546 dokladov, pričom takto boli aj správcovi dane predložené); účet 518 200 - OS preprava v sume 260 581,14 € - správca dane tieto doklady vôbec nezobral do úvahy, pritom faktúry sú obsahom predložených šanónov (dodávateľské faktúry - celkove 30 ks šanónov). Medzi týmito sa nachádza množstvo faktúr na prepravu - napr. od LT TRANS - preprava vína a pod.. Okrem cukru, ktorý bol správcom dane vylúčený z príjmov aj nákladov, úpadca v roku 2013 obchodoval aj s inými komoditami, ako napríklad hydinou, vajcami, vínom a pod. Ak boli do príjmovej časti z týchto obchodov zahrnuté sumy, tak mali byť podľa žalobcu zohľadnené aj náklady na dosiahnutie týchto príjmov. Bez prepravy potravín a komodít by úpadca nedosiahol svoje príjmy; ostatné náklady - spotreba PHM jednotlivé autá (účet 501 200 - PHM NISSAN v sume 847,88 €, účet 501 300 - PHM Fiat Linea v sume 665,36 €, účet 501 400 - PHM Peugeot v sume 2.314,04 €, účet 501 500 - PHM Nisan 1.6 v sume 481,50 €, účet 501 600 - PHM P208 v sume 490,03 €, účet 501 700 - PHM Nissan Patrol v sume 1 173,42 €, účet 501 900 - PHM HYUNDAI SANTA v sume 4 380,91 €) - všetky tieto výdavky sa nachádzajú vo výdavkových pokladničných dokladoch, a teda správca dane mal na ne prihliadnuť ako na výhodu pre Úpadcu; účet 501 800 - spotreba DM (drobný majetok) - žalobca v tejto súvislosti uviedol, že rovnako tieto náklady sa nachádzajú v účtovníctve úpadcu a správca dane mal prihliadnuť aj na tieto náklady. Žalobca na podporu svojich tvrdení dal do pozornosti Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, sp. zn.: 7 Afs 85/2011, zo dňa 29.02.2012: „Nelze připustit, aby stěžovatelem uplatněné výdaje, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly správními orgány zcela pomínuty. Uvedené platí tím spíše, jednalo-li se o výdaje, které musely být pro dosažení ostatního příjmu stěžovatele nutně vynaloženy. Jiný způsob než úplatné nabytí automobilů (např. jejich odcizení) nemá oporu v obsahu správního spisu.“. V napadnutom rozhodnutí ako aj v Protokole podľa názoru žalobcu chýba úvaha správcu dane týkajúca sa konštatovania správcu dane, na ktoré doklady a dôkazy predložené žalobcom prihliadol a na ktoré nie a z akých dôvodov. Rovnako sa správca dane podľa žalobcu žiadnym spôsobom nevysporiadal so skutočnosťou, z akých dôvodov neprihliadol na ostatné účtovné doklady - výdavkové doklady v počte 546 ks. Žalovaný podľa neho nepostupoval podľa zákona, nedbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu a zároveň neprihliadol na zistené okolnosti, z ktorých by vyplývali pre žalobcu výhody. V súvislosti so stanovením výšky príjmov a daňových výdavkov správca dane v napadnutom rozhodnutí odkázal na rozhodnutie správcu dane. Žalobca tiež uviedol, že správca dane nezohľadnil odpisy, pričom konštatoval, že mu nebol predložený odpisový plán. K tomu žalobca uviedol, že správcovi dane bol predložený prehľad hmotného a nehmotného majetku v počte 2 ks, kde sú odpisy stanovené jasne, aj spolu s odpisovými skupinami (čo sa koľko odpisuje 1/4, 1/6, 1/20), spolu s nadobúdacími sumami, zostatkovými sumami a odpis (oprávky). Z týchto dôkazov podľa názoru žalobcu mohol správca dane jednoznačne zistiť, koľko je v danom roku odpis, pričom tieto v celom rozsahu zodpovedali sumám uvedeným v súvahe za rok 2013 pri jednotlivých položkách majetku (stavby, huteľné veci, zvieratá) - brutto hodnota, netto hodnota, korekcia. Správca dane mal teda podľa žalobcu k dispozícii dostatok dokumentov a dôkazov, na ktoré mohol prihliadnuť ako na výhody pre žalobcu a odpisy zohľadniť pri určení základu dane a následnej dane. Žalobca mal za to, že správca dane však v rozpore s Daňovým poriadkom na tieto neprihliadol a na tomto základe nesprávne určil daň. Ako výhodu mal správca dane podľa žalobcu považovať minimálne nejaký podiel na nákladoch, vyjadrený nejakým percentom. Správca dane pritom pri väčšine nákladov predložených žalobcom neprijal žiadne náklady a ako zistenú sumu uvádza sumu vo výške 0,00 €. Podľa názoru žalobcu je absurdné napr.

neprihliadnuť na žiadne náklady na PHM, ak vozidlá boli preukázateľne v majetku úpadcu, používal ich na podnikateľskú činnosť a zaplatil za ne riadne daň z motorových vozidiel. Rovnako je podľa neho pochybné, ak správca dane neprihliadne na ďalšie nevyhnutné náklady na podnikateľskú činnosť úpadcu - ako sú rôzne poplatky, poštovné, náklady na obstaranie nábytku alebo zabezpečenie prepravy predávaného tovaru.

