

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/36/2021  
Identifikačné číslo spisu: 5020200111  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok  
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5020200111.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: PROVYM, spol. s r.o. (pôvodne IZO 4, s.r.o.), so sídlom Priemyselná 5, 071 01 Michalovce, IČO: 36 179 574, právne zastúpený JUDr. Miroslav Katunský, advokát, so sídlom: Floriánska 16, 040 01 Košice, IČO: 45 006 032, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 31S/34/2020-82, zo dňa 13. januára 2021, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Martin (ďalej aj „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“), po opakovanom doručení výziev žalobcu na predloženie dokladov / dôkazov v súvislosti so splnením si povinnosti podľa § 45 ods. 2 písm. d) zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“), oznámil žalobcovi iniciovanie postupu určenia dane podľa pomôcok v zmysle § 48 ods. 1 písm. c) daňového poriadku, z dôvodu neumožnenia vykonať daňovú kontrolu.

2. O určení dane podľa pomôcok v súlade s ustanoveniami zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 48 a § 49 daňového poriadku, ktorého predmetom bola daň z príjmov právnickej osoby, podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v účinnom znení (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) za zdaňovacie obdobie rok 2017, vyhotovil správca dane Protokol o určení dane podľa pomôcok, č. 101750972/2019, zo dňa 17. júla 2019 (ďalej len „protokol“). Doručením protokolu žalobcovi bolo v zmysle § 49 ods. 3 daňového poriadku určenie dane podľa pomôcok ukončené a v súlade s § 68 ods. 1 daňového poriadku začaté konanie vyrubovacie.

3. Správca dane následne vyrubil žalobcovi rozhodnutím, č. 102672768/2019, zo dňa 19. novembra 2019, (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) rozdiel dane v sume 589.489,21 EUR na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2017.

4. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, v ktorom napádal najmä skutočnosť, že správca dane v rámci postupu určenia dane podľa pomôcok medzi jediné výhody na strane žalobcu uznal mzdové náklady a náklady na daň z motorových vozidiel a opomenul položky ako energie, nájom, granulát na výrobu polystyrénu a podobne. Správca dane tak podľa žalobcu postupoval v rozpore s § 48 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého je správca dane povinný prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt. Správca dane však podľa žalobcu dokazovanie smeroval len k zisteniu príjmov a nie aj nákladov daňového subjektu.

5. O odvolaní rozhodol žalovaný rozhodnutím, č. 100675124/2020, zo dňa 10. marca 2020, (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Postup a závery správcu dane vyhodnotil žalovaný ako zákonné a vecne správne, nakoľko:

- v zmysle § 74 ods. 5 daňového poriadku skúma odvolací orgán (v rámci konania o odvolaní proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok) iba dodržanie zákonných podmienok na použitie § 48 daňového poriadku. Žalovaný mal zo spisového materiálu za preukázané, že zákonná podmienka oprávňujúca správcu dane pristúpiť k procesu určenia dane podľa pomôcok (§ 48 ods. 1 písm. c) daňového poriadku) splnená bola, keďže žalobca neumožnil vykonanie daňovej kontroly tým, že nepredložil požadované doklady / dôkazy. Na ich predloženie bol správcom dane vyzvaný Výzvou na predloženie dokladov, č. 101918071/2018, zo dňa 27. septembra 2018 spolu s poučením, že v opačnom prípade je správca dane oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok;

- s námietkou nedostatočného zistenia a prihliadnutia na výhody na strane žalobcu v procese určenia dane podľa pomôcok sa žalovaný nestotožnil. Poukázal pritom na to, že správca dane prihliadol na všetky skutočnosti predstavujúce výhodu pre daňový subjekt, ktoré mal správca dane k dispozícii. Zároveň niekoľkokrát vyzval žalobcu na predloženie dokladov / dôkazov na zistenie dane a predvolal ho na ústne pojednávanie. Daňový subjekt súčinnosť správcovi dane neposkytol, ani nedoručil nijaké doklady, čím prakticky neumožnil správcovi dane stanoviť základ a výšku dane;

- k tvrdeniu žalobcu, že správca dane opomenul prihliadnuť na nákladové položky ako sú nájom či energie, ktoré sú nepochybne a nutne späté s výrobou polystyrénu, žalovaný uviedol, že pre takýto postup správcu dane by najprv žalobca musel predložiť účtovné či iné doklady, ktoré by správca dane mohol ako pomôcku na určenie dane využiť (§ 48 ods. 4 daňového poriadku). Správca dane nie je podľa žalovaného povinný takéto pomôcky získavať, ale je oprávnený využiť pomôcky, ktoré má k dispozícii (§ 48 ods. 3 daňového poriadku).

