

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/78/2016  
Identifikačné číslo spisu: 7014200026  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.01.2018  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7014200026.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu : Kumula, s. r. o. v likvidácii, so sídlom Košice, Jantárová 30, zastúpený: JUDr. Peter Beluščák, advokát, Jantárová 30, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/7/2014-39 zo dňa 7. apríla 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/7/2014-39 zo dňa 7. apríla 2016 p o t v r d z u j e.

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

### Odôvodnenie

I.

Postup a konanie orgánov finančnej správy

1. Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) v oznámení o výkone daňovej kontroly zo dňa 01.06.2012, doručenom žalobcovi dňa 08.06.2012, určil dátum začatia daňovej kontroly u žalobcu na DPH za zdaňovacie obdobie február, marec, apríl, máj, jún, august a september 2011 na deň 10.07.2012. Poučil zároveň žalobcu podľa § 46 ods. 1 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“) o možnosti dohodnúť so správcom dane nový termín začatia daňovej kontroly v prípade prekážok na strane žalobcu v lehote 8 dní od doručenia oznámenia s tým, že daňová kontrola sa nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia. Vyzval tiež žalobcu na predloženie určených dokladov a poučil ho, že ak neumožní vykonať správcovi dane daňovú kontrolu alebo si nesplní niektorú zo svojich zákonných povinností, môže správca dane určiť daň podľa pomôcok.

2. Listom zo dňa 11.06.2012 žalobca navrhol správcovi dane začatie daňovej kontroly dňom 02.08.2012 z dôvodu čerpania dovolenky v termíne 10.07.2012. Rozhodnutím zo dňa 19.06.2012 správca dane

nevyhovel žiadosti žalobcu o predĺženie lehoty na začatie výkonu daňovej kontroly a to z dôvodu, že žalobcom navrhnutý nový termín (02.08.2012) je po zákonnej lehote 40 dní odo dňa doručenia pôvodného oznámenia o výkone daňovej kontroly. Zásielka s rozhodnutím zo dňa 19.06.2012, ako aj výzva správcu dane na predloženie dokladov zo dňa 12.09.2012, ktoré boli adresované do sídla žalobcu zapísaného v obchodnom registri, sa správcovi dane vrátili s tým, že podľa vyjadrenia doručujúcej pošty „adresát je neznámy“. Medzitým zaslal správca dane žalobcovi výzvu zo dňa 20.07.2012 na predloženie dokladov do 15 dní odo dňa doručenia výzvy, ktorá sa správcovi dane vrátila s poznámkou pošty „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Ďalšiu výzvu zo dňa 19.10.2012 adresoval správca dane jedinému spoločníkovi a konateľovi žalobcu do miesta bydliska, zásielka s výzvou žalobcovi na predloženie dokladov sa však správcovi dane taktiež vrátila s tým, že adresát si zásielku neprevzal v odbernej lehote.

3. Dňa 03.09.2012 doručilo Prezídium policajného zboru, Úrad boja proti organizovanej kriminalite, správcovi dane fotokópie účtovných dokladov spoločnosti Kumula, s.r.o. Správca dane v zmysle § 48 ods. 1 Daňového poriadku pristúpil k určení dane podľa pomôcok, pričom túto skutočnosť oznámil žalobcovi listom zo dňa 29.11.2012, doručeným žalobcovi dňa 12.12.2012, čím sa podľa § 46 ods. 9 Daňového poriadku považovala daňová kontrola u žalobcu za ukončenú. Dňa 20.12.2012 sa k správcovi dane dostavil konateľ žalobcu, predložil doklady za predmetné zdaňovacie obdobie, o čom bola spísaná zápisnica.

4. Správca dane vypracoval protokol o určení dane podľa pomôcok zo dňa 21.03.2013, ktorý zaslal žalobcovi na vyjadrenie. Protokol bol podkladom pre vydanie rozhodnutia č. 9801404/1596593/2013/Hro zo dňa 17.07.2013, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 46.218,40 Eur za zdaňovacie obdobie september 2011. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 1100303/1/76194-522374/2013/14230 zo dňa 31.10.2013 rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia konštatoval, že boli dodržané zákonné podmienky na použitie určenia dane podľa pomôcok, za zákonný označil aj postup pri tomto spôsobe určenia dane, pričom sa vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami žalobcu, ktoré vyhodnotil ako neopodstatnené.