8. Žalobca napokon poukázal na to, že správca dane vylúčil z výnosov tržby za tovar (kryštalový cukor) vyčíslené na základe súpisu odberateľských faktúr (strana 10 - 19 Protokolu) vo výške 8 911 926,72 €, vzhľadom na skutočnosť, že v tejto výške nepovažoval ani nákup tovaru (kryštalový cukor) za daňový výdavok. Z napadnutého rozhodnutia ako aj z Protokolu vyplýva, že správca dane využil ako pomôcku aj poznatky a informácie získané zo spisu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013 a vyrubovacieho konania po vykonanej daňovej kontrole u úpadcu zo dňa 06.11.2019. V Rozhodnutí č. 102205726/2017 zo dňa 18.10.2017, pre vydanie ktorého bol podkladom Protokol č. 100435471/2017 zo dňa 10.03.2017, práve pri komodite kryštalový cukor nebolo preukázané dodanie tovaru. Žalobca namietal, že nesúhlasí ani s týmito závermi žalovaného a správcu dane. Nesúhlasil s postupom správcu dane, keď vylúčil z výnosov tržby za tovar - kryštalový cukor a keď nákup tovaru - kryštalového cukru nepovažoval za daňový výdavok. Tieto závery správcu dane sú podľa žalobcu nesprávne, pričom už len z týchto dôvodov je napadnuté rozhodnutie nesprávne a nezákonné. Žalobca uviedol, že podľa neho z predložených dokladov je jednoznačne zrejmé, že kryštalový cukor bol jasne dodaný, predstavuje jednoznačný príjem a výdaj u úpadcu. Ďalej namietol, že predložil žalovanému podanie a to „Návrh na pripustenie obnovy konania“ zo dňa 08.07.2019 v súvislosti s rozhodnutím Daňového úradu Trnava, pobočka Skalica č. 102205726/2017, zo dňa 18.10.2017, týkajúcim sa daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013. Z tohto podania žalobcu vyplýva, že v zmysle ust. § 75 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyšli najavo nové skutočnosti a dôkazy, ktoré mohli mať podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, pričom tieto sa nemohli v konaní uplatniť bez zavinenia žalobcu. Žalobca jednak spochybnil celý postup žalovaného ako aj správcu dane, a teda spochybnil výsledok daňovej kontroly zistený správcom dane ako záver nemajúci oporu vo všetkých skutočnostiach. Správca dane podľa žalobcu nevykonal všetky potrebné dôkazy na zistenie dôležitých skutočností pre správne rozhodnutie. Základným sporným bodom podľa neho je, či cukor, ktorý dodával úpadca do zahraničia, skutočne bol dodaný do zahraničia a opustil hranice Slovenskej republiky. Žalobca zároveň uviedol, že predložil do konania nové dôkazy, ktorými v čase vydania rozhodnutia správcu dane nedisponoval, pričom tieto sú spôsobilé zmeniť napadnuté rozhodnutie aj v tejto daňovej veci úpadcu. V rámci vyšetrovania v trestnej veci vedenej na NAKA, národná jednotka finančnej polície, expozitúra stred, Banská Bystrica, pod ČVS: PPZ-128/NKA-FP-ST-2014 boli do vyšetrovacieho spisu zaistené medzinárodné prepravné listy CMR, ktoré boli potvrdené príjemcom tovaru. CMR doklady preukazujú intrakomunitárne dodanie cukru do Maďarskej republiky, ktoré zakladá nárok úpadcu na oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 1 Zákona o DPH. V uvedenej trestnej veci boli získané dôkazy, z ktorých vyplývalo, že preprava cukru uskutočnená v zdaňovacom období marec 2013 bola skutočne realizovaná. Na základe uvedených skutkových a právnych skutočností žalobca navrhol, aby správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vec prvostupňovému orgánu verejnej správy na nové konanie a rozhodnutie. Súčasne navrhol, aby mu správny súd priznal náhradu trov konania v celom rozsahu.

Vyjadrenie žalovaného

9. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe zo dňa 18.12.2020 navrhol žalobu zamietnuť a žalobcu zaviazat' znášaním trov konania zo svojho. Žalovaný v odvolacom konaní, vzhľadom na skutočnosť, že odvolanie smerovalo proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, preskúmal v súlade s § 74 ods. 5 Daňového poriadku dodržanie zákonných podmienok na použitie § 48 Daňového poriadku. Z priebehu administratívneho konania vyplýva, že žalobca ani na opakované výzvy nepredložil správcovi dane účtovné zostavy, na základe ktorých by mohol preveriť zaúčtovanie jednotlivých položiek daňových príjmov a daňových výdavkov. V zaslaných výzvach bol žalobca upozornený, že v prípade, ak požadované doklady nepredloží, správca dane prejde na určovanie dane podľa pomôcok. Správca dane vyhovel aj žiadostiam žalobcu o predĺženie lehoty na predloženie dokladov a dôkazov a lehoty predĺžil o 30 dní. Žalovaný na základe uvedených skutočností dospel k záveru, že boli splnené zákonné podmienky na zistenie základu dane a určenie dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 podľa pomôcok, stanovené v § 48 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, a preto sa s postupom správcu dane stotožnil. Správca dane pri zisťovaní základu dane a určenie dane podľa pomôcok podľa žalovaného

postupoval v súlade s ustanoveniami § 48 a § 49 Daňového poriadku, pričom ako pomôcky použil doklady predložené žalobcom, a to dodávateľské faktúry, odberateľské faktúry, bankové výpisy, príjmové a pokladničné doklady a iné doklady. Správca dane na základe pomôcok stanovil výšku výnosov v sume 10 297 561,57 €, výšku daňových výdavkov (nákladov) v sume 9 234 623,99 €, základ dane v sume 1 062 937,58 € a daň v sume 244 475,64 €. Správca dane v procese zisťovania základu dane a určení dane podľa pomôcok podľa žalovaného rešpektoval § 48 ods. 5 Daňového poriadku, t.j. prihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre žalobcu a uznal za daňové výdavky náklady v sume 9 234 623,99 €. Na základe vyššie uvedeného žalovaný trval na svojom napadnutom rozhodnutí, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