Po vyhodnotení vyššie uvedených skutočností žalovaný dospel k právnomu záveru, že rozhodnutie správcu dane je zákonné, nakoľko boli dodržané podmienky na určenie dane podľa pomôcok. Správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly a následnom určovaní dane podľa pomôcok v súlade so zásadami správy daní a v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

## II. Konanie pred správnym súdom

6. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu správnu žalobu, ktorú odôvodnil tým, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia, nemá oporu v administratívnom spise. V dôsledku uvedeného je podľa žalobcu rozhodnutie žalovaného vecne nesprávne, nezákonné a ukracujúce žalobcu na jeho právach. Žalobca namieta najmä právny záver o dodržaní zákonných podmienok pre uplatnenie procesu určenia dane podľa pomôcok s ohľadom na tvrdené neumožnenie vykonať daňovú kontrolu tým, že daňový subjekt nepredložil vyžadované doklady. S uvedeným sa žalobca nestotožňuje, nakoľko má za to, že všetky správcom dane vyžadované doklady sa v danej dobe nachádzali na Kriminálnom úrade finančnej správy (ďalej len „KUFŠ“), o čom bol správca dane riadne a včas informovaný. Nie je potom možné pričítať žalobcovi na zodpovednosť to, že KUFŠ tieto doklady správcovi dane neodovzdala a vyvodit' z uvedeného právny záver, že neumožnil vykonať daňovú kontrolu. Žalobca tiež zotrval na svojom

tvrdení prezentovanom v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, a to, že správca dane vykonával len dôkazy smerujúce k zisteniu príjmov žalobcu a nie aj k výhodám v žalobcov prospech, pričom bolo preukázané, že žalobca riadne podniká (t. j. nakupuje granulát, vyrába a predáva polystyrén, teda má pravidelné výdavky na nájom, energie, nákup materiálu a podobne). Poukázal pritom na ustanovenie § 48 ods. 5 daňového poriadku, v zmysle ktorého je správca dane povinný prihliadnúť na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt. Rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane preto navrhol zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

7. Dňa 20. augusta 2020 bola správne súdu doručená replika, v ktorej žalobca namieta tvrdenie žalovaného, že žalobca nenamieta skutočnosti súvisiace so zákonnosťou postupu správcu dane pri určení dane z príjmov právnickej osoby podľa pomôcok. Zo žaloby je podľa žalobcu zrejmé, že napáda zákonnosť ukončenia daňovej kontroly dorúčením oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok z dôvodu nepredloženia dokladov, a teda znemožnenia výkonu daňovej kontroly. Žalobca ďalej namieta tvrdenie žalovaného, že správca dane prevzal všetky doklady zaistené KUFS, nakoľko z administratívneho spisu nie je zrejmé, aké doklady to sú. Pokiaľ nebolo v konaní ustálené, aké konkrétne doklady správca dane prevzal, keďže v administratívnom spise absentuje zápisnica o odňatí dokladov, konštatovanie, že správca dane prevzal všetky doklady neobstojí. Vo zvyšku repliky žalobca zopakoval tvrdenia prezentované už v správnej žalobe.

8. O správnej žalobe rozhodol Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) tak, že ju rozsudkom, sp. zn. 31S/34/2020, zo dňa 13. januára 2021 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“), zamietol ako nedôvodnú. Svoje rozhodnutie odôvodnil nasledovne.