## II.

### Konanie na krajskom súde

5. Proti rozhodnutiu žalovaného zo dňa 31.10.2013 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) s návrhom na zrušenie tohto rozhodnutia a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie. V žalobe tvrdil, že po oznámení správcu dane o výkone daňovej kontroly a určení termínu jej začatia si splnil svoju zákonnú povinnosť voči správcovi dane, keď ho oboznámil s tým, že z dôvodu na strane žalobcu nemožno začať daňovú kontrolu dňa 10.07.2012 a navrhol nový termín jej začatia. Žalobca bol toho názoru, že správca dane nemal záujem sa s ním dohodnúť o novom termíne začatia daňovej kontroly, čo bolo podľa žalobcu jeho povinnosťou.

6. Žalobca poukázal na to, že v čase doručovania rozhodnutia správcu dane zo dňa 19.06.2012 i následnej výzvy zo dňa 12.09.2012, ktoré sa správcovi dane vrátili s poznámkou pošty „adresát neznámy“, sídlil na adrese zapísanej v obchodnom registri. Doručovanie predmetných zásielok správcu dane považoval za nesprávne a tvrdil, že nebol dôvod, aby sa zásielky vrátili odosielateľovi s uvedenou poznámkou doručujúcej pošty. Namietal, že vzhľadom na uvedenú chybu pri doručovaní zásielok sa bez vlastného zavinenia nemal možnosť dozvedieť o tom, že jeho žiadosť o predĺženie lehoty na začatie daňovej kontroly bola odmietnutá.

7. Žalobca tiež poukázal na to, že dňa 12.07.2012 sa jeho konateľ dostavil pred odchodom na dovolenku k správcovi dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly u iného daňového subjektu (Monty Consulting, s. r. o.), ktorého je taktiež konateľom, čo podľa názoru žalobcu mohol správca dane využiť a dohodnúť si s konateľom žalobcu termín začatia daňovej kontroly buď osobne, alebo telefonicky.

8. Žalobca v žalobe tvrdil, že správca dane nemal zákonný dôvod pristúpiť k určovaniu dane podľa pomôcok, pretože účtovné doklady žalobcu ku kontrolovaným zdaňovacím obdobiam mu boli doručené zo strany Prezídia Policajného zboru a opätovne konateľom žalobcu dňa 20.12.2012. Podľa jeho názoru neboli splnené zákonné predpoklady pre určenie dane podľa pomôcok v zmysle § 48 ods. 1 Daňového poriadku, keďže mal správca dane všetky doklady potrebné na vykonanie kontroly k dispozícii. Žalobca tiež namietal, že správca dane ani žalovaný nevysvetlili, prečo niektoré pomôcky správca dane použil a niektoré nie, ďalej že správca dane mal prihliadnúť aj na ďalšie náklady spojené s výkonom podnikateľskej činnosti žalobcu a zabezpečiť si informácie, na základe ktorých by bolo možné zistiť okolnosti, z ktorých by pre žalobcu vyplynuli aj určité výhody, ako to vyplýva z § 48 ods. 5 Daňového poriadku.

9. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol žalobu zamietnuť, pričom zotrval na svojej argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí. Uviedol, že žalobca nepredložením daňových a účtovných dokladov preukazujúcich, že daňová povinnosť uvedená v daňovom priznaní za predmetné zdaňovacie obdobie je správne vyčíslená, nesplnil svoju zákonnú povinnosť, ktorá mu vyplývala z ustanovení Daňového poriadku. Preto bol správca dane nútený určiť základ dane a daň na základe pomôcok, pričom postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi.

10. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 07.04.2016 rozsudok č. k. 6S/7/2014-39, ktorým žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku poukázal na to, že žalobca si musel byť vedomý, že správca dane objektívne nemôže a ani nebude akceptovať jeho návrh na odloženie začatia daňovej kontroly až dňa 02.08.2012 (v žalobe je nesprávne uvedený dátum 17.08.2012), nakoľko v takom prípade by sa daňová kontrola nezačala v zákonnej lehote do 40 dní od doručenia pôvodného oznámenia o výkone daňovej kontroly. Žalobcovi preto muselo byť zrejmé, že k začatiu daňovej kontroly dôjde dňom určeným správcom dane, teda dňa 10.07.2012. Podľa názoru krajského súdu nie je rozhodujúce, že žalobca sa so zásielkou správcu dane s rozhodnutím zo dňa 19.06.2012 o nevyhovení žiadosti o nový termín začatia daňovej kontroly neoboznámil, keďže podľa vyjadrenia doručujúcej pošty bol na adrese jeho sídla zapísanej v obchodnom registri neznámy.