10. Krajský súd v Banskej Bystrici ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP vec prejednal na nariadenom pojednávaní a po preskúmaní napadnutého rozhodnutia z dôvodov uplatnených v žalobe dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

11. Žalobca sa na pojednávaní konanom dňa 10.06.2020 v plnom rozsahu pridržoval žalobných dôvodov uvedených v písomnom vyhotovení žaloby. Základným dôvodom, pre ktorý považoval rozhodnutia žalovaného a správcu dane za nezákonné je samotný spôsob, akým bola určená daňová povinnosť úpadcovi a to prostredníctvom určenia dane podľa pomôcok. Z dôvodov, ktoré sú podrobne špecifikované v žalobe, mal za to, že predložil správcovi dane také množstvo dôkazov, ktorých rozsah umožnil určiť správcovi dane daň dokazovaním, teda riadnou daňovou kontrolou a to aj za pomoci prípadného výsluchu štatutárnych orgánov úpadcu, ktorí sú zo zákona zodpovední za vedenie účtovníctva a ktorí správcovi konkurznej podstaty neposkytovali potrebnú súčinnosť v tom zmysle, že mu nepredložili kompletne účtovníctvo. V prípade, ak správca dane určoval daňovú povinnosť prostredníctvom určenia dane podľa pomôcok, tak potom mal podľa názoru žalobcu prihliadať na všetky výdavky, ktoré bolo možné identifikovať z veľkého množstva niekoľko desiatok šanónov dokladov a mal prihliadať aj na určité výhody s poukazom na ust. § 48 ods. 5 Daňového poriadku. Tieto výhody spočívali práve v zohľadnení nákladových položiek, ktoré boli jednotlivými listinnými dôkazmi správcovi dane predložené. Správca dane však na tieto náklady neprihliadal, navyše tak urobil bez bližšieho odôvodnenia. Napr. neprihliadol na náklady súvisiace s prepravou tovaru, náklady súvisiace s obstaraním uznaného tovaru, z ktorého boli do príjmovej časti uznané výnosy, ďalej na niektoré obslužné náklady, na pohonné hmoty a pod. Mal za to, že základným problémom v tejto veci je, že ak aj už bola určená daňová povinnosť určením dane podľa pomôcok, nebola splnená jedna so zákonom stavených podmienok a to, že daň musí byť určená spoľahlivo. Daňová kontrola bola v tomto prípade začatá už v čase, kedy prebiehalo konkurzné konanie. Je všeobecne známe, že úpadcovia nespolupracujú so správcami konkurzných podstatí najmä vo vzťahu k predkladaniu dokladov alebo účtovníctva a aj na túto osobitnú okolnosť na strane úpadcu, ktorý bol kontrolovaný, mohol a mal správca dane prihliadnúť v prípade, že sa rozhodoval, akým spôsobom bude určovať daňovú povinnosť. Na tieto mimoriadne okolnosti v tomto prípade správca dane neprihliadol. Náhradu trov konania si žalobca neuplatnil.

12. Podľa § 2 ods. 1 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

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

14. Podľa § 134 ods. 1 SSP, správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

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

16. Podľa § 191 ods. 1 SSP, správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak a) bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu, b) ho vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený, c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, e) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, f) skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu, g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

17. Podľa § 3 Daňového poriadku, (1) Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

(2) Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

(3) 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.

(4) Správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.

(5) Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

(6) Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

(7) Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

(8) Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

(9) Správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

(10) Ustanovenia odsekov 1 až 9 sa primerane vzťahujú aj na Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) a Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“), ak postupujú podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

18. 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, 2) b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

19. Podľa § 45 ods. 2 písm. d) a e) Daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, 2)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,

e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,

2) Napríklad zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, zákon č. 105/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov.

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

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

(3) Správca dane je pri určení dane oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Pomôckami môžu byť najmä listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede objasňujúce skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení, výpisy z účtov vedených u poskytovateľov platobných služieb a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, alebo podobných daňových subjektov.

(4) Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Na prevzatie a vrátenie zapožičaných dokladov sa primerane vzťahuje § 46 ods. 6 a 7.

(5) Pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

21. Podľa § 49 Daňového poriadku (1) O určení dane podľa pomôcok správca dane vyhotoví protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorý doručí daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie. Na obsah tohto protokolu sa primerane vzťahuje § 47. Súčasťou protokolu o určení dane podľa pomôcok je aj súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň.

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

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

22. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

23. Podľa § 74 ods. 5 Daňového poriadku, ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použite § 48. Ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí.

24. Predmetom preskúmacieho konania je rozhodnutie žalovaného, ktorým odvolaniu žalobcu nevyhovelo a napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane a postup, ktorý ich vydaniu predchádzal, pričom rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v žalobách (§ 134 ods. 1 SSP). V preskúmaných veciach nebol naplnený žiadny z dôvodov uvedených v § 134 ods. 2 SSP, kedy správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby.

25. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí, opatrení, iných zásahov alebo nečinnosti orgánov verejnej správy je v medziach rozsahu a dôvodov podanej správnej žaloby posudzovať, či orgán verejnej správy vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia alebo uplatnenie iného správneho aktu alebo postupu, či zistil vo veci skutočný stav, t.j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie alebo opatrenie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Pri rozhodnutí, ktoré orgán verejnej správy vydal na základe zákonom povolenej správnej úvahy, správny súd preskúma iba, či také rozhodnutie

nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Zákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy je podmienená zákonnosťou postupu orgánu verejnej správy predchádzajúceho jeho vydaniu. Správny súd nie je ďalšou inštanciou v správnom konaní oprávnenou samostatne zisťovať skutkový stav vecí a prípadne modifikovať skutkové či právne závery orgánov verejnej správy, pretože nenahrádza ich činnosť. Úlohou správneho súdu je posúdiť, či si orgán verejnej správy v zmysle žalobných dôvodov zadovážil dostatok skutkových podkladov pre rozhodnutie, či zistil skutočný stav, t.j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov a či rozhodol v súlade s hmotno-právnymi a procesnými predpismi.

26. Podstatnou žalobnou námietkou bola námietka, v ktorej žalobca namietal spôsob, akým bola daň určená. Žalobca namietal, že neboli splnené podmienky podľa § 48 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku na to, aby bola daň určená podľa pomôcok, čo odôvodňoval tým, že správcovi dane predložil dostatočné množstvo dokladov a dôkazov, na základe ktorých bolo možné daň určiť riadnym spôsobom a nebolo nutné prejsť k určovaniu dane podľa pomôcok. Žalobca poukázal na to, že správca dane ani žalovaný dostatočne neodôvodnili, prečo doklady, ktoré predložil, neboli dostatočné na riadne určenie dane, pričom z napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, z akých dôvodov považoval správca dane doklady predložené žalobcom za nedostatočné do takej miery, že pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok. Túto skutočnosť žalobca predtým namietal aj vo svojom vyjadrení k Protokolu o určení dane podľa pomôcok, ako aj v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane. Zákonodarca v § 48 Daňového poriadku zveruje do právomoci správcu dane oprávnenie v stanovených prípadoch zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok. V zmysle Rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/57/2015 zo dňa 30.05.2017 „Určovanie dane podľa pomôcok je postup, ktorý správca dane môže uplatniť v dôsledku neplnenia resp. nesplnenia si povinností daňovým subjektom. Ak nie je možné stanoviť základ dane a výšku dane v súčinnosti s daňovým subjektom, správca dane základ dane môže zistiť a daň určiť sám, a to na základe pomôcok, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si sám zaobstará. Pomôcky teda obstaráva správca dane bez súčinnosti s daňovým subjektom. Posúdenie pomôcok je ponechané taktiež na úvahe správcu dane. Vzhľadom k tomu, že k určovaniu dane podľa pomôcok dochádza vtedy, ak daňovú povinnosť nebolo možné stanoviť dokazovaním, v priebehu určenia dane podľa pomôcok už k dokazovaniu nedochádza a daňový subjekt už nemá právo ani preukázať svoje tvrdenia. Použitie pomôcok teda predstavuje náhradný spôsob určenia dane v tých prípadoch, keď nemožno stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania.“ Z uvedeného vyplýva, že použitie pomôcok teda predstavuje náhradný spôsob určenia dane za situácie, keď nie je možné stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania. Nutnosť využitia uvedeného spôsobu určenia dane musí byť zo strany orgánov verejnej správy riadne odôvodnená.

27. Orgány verejnej správy na úseku daní sú povinné postupovať tak, aby nedošlo k porušovaniu základných zásad daňového konania, pričom jednou zo základných zásad je povinnosť správnych orgánov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie tak, aby účastník daňového konania dostal jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s prejednávanou vecou. Nedostatok odôvodnenia rozhodnutia spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak (§ 63 ods. 2 Daňového poriadku), pričom v odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku). Nepreskúmateľným nie je len rozhodnutie, ktoré neobsahuje vôbec odôvodnenie alebo ktorého odôvodnenie je nedostatočné, ale za nepreskúmateľné je možné označiť aj také rozhodnutia, ktoré obsahujú také odôvodnenie, ktoré si vo vzťahu k výroku rozhodnutia vzájomne odporuje. Namietané porušenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku by teda vo svojich dôsledkoch mohlo znamenať vadu nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí. Správny súd poukazuje v tejto súvislosti na odôvodnenie Rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/1/2009 zo dňa 24.11.2010, v ktorom sa tento zaoberal otázkou nepreskúmateľnosti administratívneho rozhodnutia, pričom dospel k nasledovnému záveru: „Za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť možno podľa názoru Najvyššieho súdu SR považovať také rozhodnutie správneho orgánu, z ktorého výroku nemožno zistiť, ako vlastne správny orgán vo veci rozhodol, prípadne výrok, ktorého je vnútorne rozporuplný. Pod pojem spadajú prípady, keď sa nedá rozoznať, čo je výrok, čo odôvodnenie, kto je účastníkom konania a kto bol rozhodnutím zviazaný. Medzi ďalšie dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia správneho orgánu patrí rozpornosť výroku s odôvodnením, absencia právnych záverov, vyplývajúcich z rozhodujúcich

skutkových okolností, ako i ich nejednoznačnosť“. ... „Nedostatok dôvodov znamená jednak absolútny nedostatok odôvodnenia, ale i to, že v rozhodnutí absentujú skutočnosti, ktoré viedli správny orgán k rozhodnutiu. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku dôvodov skutkových zistení, o ktoré sa opierajú rozhodovacie dôvody. Za takéto vady možno považovať prípady, keď je rozhodnutie založené na skutočnostiach v konaní nezisťovaných, prípadne na dôkazoch získaných v rozpore so zákonom alebo prípady, keď nie je zrejmé, či nejaké dôkazy boli v konaní vykonané“.