9. Námietku nesprávneho právneho posúdenia neumožnenia vykonať daňovú kontrolu nepredložením vyžadovaných dokladov vyhodnotil ako nedôvodnú. Správny súd poukázal na skutočnosť, že z predvolania, č. 101991751/2018, zo dňa 8. októbra 2018, doručeného konateľovi daňového subjektu dňa 29. októbra 2018 je jednoznačné, aké doklady zaistené KUFS správca dane získal a konkrétne aké doklady vyžaduje od daňového subjektu. Uvedené obdobie vyplýva aj z ďalších listín, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu (predvolanie zo dňa 10. decembra 2018, úradný záznam zo dňa 20. septembra 2018). Správca dane tiež po vyjadrení žalobcu, že vyžadovanými dokladmi nedisponuje a tieto sa nachádzajú na KUFS, vykonal ďalšie úkony k zabezpečeniu vyžadovaných dokladov a informácií (nahliadnutie do administratívneho spisu daňovej kontroly týkajúcej sa dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec a máj 2017, z ktorého vyhotovil fotokópie a potvrdenia o zapožičaní dokladov). Následne opätovne vyzval žalobcu, na predloženie konkrétne identifikovaných dokladov spolu s poučením o možnosti určiť daň podľa pomôcok. Správny súd mal tiež za preukázané (napríklad z úradného záznamu, č. 101243019/2019, zo dňa 23. mája 2019 a ďalších), že správca dane od KUFS vyžiadal všetky doklady v písomnej alebo elektronickej forme, ktoré boli zaistené daňovému subjektu a že doklady vyžadované od daňového subjektu správcom dane medzi týmito zaistenými dokladmi neboli. Správca dane tak podľa správneho súdu dôsledne a opakovane dbal o vytvorenie potrebného priestoru a možnosti pre žalobcu na predloženie požadovaných dokladov, čo žalobca nevyužil. Správca dane preto postupoval v zmysle § 48 ods. 3 daňového poriadku, a teda vychádza z pomôcok, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti daňového subjektu. Aj vzhľadom na uvedené a s poukazom na § 3 ods. 2 daňového poriadku sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že si mal správca dane vyžadované doklady zaobstaráť sám a že ich nepredloženie daňovým subjektom nemôže byť na ťarchu žalobcu. Námietku nesprávneho právneho posúdenia neumožnenia vykonať daňovú kontrolu nepredložením dokladov tak správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú a uviedol, že sa stotožnil so správcom dane ako aj žalovaným a tento zákonný predpoklad v zmysle § 48 ods. 1 písm. c) daňového poriadku pre postup určenia dane podľa pomôcok rovnako považuje za naplnený, a teda správne právne posúdený.

10. Námietku vykonávania dokazovania len na zistenie žalobcových príjmov a nie aj výhod správny súd taktiež vyhodnotil ako nedôvodnú. Správny súd pritom poukázal najmä na ustanovenie § 24 ods. 1 daňového poriadku a z neho vyplývajúcu dôkaznú povinnosť daňového subjektu. Správny súd pristúpil tiež k výkladu ustanovenia § 48 ods. 5 daňového poriadku a zdôraznil, že z uvedeného nevyplýva správcovi dane povinnosť výhody pre daňový subjekt aj dokazovať, ale len na ne prihliadnúť. Zo skutočnosti, že žalobca podnikal a vyrábal polystyrén naozaj vyplýva, že musel mať na jeho výrobu aj výdavky, čo správca dane nijako nespochybňoval. Aby na tieto výdavky však mohol správca dane v súlade s § 48 ods. 5 daňového poriadku prihliadnúť, musel by poznať ich druh ako aj cenu. Napriek tomu, že žalobca mal v konaní možnosť správcovi dane doklady preukazujúce takéto

výdavky predložiť, žalobca tak neurobil. Správca dane preto postupoval zákonným spôsobom, keď v zmysle § 48 ods. 5 daňového poriadku prihliadol iba na iné, preukázané výhody, ktoré bolo možné premietnuť do určovania daňovej povinnosti.

11. Správny súd nevzhliadol ani dôvodnosť námietok nepreskúmateľnosti a nezrozumiteľnosti či nesúladu zisteného skutkového stavu s administratívnym spisom. Naopak, správne orgány podľa správneho súdu svoje závery zrozumiteľne, dostatočne a v súlade so zákonom odôvodnili, zachytili podstatu svojich úvah. Správnu žalobu preto vyhodnotil ako nedôvodnú a rozhodol o jej zamietnutí podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“).

12. Správny súd sa zaoberal aj replikou žalobcu, ku ktorej uviedol, že táto v časti, ktorá obsahovo nerozvíjala ani nedopĺňala žalobné body uvedené vo včas podanej správnej žalobe, nemohla byť správnym súdom ani vecne posudzovaná vzhľadom na koncentračnú zásadu (§ 183 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok). K námietke neustálenia dokladov v dispozícii KUFS správny súd uviedol, že nie je zákonnou povinnosťou, aby súčasťou administratívneho spisu bola zápisnica o odňatí alebo vydaní dokladov od tretieho subjektu a súčasne, že zoznam týchto dokladov možno ustáliť z viacerých listín (príkladmo: Potvrdenie o zaistení vecí, tovaru alebo písomností vystavené KUFS pre žalobcu dňa 30. januára 2018, Potvrdenie o odovzdaní písomností vystavené KUFS, č. 322464/2018, zo dňa 7. augusta 2018, zápisnica o vykonaní úkonu, č. 101119141/2018, zo dňa 7. júla 2018 a ďalšie). Dôkazy vykonané v rámci daňovej kontroly správne orgány vyhodnotili v súlade s § 3 ods. 3 daňového poriadku a správny súd preto rozhodol o zamietnutí správnej žaloby.