11. Krajský súd poukázal na to, že žalobca bol niekoľkokrát vyzvaný na predloženie stanovených dokladov a preto mal možnosť splniť si svoje zákonné povinnosti v zmysle § 45 ods. 2 písm. d/, e/ Daňového poriadku. Konštatoval, že žalobca predložil správcovi dane požadované doklady až po ukončení daňovej kontroly, teda po doručení oznámenia o určení dane podľa pomôcok v zmysle § 48 ods. 2 Daňového poriadku. Doklady predložené žalobcom až dňa 20.12.2012 teda mohol správca dane využiť iba ako pomôcky. Súd prvého stupňa uviedol, že podľa obsahu administratívnych spisov správca dane v procese určenia dane podľa pomôcok, ktoré špecifikoval na strane 5 a 6 protokolu zo dňa 21.03.2013, prihliadol na všetky skutočnosti, ktoré mal k dispozícii. Dospel k záveru, že boli dodržané zákonné podmienky na použitie tohto spôsobu určenia daňovej povinnosti u žalobcu a žalobou napadnuté rozhodnutie i postup, ktorý jeho vydaniu predchádzal, boli v súlade so zákonom.

### III.

Odvolyvanie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. a/, b/, f/ O. s. p. s poukazom na § 221 ods. 1 písm. f/, h/ O. s. p. a navrhol rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že sa zrušuje napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec sa mu vracia na ďalšie konanie. V odvolaní v podstate zopakoval argumentáciu uvedenú v žalobe. Poukázal na to, že pokiaľ § 46 ods. 1 Daňového poriadku ukladá daňovému subjektu povinnosť oznámiť správcovi dane prekážky na jeho strane, pre ktoré nemožno začať daňovú kontrolu v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly a dohodnúť so správcom dane nový termín vykonania daňovej kontroly, potom takejto povinnosti daňového subjektu by mala zodpovedať povinnosť správcu dane dohodnúť nový termín začatia daňovej kontroly. Žalobca mal za to, že správca dane v danom prípade mal možnosť navrhnúť nový termín začatia daňovej kontroly a dohodnúť sa so žalobcom na inom dni jej začatia v zmysle § 46 ods. 1

Daňového poriadku. Tvrdil, že správca dane pri určení termínu začatia daňovej kontroly konal v rozpore s § 3 ods. 1 Daňového poriadku.

13. Žalobca zotrval na svojich námietkach ohľadom chýb pri doručovaní zásielok správcu dane na adresu sídla žalobcu a tvrdil, že nie vlastným zavinením nemal možnosť dozvedieť sa o tom, že jeho žiadosť o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly bola odmietnutá. V tejto súvislosti upozornil na to, že krajský súd sa nevysporiadal so skutočnosťou, že niektoré zásielky adresované žalobcovi boli správcovi dane vrátené s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote" a iné zásielky s poznámkou „adresát neznámy". Žalobca namietal, že uvedený rozpor súd prvého stupňa neskúmal a nezdôvodnil.

14. Žalobca vytýkal správcovi dane, že nemal dôvod pristúpiť k určovaniu dane podľa pomôcok, ako aj to, že neoznámil žalobcovi doručenie dokladov Prezídiom Policajného zboru, aj keď to podľa názoru žalobcu urobiť mal.

15. Správca dane mal podľa názoru žalobcu k dispozícii všetky doklady za kontrolované zdaňovacie obdobia roku 2011, spolu s kompletným účtovníctvom žalobcu a výpismi z banky. Z jeho rozhodnutia podľa žalobcu nie je jasné, ako jednotlivé pomôcky vyhodnotil, na ktoré prihliadal a na ktoré nie a z akých dôvodov. Žalobca poukázal na § 48 ods. 5 Daňového poriadku a tvrdil, že správca dane neprihliadal na okolnosti, z ktorých vyplývajú pre žalobcu výhody, neuviedol však na aké výhody mal správca dane prihliadnuť. Žalobcu mal za to, že správca dane si mal zistiť okolnosti, z ktorých mohli pre žalobcu vyplývať určité výhody, čo neurobil. Žalovaný ani súd podľa žalobcu nebrali do úvahy, že správca dane mal k dispozícii doklady preukazujúce výdavky - náklady žalobcu súvisiace s podnikateľskou činnosťou, ktoré pri posudzovaní správnosti určenia dane neboli zohľadnené.

16. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu odvolania navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

#### IV.

##### Právne názory odvolacieho súdu

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd") ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O. s. p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O. s. p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O. s. p. nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolaniu nemožno vyhovieť a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 219 v spojení s § 250ja ods. 3 O. s. p. potvrdil.

18. Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na § 219 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci, sa Najvyšší súd vo svojom odôvodnení obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenia svojich zistení a záverov z odvolacieho konania.