28. Správny súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že námietka nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia je dôvodná. Podľa názoru správneho súdu je nevyhnutné, aby rozhodnutie, ktorým bola daň určená podľa pomôcok, v odôvodnení obsahovalo správnu úvahu orgánu verejnej správy, z ktorej bude potreba použitia tohto náhradného spôsobu určenia dane zrejma, pričom sa nemožno uspokojiť len so stručným odkazom na paragrafové znenie zákona tak, ako to urobil žalovaný v napadnutom rozhodnutí, v ktorom len stroho skonštatoval, že „Odvolací orgán na základe vyššie uvedených skutočností dospel k záveru, že boli splnené zákonné podmienky na zistenie základu dane a určenie dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013 podľa pomôcok, stanovené v § 48 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, a preto sa s postupom správcu dane stotožnil.“ Pritom práve žalovaný, ktorý ako odvolací orgán v prípade, ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma dodržanie zákonných podmienok na použitie takého spôsobu určenia dane zadaných v § 48 Daňového poriadku. Z napadnutého rozhodnutia však nie je zrejmé, na základe akej správnej úvahy žalovaný v tomto konkrétnom prípade (za predloženia podstatnej časti účtovníctva daňového subjektu za kontrolované zdaňovacie obdobie) vyhodnotil zákonné podmienky na použitie spôsobu určenia dane z príjmov právnických osôb podľa pomôcok za splnené a postup správcu dane pri určovaní dane podľa pomôcok za súladný so zákonom. Správna úvaha umožňuje orgánu verejnej moci v medziach zákona prijať s prihliadnutím na konkrétne okolnosti veci také rozhodnutie, ktoré uzná za najvhodnejšie. Ak je použitie správnej úvahy v odôvodnení rozhodnutia orgánu verejnej správy náležite zdôvodnené, jej aplikáciu nemožno vnímať ako jeho ľubovôľu. Pri rozhodnutí, ktoré orgán verejnej správy vydal na základe zákonom povolenej správnej úvahy, správny súd preskúmava iba to, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Napadnuté rozhodnutie v dôsledku absencie odôvodnenia správnej úvahy takýto súdny prieskum neumožňuje. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane a napadnuté rozhodnutie žalovaného tvoria jeden celok. Ani z prvostupňového rozhodnutia však nevyplýva, že správca dane v danom prípade k určeniu dane podľa pomôcok pristúpil až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň, ktorá nastala v dôsledku nepredloženia daňových dokladov a dôkazov žalovaným v stanovenej lehote. Správca dane sa v prvostupňovom rozhodnutí nevysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v jeho vyjadrení k Protokolu o určení dane podľa pomôcok, v rámci ktorého bol žalobca oprávnený písomne sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 Daňového poriadku. Správca dane sa v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia v otázke posúdenia splnenia podmienok pre určenie dane podľa pomôcok obmedzil len na konštatovanie že „Správca dane začal určovanie dane podľa pomôcok, nakoľko nastali skutočnosti uvedené v § 48 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov.“ Takéto odôvodnenie splnenia zákonných podmienok pre učenie dane podľa pomôcok správny súd nepovažoval za dostatočné, nakoľko z neho nevyplýva, na základe akej správnej úvahy správca dane dospel k záveru, že nesplnenie zákonnej povinnosti žalobcu spočívajúce v nepredložení správcovi dane požadovaných dokladov a dôkazov malo za následok nemožnosť daň správne zistiť, a to napriek skutočnosti, že žalobca predložil správcovi dane všetky doklady, ktorými disponoval, pričom absencia jedného či dvoch dokumentov sama o sebe (a navyše bez odôvodnenia) nie je preskúmateľná vo vzťahu k posúdeniu zákonnosti zvoleného spôsobu určenia dane podľa pomôcok. Z uvedených dôvodov správny súd považoval napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane, za nepreskúmateľné. Vo všeobecnosti platí, že ak je rozhodnutie nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov, bráni takýto nedostatok spravidla posúdeniu dôvodnosti ďalších meritórnych námietok. Pokiaľ nie je zodpovedaná základná otázka, či postup učenia dane podľa pomôcok bol v danom prípade zákonný, nakoľko chýbali v rozhodnutiach orgánov verejnej správy správne úvahy orgánov verejnej správy, ktoré viedli k použitiu takéhoto postupu, je predčasne odpovedať na ďalšie hmotnoprávne námietky žalobcu uvedené v správnej žalobe týkajúce sa napr. otázky, či daň z príjmov právnických osôb bola na základe použitého postupu určenia dane stanovená spoľahlivo a reálne.