### III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanoviská účastníkov

13. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a písm. h) SSP, teda pre nesprávne právne posúdenie a odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Žalobca opätovne namieta záver o neumožnení daňovej kontroly v dôsledku nepredloženia dokladov. Poukázal na to, že za zákonný nemožno označiť taký postup štátneho orgánu, ktorý najprv odníme daňovému subjektu účtovné doklady a vzápätí začne vykonávať daňovú kontrolu a v jej rámci vyžadovať predloženie týchto ním odňatých účtovných dokladov. Žalobca k tvrdeniu správnych orgánov a správneho súdu, že si vyžadované doklady mohol iniciatívne zaobstarať od tretích osôb, ktorých sa tieto doklady týkali, uviedol, že on nedisponuje žiadnou kompetenciou, na základe ktorej by od iných subjektov práva mohol vyžadovať predloženie účtovných dokladov a že k takýmto úkonom mohol pristúpiť práve správca dane. Čo sa posúdenia repliky žalobcu týka, aj toto považuje žalobca za nesprávne. Nie je mu zrejmé, ktorá časť repliky predstavuje rozvinutie nad rámec žalobných bodov, nakoľko aj v správnej žalobe, aj v replike poukazoval na to, že všetky vyžadované chýbajúce dokumenty sa v predmetnej dobe nachádzali u KUFS, na čo správcu dane od počiatku upozorňoval. Keďže nebol ustálený rozsah a zoznam odňatých dokladov daňovému subjektu, nemôže mu byť ani pričítané na zodpovednosť, že KUFS správcovi dane všetky tieto doklady nevydal. Žalobca má preto za to, že nedošlo k naplneniu podmienky pre postup v zmysle § 48 ods. 2 daňového poriadku. Nesúhlasí tiež s tvrdením, že presná identifikácia zaistených dokladov vyplýva zo správnych súdom uvedených listín, a to ani z potvrdenia o zaistení vecí, tovaru alebo písomností zo dňa 30. januára 2018, ale až zo zápisnice správcu dane zo dňa 7. júna 2018. Zotrvával na tvrdení, že všetky účtovné doklady mu boli odňaté KUFS, ktoré nebolo podľa žalobcu v administratívnom konaní vyvrátené. Žalobca sa nestotožnil ani s právnym záverom nedôvodnosti námietky, že dokazovanie správcu dane smerovalo len k zisteniu príjmov právnickej osoby a nie aj výhod. Žalobca v tejto súvislosti namieta najmä tvrdenie správneho súdu, o ktoré svoj právny záver oprel, a to, že žalobca nepredložil doklady, ktoré by správca dane mohol využiť ako pomôcky na určenie dane. Správca dane totiž vykonal u žalobcu daňovú kontrolu zameranú na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február až jún 2017, v rámci ktorej mal nespochybniteľne k dispozícii všetky potrebné doklady (viď. rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, sp. zn. 24S/178/2019, zo dňa 28. mája 2020), avšak pri určení dane podľa pomôcok ani na tieto neprihliadol. Na záver kasačnej sťažnosti žalobca poukázal na skutočnosť, že KUFS, ktorý mu odňal účtovné doklady, je rovnako ako žalovaný a správca dane orgánom štátnej správy v oblasti daní (§ 2 ods. 1 zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva účinného v čase odňatia dokladov). Pokiaľ žalobca označil, že všetky účtovné doklady sa nachádzajú u KUFS a nie je daná pochybnosť o tom, že k odňatiu dokladov skutočne došlo, je potom na KUFS, aby preukázal, aké doklady daňovému subjektu odňal. Pokiaľ uvedené KUFS preukázať nevie, nie je podľa žalobcu možné sankciu za to prenášať na žalobcu

tvrdiac, že žalobca nepredložil správcovi dane žiadne doklady, a tým neumožnil vykonanie daňovej kontroly. Rozsudok správneho súdu ako aj rozhodnutie žalovaného navrhol zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie.