19. Z konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu k problematike daní plynie, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH (porovnaj napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp.zn. 8Sžf/75/2014).

20. S ohľadom na vymedzenie odvolacích dôvodov, ktoré sú prakticky totožné s dôvodmi žaloby, pripadlo odvolaciemu súdu posúdiť zákonnosť postupu správcu dane v súvislosti so začatím daňovej kontroly u žalobcu a následným určením dane podľa pomôcok postupom podľa § 48 Daňového poriadku. Keďže daň bola žalobcovi vyrubená na základe jej určenia podľa pomôcok, mohol žalovaný v odvolacom daňovom konaní a následne i súdy oboch stupňov v preskúmvacom súdnom konaní posúdiť len dodržanie zákonných podmienok pre tento spôsob určenia dane a tiež otázku súladu postupu správcu dane s pravidlami vymedzenými v § 48 Daňového poriadku.

Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku (v jeho znení platnom a účinnom v čase začatia daňovej kontroly u žalobcu) daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly.

21. Pokiaľ ide o postup správcu dane pred začatím určovania dane podľa pomôcok, odvolací súd sa stotožňuje so závermi krajského súdu, z ktorých vyplýva, že daňová kontrola sa u žalobcu začala dňom 10.07.2012 určeným v oznámení správcu dane zo dňa 01.06.2012, ktoré obsahuje všetky zákonom predpísané náležitosti a poučenia a bolo žalobcovi riadne doručené dňa 08.06.2012 na adresu jeho sídla zapísaného v obchodnom registri.

22. Žalobca síce listom z 11.06.2012 včas oznámil správcovi dane, že v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole nemožno začať daňovú kontrolu z dôvodu na jeho strane (čerpanie dovolenky bližšie neoznačenou fyzickou osobou), nedohodol však so správcom dane nový termín začatia daňovej kontroly tak, aby k jej začatiu nedošlo neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly, teda do 18.07.2012.

23. Ustanovenie § 46 ods. 1, veta tretia Daňového poriadku pritom výslovne ustanovuje, že daňový subjekt je povinný oznámiť správcovi dane v stanovenej lehote nemožnosť začatia daňovej kontroly v deň uvedený v oznámení správcu dane a zároveň s ním dohodnúť nový termín začatia. Iniciatíva smerujúca k dohode o novom termíne začatia daňovej kontroly do 40 dní od doručenia pôvodného oznámenia teda mala vychádzať od žalobcu. Žalobca však len požiadal o odloženie termínu začatia daňovej kontroly a navrhol jej uskutočnenie dňa 02.08.2012, teda po uplynutí 40 dní od doručenia pôvodného oznámenia správcu dane. Žiadnu ďalšiu iniciatívu smerujúcu k dohode o novom termíne začatia daňovej kontroly žalobca neprejavil.

24. Podľa názoru odvolacieho súdu sa žalobca mylí, ak sa domnieva, že bolo povinnosťou správcu dane opäť prevziať iniciatívu a kontaktovať žalobcu za účelom stanovenia nového termínu začatia daňovej kontroly tak, aby dodržal zákonom stanovenú 40-dňovú lehotu. Dohoda o neskoršom termíne začatia daňovej kontroly je dvojstranný právny úkon, ktorý podľa zákona iniciuje daňový subjekt, pričom ak k dohode nedôjde, platí správcom dane určený pôvodný termín. Pokiaľ by správca dane odmietol návrh

dohody zo strany daňového subjektu, bolo by na prípadnom posúdení odvolacieho daňového orgánu, alebo neskôr správneho súdu, či by bol takýto postup opodstatnený. Žalobca však v prejednávanej veci žiaden relevantný návrh neurobil. K dohode o termíne začatia daňovej kontroly dňa 02.08.2012, ako to navrhol žalobca, dôjsť nemohlo, pretože v takom prípade by nebola dodržaná zákonná 40-dňová lehota.

25. Za týchto okolností k odloženiu správcou dane určeného termínu začatia daňovej kontroly u žalobcu dňom 10.07.2012 nedošlo a ani dôjsť nemohlo. Na tom nič nemení ani skutočnosť, že o uznesení správcu dane zo dňa 19.06.2012 o nevyhovení žiadosti žalobcu o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly, vydanom podľa § 28 ods. 1, 2 Daňového poriadku, sa žalobca nedozvedel, pretože na adrese sídla spoločnosti bol podľa vyjadrenia doručujúcej pošty neznámy.