29. Ako dôvodnú správny súd posúdil aj ďalšiu žalobnú námietku, v ktorej žalobca namietal porušenie ustanovenia § 48 ods. 5 Daňového poriadku správcom dane z dôvodu, že v rozhodnutiach orgánov verejnej správy obidvoch stupňov chyba správna úvaha, na základe ktorej sa správca dane rozhodol neprihliadnuť na výhody pre daňový subjekt vyplývajúce z ním predložených dokladov. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku dôkazné bremeno spočíva predovšetkým na daňovom subjekte. Podľa Rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/32/2015 zo dňa 27.04.2017 „Je povinnosťou daňového subjektu preukázať, že skutočnosti, t.j. rozhodné údaje, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, to platí aj pre údaje uvedené v daňovom priznaní, sú úplné a správne. Ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, daň určí správca dane podľa pomôcok. Správca dane pritom vychádza z dostupných podkladov. Ak daňový subjekt nesplní niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho v súčinnosti s ním nemožno daň určiť (napr. nepodá daňové priznanie, urobí úkon dôsledkom, ktorého je zníženie dane alebo neumožní vykonať daňovú kontrolu a pod.) , správca dane je oprávnený určiť daň sám, pričom vychádza z dokladov, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si sám zaobstará.“ Posúdenie pomôcok je zákonodarcom ponechané na správnej úvahe správcu dane. Pomôcky Daňový poriadok v § 48 ods. 3 vymenováva len príkladmo tak, že nimi 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. Pokiaľ daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže v zmysle § 48 ods. 4 Daňového poriadku využiť ako pomôcky. Súčasne zákonodarcovia správcovi dane pri určení dane podľa pomôcok ukladá v § 48 ods. 5 Daňového poriadku povinnosť prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

30. Žalobca už vo vyjadrení k Protokolu o určení dane podľa pomôcok (rovnako neskôr aj v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane a v podanej správnej žalobe) namietal, že správca dane pri určení dane podľa pomôcok neprihliadol na ním predložené doklady a to konkrétne: na nákladové doklady (pokladničné doklady výdavkové - číslo 330001 - 330546, 2 ks šanónov), z ktorých by mali vyplývať náklady a výdavky kontrolovaného daňového subjektu na účte 518 000 (najmä náklady žalobcu na poštu, poštové známky, služby ohľadne motorových vozidiel, notárske poplatky a pod.); na dodávateľské faktúry (30 ks šanónov), medzi ktorými by sa malo nachádzať aj množstvo faktúr za prepravu, pričom okrem cukru, ktorý bol správcom dane vylúčený z príjmov aj nákladov, daňový subjekt v roku 2013 obchodoval aj s inými komoditami, ako napríklad hydinou, vajcami, vínom a pod.; na výdavkové pokladničné doklady, z ktorých by mali vyplývať náklady daňového subjektu na spotrebu PHM pre jednotlivé motorové vozidlá; na doklady, z ktorých by mali vyplývať náklady daňového subjektu na spotrebu DM (drobný majetok). Žalobca ďalej namietal, že správca dane pri určení dane podľa pomôcok nezohľadnil ani odpisy hmotného a nehmotného majetku daňového subjektu, hoci mu boli žalobcom predložené prehľady hmotného a nehmotného majetku, z ktorých správca dane výšku odpisov mohol zistiť. K uvedenej žalobnej námietke správny súd v prvom rade považuje za potrebné uviesť, že z ustanovenia § 48 ods. 3 Daňového poriadku vyplýva, že obstaranie, posúdenie a vyhodnotenie pomôcok je v kompetencii správcu dane. Správca dane nemá povinnosť zasielať daňovému subjektu získané pomôcky na vyjadrenie, nakoľko pri tomto spôsobe určenia dane sa zásada súčinnosti s daňovým subjektom neuplatňuje. Posúdenie pomôcok a vyhodnotenie ich významu pre účely určenia dane je ponechané na správnej úvahe správcu dane. Po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu správny súd dospel k záveru, že z obsahu prvostupňového rozhodnutia a z obsahu napadnutého rozhodnutia vyplýva, ktoré pomôcky boli správcom dane pri určení dane podľa pomôcok použité, nakoľko sú uvedené v súpise pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň. Tak isto je možné určiť, z ktorých pomôcok správca zistil okolnosti, z ktorých pre žalobcu vyplývajú výhody. Avšak v prípade, že sa správca dane pri určení dane podľa pomôcok rozhodne neprihliadnuť na pomôcky predložené daňovým subjektom, a to navyše za procesnej situácie, keď žalobca vo vyjadrení k Protokolu o určení dane podľa pomôcok namieta preukázanie daňových výdavkov prostredníctvom ním konkrétne uvedených dokladov využitých správcom dane ako pomôcky a závery správcu dane uvedené v Protokole na ich základe spochybňuje, je potrebné správnu úvahu, na základe ktorej k takémuto záveru správca dane dospel, v odôvodnení rozhodnutia uviesť a náležite odôvodniť tak, aby bolo zrejmé nielen to, že daňovým subjektom predložené doklady správca dane využil ako pomôcky, ale aj to, ako uvedené pomôcky pri určovaní dane posúdil a zdôvodnil, prečo ich nepovažoval za pomôcky, z ktorých by pre daňový subjekt výhody vyplývali. Takáto správna úvaha v prvostupňovom