14. Ku kasačnej sťažnosti zaslal žalovaný vyjadrenie zo dňa 4. mája 2021, v ktorom opätovne poukázal na ustanovenie § 74 ods. 5 daňového poriadku, v zmysle ktorého odvolací orgán skúma len naplnenie zákonných predpokladov pre použitie § 48 daňového poriadku. Žalovaný pritom dospel k záveru, že zákonná podmienka oprávňujúca správcu dane na určenie dane podľa pomôcok naplnená bola, nakoľko žalobca neumožnil vykonanie daňovej kontroly (§ 48 ods. 1 písm. c) daňového poriadku) tým, že nepredložil vyžadované doklady. Správca dane pritom žalobcovi riadne doručil výzvu zo dňa 27. septembra 2018 na predloženie konkrétne špecifikovaných dokladov, súčasne ho oboznámil s tým, ktoré doklady má k dispozícii od KUFS a žalobcu tiež poučil, že v prípade nevyhovenia výzve môže správca dane pristúpiť k určeniu dane podľa pomôcok. Aj z ďalších listín, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu (napríklad predvolanie zo dňa 10. decembra 2018) je zrejmé, že žalobca vedel, aké doklady má a aké nemá správca dane k dispozícii. Vyžadované doklady napriek tomu nepredložil a správcovi dane teda neumožnil vykonať daňovú kontrolu, v dôsledku čoho bol správca dane oprávnený určiť daň podľa pomôcok. K dokazovaniu v procese určovania dane podľa pomôcok žalovaný uviedol, že v tomto prípade nejde o dokazovanie podľa § 24 daňového poriadku, ale správca dane používa pomôcky podľa vlastnej úvahy. Postup správcu dane považuje za zákonný a súladný so zásadami podľa § 3 daňového poriadku. Na záver žalovaný opakovane zdôraznil, že žalobca pri výkone daňovej kontroly nespupracoval, nepredkladal doklady potrebné k výkonu daňovej kontroly a nevyjadroval sa k zisteným skutočnostiam, v čoho dôsledku boli splnené zákonné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok. Rozsudok správneho súdu navrhol potvrdiť.

15. Podaním zo dňa 10. mája 2021 sa žalobca vyjadril k vyjadreniu žalovaného ku kasačnej sťažnosti tak, že trvá na tom, že zákonné podmienky na pristúpenie k procesu určenia dane podľa pomôcok neboli naplnené. Nesúhlasí so žalovaným, že so správcom dane spolupracoval iba pasívne, je výlučne na KUFS, aby preukázal, ktoré doklady boli žalobcovi odňaté a ich nepredloženie preto nemôže byť pričítané na ťarchu žalobcu. Žalobca tiež zopakoval, že všetky potrebné doklady mal správca dane k dispozícii vzhľadom na daňové kontroly dane z pridanej hodnoty, ktoré u neho vykonal a navrhol kasačnému súdu, aby rozhodol v zmysle jeho kasačnej sťažnosti.

#### IV. Právne posúdenie kasačným súdom

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení.

17. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

18. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou, včas. Súdny poplatok bol uhradený.

19. Kasačný súd po posúdení veci prišiel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

#### IV.I Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 48 ods. 1 písm. c) daňového poriadku správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2.

Podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

Podľa § 49 ods. 1 daňového poriadku správca dane zašle daňovému subjektu protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie. Na obsah tohto protokolu sa primerane

vzťahuje § 47. Súčasťou protokolu o určení dane podľa pomôcok je aj súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň.

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

Podľa § 440 ods. 2 SSP dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 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.

#### IV.II Posúdenie kasačných námietok

20. Kasačný súd po oboznámení sa s kasačnou sťažnosťou konštatuje, že táto obsahuje štyri základné námietky, a to i) námietku odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu ii) námietku nesprávneho právneho posúdenia naplnenia podmienky pre postup určenia dane podľa pomôcok, iii) námietku nesprávne vedeného dokazovania a iv) námietku nesprávneho právneho posúdenia týkajúceho sa repliky žalobcu.

21. K námietke odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu je nutné konštatovať, že v súvislosti s uvedeným sťažnostným bodom žalobca nekonkretizoval nijaké právne závery kasačného súdu, s ktorými by bol rozsudok správneho súdu v rozpore. Odôvodnenie viažuce sa k namietanému odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, ktorého sa mal správny súd dopustiť, je v zmysle § 440 ods. 2 SSP podstatnou náležitosťou vymedzenia kasačného dôvodu. Vzhľadom na jeho absenciu v kasačnej sťažnosti, nie je možné námietku odklonu v zmysle § 440 ods. 1 písm. h) SSP vyhodnotiť ako dôvodnú.

22. Za rozhodujúce považuje kasačný súd právne posúdenie otázky splnenia zákonných podmienok pre aplikáciu postupu určenia dane podľa pomôcok v zmysle § 48 a § 49 daňového poriadku. Ako vyplýva z prvostupňového rozhodnutia, správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok z dôvodu, že žalobca neumožnil vykonať daňovú kontrolu. Druhou podmienkou v zmysle citovaného ustanovenia je, že nejde o daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti. Vzhľadom na skutočnosť, že predmetom prejednávaného prípadu je daň z príjmov právnickej osoby, druhú podmienku považuje kasačný súd za splnenú. Čo sa neumožnenia vykonať daňovú kontrolu týka, kasačný súd sa stotožnil so správcom dane, žalovaným a nakoniec aj s právnym posúdením správneho súdu. Rovnako má za to, že žalobca nepredložením dokladov neumožnil vykonať daňovú kontrolu, a to napriek jeho tvrdeniu, že doklady vyžadované správcom dane boli od ich zaistenia v dispozícii KUFS. Svoj právny názor odôvodňuje nasledovne.

23. V prvom rade kasačný súd odkazuje na právny názor prezentovaný v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8Sžf/32/2015, zo dňa 27. apríla 2017, podľa ktorého 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.“ V zmysle uvedeného, mal daňový subjekt povinnosť predložiť vyžadované doklady a umožniť tým vykonanie daňovej kontroly. Vzhľadom na to, že uvedené opomenul, správca dane bol oprávnený pristúpiť k určeniu dane podľa pomôcok.

24. V súvislosti s uvedenou povinnosťou kasačný súd upozorňuje aj na § 24 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého je to práve daňový subjekt, na ktorého pleciach leží dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane, skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane či preukázania vierohodnosti, správnosti a úplnosti evidencií a záznamom, ktoré je povinný viesť. Bolo teda na daňovom subjekte, aby správcovi dane predložil doklady opakovane od neho vyžadované správcom dane. Kasačný súd má za preukázané, že správca dane poskytol žalobcovi dostatok priestoru, a to hneď niekoľkokrát (napr. výzva na predloženie

dokladov, zo dňa 27. septembra 2018, predvolanie zo dňa 10. decembra 2018) na to, aby doklady potrebné pre správne určenie dane predložil. Vzhľadom na skutočnosť, že žalobca ani jednu z možností na predloženie vyžadovaných dokladov preukázateľne nevyužil, správca dane postupoval zákonným spôsobom, keď pristúpil k určeniu dane v zmysle ustanovení § 48 a § 49 daňového poriadku. Obdobne sa vyjadril Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku, sp. zn. 3Sžfk/47/2019, zo dňa 16. decembra 2020, ktorý schválil taký postup správcu dane, ktorý po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok. K takémuto určeniu dane tiež dodal, že svojou podstatou ide o núdzovým právnym režimom zisťovania základu dane. O jeho použití rozhodne správca dane.

25. K tvrdeniu žalobcu, že doklady predložiť nemohol, nakoľko tieto boli zaistené KUFS, od ktorého si ich mal správca dane vyžiadať, kasačný súd uvádza, že uvedená argumentácia neobstojí. Ako je zrejmé z administratívneho spisu a najmä z úradného záznamu, č. 101880150/2018, zo dňa 20. septembra 2018, správca dane nahliadol do zaistených dokladov KUFS a konkrétne špecifikoval, aké údaje sa v dispozícii KUFS nachádzali. Obdobná špecifikácia, spolu s konkrétnymi dokladmi, ktoré od daňového subjektu vyžadoval správca dane sa nachádza napríklad vo výzve na predloženie dokladov, zo dňa 27. septembra 2018. Z uvedených písomností je zrejmé, že doklady vyžadované správcom dane od daňového subjektu sa nenachádzali medzi dokladmi zaistenými KUFS. Žalobca bol riadne oboznámený s tým, ktoré doklady správca dane k dispozícii má a ktoré žiada predložiť daňový subjekt. Súčasne kasačný súd upozorňuje na skutočnosť, že z administratívneho spisu má za preukázané, že časť účtovných dokladov za rok 2017 bola od žalobcu zapožičaná Daňovým úradom Banská Bystrica, o čom bolo spísané Potvrdenie o zapožičaní dokladov, č. 101570307/2017, zo dňa 17. júla 2017 a tieto boli žalobcovi vrátené 4. júna 2018, čo potvrdzuje Zápisnica o ústnom pojednávaní, č. 101091082/2018. Kasačný súd preto námietku nemožnosti predložiť vyžadované doklady vzhľadom na ich zaistenie KUFS vyhodnotil ako nedôvodnú.