rozhodnutí absentuje a nevyplýva ani z konštatovaní správcu dane: „Správca dane nemal k dispozícii pomôcky, na základe ktorých by určil výšku daňových výdavkov týkajúcich sa spotreby materiálu resp. „Na základe pomôcok, ktoré mal správca dane k dispozícii, nebolo možné overiť správnosť odpisov, vykazaných za zdaňovacie obdobie rok 2013.“, uvedených v odôvodnení rozhodnutia správcu dane. Uvedený nedostatok odôvodnenia rozhodnutia správcu dane v časti vyhodnotenia použitia pomôcok predložených žalobcom nie je zhojený ani všeobecnými tvrdeniami uvedenými v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia: „Správca dane rešpektoval v plnej miere § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, pri určení dane podľa pomôcok prihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené“ resp. „Správca dane pri stanovení výšky príjmov, týkajúcich sa tržieb za tovar prihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývali výhody pre daňový subjekt a ktoré sú uvedené v Protokole č. 102560318/2019 zo dňa 11.11.2019 na stranách č. 9 - 20 a pri stanovení daňových výdavkov, týkajúcich sa nákupu tovaru prihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývali výhody pre daňový subjekt a ktoré sú uvedené v Protokole č. 102560318/2019 zo dňa 11.11.2019 na stranách č. 23 - 24.“ Z dôvodu absencie správnej úvahy sú prvostupňové rozhodnutie ako aj napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné aj v časti aplikácie ustanovenia § 48 ods. 5 Daňového poriadku, týkajúcej sa splnenia povinnosti správcu dane prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

31. K tvrdeniu žalobcu, že správca dane bol povinný prihliadnuť na závery vyplývajúce z Nálezu Ústavného súdu Českej republiky správny súd uvádza, že orgány verejnej správy Slovenskej republiky nie sú napriek určitej blízkosti právnych úprav viazané právnymi názormi uvedenými v rozhodnutiach súdnych inštitúcií Českej republiky. V zmysle základných zásad daňového konania, medzi ktoré patrí aj zásada zákonnosti, je správca dane povinný pri správe daní postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov Slovenskej republiky, chrániť záujmy štátu a obcí a dbať pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Do obsahu základného práva na súdnu a inú právnu ochranu patrí aj právo každého na to, aby sa v jeho veci rozhodovalo podľa relevantnej právnej normy. Výklad každej právnej normy musí byť konformný s ústavou ako základným zákonom štátu s najvyššou právnou silou. V rámci ústavokonformného výkladu správcom dane aplikovanej právnej normy, konkrétne § 48 ods. 5 Daňového poriadku, možno súhlasiť s právnou argumentáciou uvedenou v žalobcom citovanom Náleze Ústavného súdu Českej republiky sp. zn.: IV. ÚS 179/01 zo dňa 31.08.2001, v zmysle ktorého by správca dane pri voľbe a posúdení pomôcok pri určení dane podľa pomôcok mal prihliadnuť nielen na príjmy, ale aj na primerané výdavky daňového subjektu a na ďalšie okolnosti, z ktorých plynú pre daňový subjekt výhody. K obdobnému záveru dospel aj Najvyšší súd Slovenskej republiky v žalobcom citovanom Rozsudku sp. zn.: 3SžoKS/138/2006, zo dňa 31.01.2008, v ktorom súd skonštatoval: „Zároveň je potrebné, aby v prípade stanovenia dane podľa pomôcok prihliadol správca dane aj na ďalšie náklady podnikateľského subjektu spojené so samotným výkonom podnikateľskej činnosti (napr. daňové odpisy iných podnikateľských subjektov), ale aj aby si zabezpečil informácie aj zo Sociálnej poisťovne a zdravotnej poisťovne a pod. Čím môže zistiť aj okolnosti, z ktorých môžu pre daňovníka vyplynúť aj určité výhody, tak ako to mal na mysli zákonodarca v § 44 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb.“ Takýmito okolnosťami môžu byť napr. podmienky, za akých daňový subjekt podniká, odbor činnosti v ktorom daňový subjekt podniká, resp. lokalita, v ktorej má daňový subjekt umiestnené prevádzkovanie činnosti. Ako osobitnú okolnosť na strane žalobcu podľa názoru správneho súdu je potrebné zohľadniť aj skutočnosť, že daňová kontrola bola vykonaná u úpadcu, t.j. u daňového subjektu po vyhlásení konkurzu, ktorý správcovi konkurznej podstaty nepredložil kompletne účtovníctvo v rozsahu požadovanom správcom dane. Zohľadnenie konkrétnych okolností, z ktorých môžu pre žalobcu vyplynúť určité výhody, je orgán verejnej správy povinný uviesť v odôvodnení rozhodnutia.

32. Ako nedôvodnú správny súd posúdil námietku žalobcu, v ktorej žalobca namietal vylúčenie cukru z tržieb a nákladov úpadcu a to na základe správcom dane použitej pomôcky, ktorou boli poznatky a informácie získané zo spisu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty vykonanej u úpadcu za zdaňovacie obdobie marec 2013 a následného vyrubovacieho konania, ktorých výsledkom bolo vydanie Rozhodnutia správcu dane č. 102205726/2017 zo dňa 18.10.2017, v ktorom tento dospel pri komodite kryštálový cukor k záveru, že nebolo preukázané dodanie tohto tovaru. Žalobca s takými závermi a postupom správcu dane nesúhlasil a namietal ho z dôvodu, že podľa neho došlo k zmene skutkového stavu oproti stavu v čase vydania uvedeného rozhodnutia, čo preukazoval k správnej žalobe priloženým „Návrhom na pripustenie obnovy konania“ zo dňa 08.07.2019, týkajúcim sa daňovej

kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013, v ktorom tvrdil, že vyšli najavo nové dôkazy, ktorými v čase vydania rozhodnutia správcu dane nedisponoval a ktoré sú spôsobilé uvedené rozhodnutie zmeniť. V súvislosti s uvedenou žalobnou námietkou správny súd opätovne poukazuje na to, že pri určení dane podľa pomôcok si správca dane pomôcky obstaráva bez súčinnosti s daňovým subjektom, pričom vychádza z pomôcok, ktoré má k dispozícii. Jednou z pomôcok uvedenou zákonodarcom v rámci ich exemplifikatívneho výpočtu nachádzajúceho sa v § 48 ods. 3 Daňového poriadku sú aj vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu. Použitie takejto pomôcky správcom dane je podľa názoru správneho súdu prípustné, nakoľko z nej môžu vyplynúť relevantné informácie o kontrolovanom daňovom subjekte, ktoré umožnia správcovi dane zistiť základ dane pri určovaní dane podľa pomôcok. Rozhodnutie č. 102205726/2017 zo dňa 18.10.2017 bolo v čase vydania prvostupňového rozhodnutia správcu dane, ako aj napadnutého rozhodnutia žalovaného právoplatné, pričom z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že sa správca dane uvedenou námietkou žalobcu náležite zaoberal, pričom zistil, že obnova konania nebola na základe tohto návrhu žalobcu začatá a konanie vo veci uvedeného návrhu na obnovu daňového konania bolo zastavené. Ďalej správny súd poukazuje na skutočnosť, že žalobca tieto nové dôkazy správne mu súdu nepredložil, ani ich v žalobe neoznačil. Ako dôkaz v prebiehajúcom súdnom konaní, rovnako ako pri námietkach k Protokolu a pri odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, predložil žalobca len kópiu textu „Návrhu na pripustenie obnovy konania“ zo dňa 08.07.2019, avšak bez v ňom uvádzaných nových dôkazov, ktoré mali preukazovať reálnu existenciu sporných dodávok cukru úpadcom do iného členského štátu Európskej únie. Žalobca teda dôkazné bremeno ohľadom svojho tvrdenia o existencii dodávok cukru úpadcom do iného členského štátu Európskej únie v súdnom konaní neunesol. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, v rámci ktorej namietal, že správca dane nevykonal všetky potrebné dôkazy na zistenie dôležitých skutočností pre správne rozhodnutie, správny súd poukazuje na skutočnosť, že určenie dane podľa pomôcok má subsidiárny charakter a správca dane ho využíva vtedy, ak daňovú povinnosť nebolo možné stanoviť dokazovaním, pričom v priebehu určenia dane podľa pomôcok už k dokazovaniu nedochádza. Námietky žalobcu voči postupu a záverom správcu dane tak možno považovať len za vyjadrenie jeho nesúhlasu s jeho argumentáciou týkajúcou sa použitia a posúdenia uvedenej pomôcky pri zistení základu dane a učení dane podľa pomôcok, ktorý však nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Správny súd je viazaný tak rozsahom, ako aj uplatnenými dôvodmi nezákonnosti uvedenými v žalobe. Nie je však ďalšou inštanciou v administratívnom konaní. Nemá teda oprávnenie dôvody nezákonnosti za žalobcu vyhľadávať z obsahu preskúmaného administratívneho spisu (spisov) a napadnutého rozhodnutia (rozhodnutí) a ani žalobné dôvody nezákonnosti za žalobcu dopĺňať, resp. všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti podľa obsahu administratívneho spisu a rozhodnutí na daný prípad konkretizovať. To znamená, že všeobecne uplatnené námietky bez ich konkretizácie na daný prípad neumožňujú súdny prieskum. Takto uplatnené námietky žalobcu neboli bližšie skutkovo a právne ozrejmené spôsobom, ktorý by ich individualizoval pre daný prípad. Správny súd v rámci preskúmania napadnutého rozhodnutia z takto vymedzených všeobecne formulovaných dôvodov nemohol na túto časť žaloby relevantne prihliadať a v jej rozsahu preskúmať napadnuté rozhodnutie. Keďže uvedená námietka nebola zo strany žalobcu podopretá žiadnou skutkovou, ani právnou argumentáciou, správny súd ju pre jej nekonkrétnosť, resp. všeobecnosť vyhodnotil ako nedôvodnú.

33. Vzhľadom na skutočnosti uvedené v bodoch 26. až 31. odôvodnenia tohto rozsudku správny súd považoval žalobnú námietku nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane za dôvodnú. Správny súd preto rozhodnutie žalovaného a v zmysle § 191 ods. 3 písm. a) SSP aj rozhodnutie prvostupňového orgánu verejnej správy zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP a vec vrátil prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie (§ 191 ods. 4 SSP). V ďalšom konaní prvostupňový orgán verejnej správy opätovne posúdi splnenie podmienok pre určenie dane podľa pomôcok, pričom zvolený spôsob určenia dane náležite odôvodní a to aj s uvedením použitej správnej úvahy. V prípade, ak prvostupňový orgán verejnej správy využije postup určenia dane podľa pomôcok, je povinný prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené, pričom v odôvodnení rozhodnutia uvedie správnu úvahu použitú pri výbere a hodnotení použitých pomôcok, ako aj pri posudzovaní zistených okolností, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt. Orgán verejnej správy je v ďalšom konaní viazaný právnym názorom vysloveným správnym súdom (§ 191 ods. 6 SSP).

34. Žalobca bol v konaní plne úspešný, a preto mu vznikol nárok na úplnú náhradu trov konania v zmysle § 167 ods. 1 SSP. Žalobca si však náhradu trov konania neuplatnil, a preto správny súd rozhodol tak, že mu náhradu trov konania nepriznal.

35. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Toto rozhodnutie nadobudne právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku. Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia.

Kasačná sťažnosť sa podáva na tunajšom súde. Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený vyššie pod písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť:

- a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).
- Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Kasačnú sťažnosť je potrebné predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.