26. Okrem uvedeného, správca dane iniciatívne žalobcovi navrhol, akým spôsobom môže doklady predložiť, a to požiadať o ne svojich obchodných partnerov. Aj k tomuto návrhu sa žalobca postavil negatívne, keď sa ani sa nepokúsil svojich obchodných partnerov osloviť. Namiesto toho dôvodil, že od nich nemôže vyžadovať akékoľvek listiny, nakoľko na rozdiel od správcu dane nedisponuje takouto kompetenciou. Z vymenovaných skutočností má kasačný súd za preukázané, že žalobca neposkytol náležitú súčinnosť potrebnú na účely daňovej kontroly a na správne zistenie dane. Správca dane potom nemal inú možnosť ako pristúpiť k určeniu dane podľa pomôcok. Kasačný súd pritom odkazuje na rovnaké právne posúdenie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, prezentované v 34. bode rozsudku, sp. zn. 5Sfk/35/2021, zo dňa 29. septembra 2022. Citovaný rozsudok sa síce týka určenia dane z pridanej hodnoty, ale taktiež postupom určenia dane podľa pomôcok v zmysle § 48 a § 49 daňového poriadku a totožných účastníkov konania, preto sú v ňom prezentované závery týkajúce sa súčinnosti žalobcu aplikovateľné aj na prejednávaný prípad.

27. Osobitne k argumentácii žalobcu, že nemohol zabezpečiť doklady prostredníctvom svojich obchodných partnerov, kasačný súd poukazuje aj na bod 37. predmetného rozsudku, v ktorom sa Najvyšší správny súd Slovenskej republiky vyjadril, že nepochopiteľné sú v očiach kasačného súdu aj argumenty sťažovateľa, že nemôže vyžadovať od svojich obchodných partnerov akékoľvek listiny, pretože nedisponuje touto kompetenciou. Správca dane nezmieňoval akékoľvek listiny, ale listiny, ktoré sa týkali výlučne deklarovaných obchodov, v ktorých žalobca vystupoval ako účastník zmluvného vzťahu. Z vyjadrení sťažovateľa navyše nevyplýva, že by sa o zabezpečenie dokumentov aspoň reálne pokúsil, práve naopak, v tomto ohľade zostal úplne nečinný. Malo by byť práve v jeho záujme a mal by spraviť všetko pre to (pričom zaobstaranie si formálnych dokladov je to minimum), aby mu mohol správca dane vyrubiť daň v skutočnej výške resp. aby mu eventuálne mohol byť priznaný nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Z argumentov sa kasačnému súdu naopak javí, že sa bez primeraných dôvodov spoliehal na to, že tieto listiny za neho zaobstará správca dane. S citovaným názorom sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

28. Aj vzhľadom na uvedené vyššie kasačný súd námietku nesprávneho právneho posúdenia splnenia podmienky neumožnenia vykonať daňovú kontrolu (§ 48 ods. 1 písm. c) daňového poriadku) vyhodnotil ako nedôvodnú. V tomto ohľade a v zmysle § 464 ods. 1 SSP kasačný súd poukazuje aj na bod 28. rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8Sžfk/37/2021, zo dňa 29. septembra 2022, ktorý v prípade totožného skutkového stavu a totožných účastníkov konania, nepredloženie dokladov vyžadovaných od daňového subjektu správcom dane vyhodnotil nasledovne:

Absencia dokladov nevyhnutných na účely stanovenia základu a výšky dane (v procese daňovej kontroly), tak nutne vyústila do uplatnenia náhradného spôsobu určenia dane, a to za situácie, keď nie je možné stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania. Za tohto stavu preto ani kasačný súd nemal pochybnosti o správnosti záveru daňových orgánov (ktorý si osvojil i krajský súd), že neumožnením vykonania daňovej kontroly v zmysle § 48 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku, spočívajúcim v nepredložení dokladov bol založený zákonný dôvod na prechod do režimu určenia základu a výšky dane podľa pomôcok (popísaných už v bode 6. a 7. tohto rozsudku). Kasačný súd nevidí dôvod pre odchylenie sa od citovaného právneho názoru.

29. Čo sa týka namietaného dokazovania, ktoré podľa žalobcu smerovalo len na zistenie jeho príjmov a nie výhod kasačný súd uvádza, že sa s názorom žalobcu nestotožňuje. Určenie dane podľa pomôcok je nepochybne striktnejším právnym režimom, počas ktorého správca dane môže základ dane zistiť a určiť sám. Využíva pritom pomôcky, ktoré má k dispozícii a ktoré obstaráva bez súčinnosti s daňovým subjektom (§ 48 ods. 3 daňového poriadku). Ich posúdenie je pritom taktiež na úvahe správcu dane. (Vid'. bod 22. rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8Sžfk/37/2021, zo dňa 29. septembra 2022.) Žalobca mohol správcovi dane poskytnúť súčinnosť pred tým, ako správca dane zvolil postup určenia dane podľa pomôcok, na čo bol správcom dane aj niekoľkokrát vyzvaný. Vzhľadom na skutočnosť, že tak neučinil, a teda premeškal svoju možnosť predkladať doklady na správne zistenie a určenie dane (napríklad aj účtovné doklady týkajúce sa nákladov na výrobu polystyrénu), nemôže správcovi dane ex post vytýkať, aké pomôcky pre určenie dane využil respektíve nevyužil.

30. Povinnosti prihliadnuť na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku, na ktorú poukázal žalobca, si je kasačný súd vedomý. Na rozdiel od žalobcu však nevzhladol v postupe správcu dane porušenie uvedenej povinnosti, pretože ako vyplýva z administratívneho spisu a ako konštatoval aj správny súd, správca dane na jednoznačne identifikovateľné a vyčísliteľné výhody (mzdové náklady, daň z motorových vozidiel) prihliadol. V tomto ohľade neobstojí ani tvrdenie žalobcu, že pokiaľ bola bez pochybností preukázaná jeho podnikateľská činnosť - výroba polystyrénu, mali byť ako výhody zohľadnené aj ďalšie výrobné náklady ako nákupy materiálu, nájom, energie, ktoré sú s výrobou nerozlučiteľne späté. Správny súd uvedenú argumentáciu právne posúdil na 14. strane svojho rozsudku: Ak však mal správca dane konkrétne výdavky zohľadniť, bolo potrebné ich zohľadniť v konkrétnej výške a druhu preukázanej žalobcom. Žalobcovi v rámci daňovej kontroly nič nebránilo konkrétne výdavky čo do druhu a výšky (napríklad i z titulu materiálov a energií) preukázať a umožniť tak správcovi dane tieto zohľadniť v zmysle § 48 ods. 5 daňového poriadku, teda využiť ich ako pomôcky. S citovaným právnym posúdením, najmä v súvislosti s potrebou určenia rozsahu a výšky nákladov sa plne stotožňuje aj kasačný súd. Je na daňovom subjekte, aby predložil doklady preukazujúce náklady, čo sa ich druhu a ceny týka, nakoľko správca dane v postupe určenia dane podľa pomôcok objektívne nemá ako prihliadnuť na nešpecifikované a nevyčíslené náklady daňového subjektu a premietnuť ich do určenia dane. Predmetná námietka bola preto zo strany kasačného súdu vyhodnotená ako nedôvodná.

31. Kasačný súd sa stotožňuje aj s právnym posúdením repliky žalobcu, v ktorej žalobca v prevažnej miere len zopakoval argumenty a tvrdenia ním prezentované už v správnej žalobe a podaniach v konaní pred správcom dane. Uvedené je možné vidieť aj z bodov 4., 6., 7. tohto rozsudku. V súvislosti s replikou žalobcu správny súd správne aplikoval aj koncentračnú zásadu vyplývajúcu z § 183 SSP a vo zvyšku sa s vyjadreniami žalobcu riadne vysporiadal na stranách 13. a 14. svojho rozsudku. Kasačný súd preto nevzhladol ani dôvodnosť tejto námietky.

32. S poukazom na vyššie uvedené dospel kasačný súd k záveru, že žalobca v kasačnej sťažnosti neuviedol také relevantné skutočnosti, ktoré by spochybnili vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. Jeho odôvodnenie, obsahujúce relevantné právne závery ako aj presvedčivé vyhodnotenie všetkých pre vec zásadných námietok, považuje kasačný súd za vyčerpávajúce a dostatočné pre zamietnutie správnej žaloby. Kasačné námietky vyhodnotil ako nedôvodné a rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

#### IV.III Záverečné zhodnotenie

33. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku.

34. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 druhej vety SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nezhliadol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

35. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

**Poučenie :**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.