26. Odvolací súd podotýka, že uznesenie správcu dane spomenuté v predchádzajúcom bode bolo nadbytočné a nesprávne vydané podľa § 28 ods. 1, 2 Daňového poriadku, pretože v danom prípade nešlo o predĺženie správcou dane určenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 27 ods. 1 Daňového poriadku, ale o určenie termínu začatia daňovej kontroly podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku. Ten možno na žiadosť daňového subjektu odložiť na neskorší termín, ktorý vzišiel z dohody daňového subjektu so správcou dane, nie však z rozhodnutia správcu dane.

Podľa § 48 ods. 1 Daňového poriadku (v jeho znení platnom a účinnom v čase určenia dane) správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt

- a) nepodá daňové priznanie ani na výzvu správcu dane,
- b) nesplní povinnosť v lehote určenej správcou dane vo výzve na odstránenie nedostatkov daňového priznania a správca dane nezačal daňovú kontrolu,
- c) nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, alebo
- d) neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2 .

Podľa § 48 ods. 2 Daňového poriadku 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. Podľa ods. 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 v bankách a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, alebo podobných daňových subjektov. Podľa ods. 4 ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcou dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Podľa ods. 5 pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnúť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

27. Krajský súd správne vyhodnotil ako zákonný postup správcu dane podľa § 48 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku pre určenie dane podľa pomôcok, nakoľko žalobca v priebehu riadne začatej daňovej kontroly napriek výzvam správcu dane neposkytol požadovanú súčinnosť, keď nepredložil správcovi dane vyžiadané doklady (§ 45 ods. 2 písm. d/, e/ Daňového poriadku). Na predloženie dokladov bol žalobca riadne vyzvaný oznámením o výkone daňovej kontroly zo dňa 01.06.2012, ktorého prijatie potvrdil štatutárny zástupca žalobcu svojim podpisom na doručení, ako aj ďalšou výzvou zo dňa 20.07.2012, ktorú si žalobca po uložení zásielky na pošte dňa 26.07.2012 nevyzdvihol v úložnej dobe. Výzva sa v zmysle § 30 ods. 5 a § 31 ods. 3 Daňového poriadku (v jeho znení platnom a účinnom v čase doručovania) považuje za riadne doručení žalobcovi na adresu jeho sídla zapísaného v obchodnom registri uplynutím 15-teho dňa od uloženia zásielky napriek tomu, že žalobca sa o jej uložení nedozvedel.

28. Správca dane naviac výzvu na predloženie dokladov zopakoval listom zo dňa 19.10.2012 adresovaným jedinému spoločníkovi a konateľovi žalobcu do miesta jeho bydliska zapísaného v

obchodnom registri, ktorú si adresát podľa oznámenia pošty taktiež neprevzal po uložení zásielky na pošte v odbernej lehote.

29. Možno preto spoľahlivo konštatovať, že právny dôvod pre určenie dane podľa pomôcok v zmysle § 48 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku bol naplnený a správca dane postupoval v súlade s § 48 ods. 2 tohto zákona, keď oznámil žalobcovi začatie určovania dane podľa pomôcok, pričom dňom doručenia tohto oznámenia sa daňová kontrola považovala v zmysle § 46 ods. 9 písm. b/ Daňového poriadku za ukončenú.

30. Pokiaľ ide o druhú výzvu žalobcovi na predloženie dokladov zo dňa 12.09.2012, ako aj predchádzajúce uznesenie správcu dane zo dňa 19.06.2012, ktoré sa vrátili správcovi dane s poznámkou doručujúcej pošty „adresát neznámy“, a to napriek tvrdeniu žalobcu, že v tom čase mal sídlo spoločnosti na danej adrese, je potrebné zdôrazniť, že ani nedoručenie uvedených zásielok žalobcovi nemohlo mať za následok nezákonnosť postupu správcu dane. Aj keby sa na tieto zásielky hľadelo, ako by neboli odoslané, nemalo by to vplyv na skutočnosť, že žalobca si nesplnil povinnosti pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností a preto boli splnené podmienky pre určenie dane podľa pomôcok.

31. K postupu správcu dane pri určovaní dane podľa pomôcok sa vyjadril Najvyšší súd napr. v rozhodnutí vo veci sp. zn. 5Sžf/57/2015 nasledovne: „Charakteristickým znakom postupu správcu dane pri určení dane podľa pomôcok je, že sa tu neuplatňuje zásada súčinnosti (§ 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z.). Určovanie dane podľa pomôcok je postup, ktorý správca dane môže uplatniť v dôsledku neplnenia, resp. nesplnenia si 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 na to, 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.“

32. Postup správcu dane pri určovaní dane podľa pomôcok považoval i odvolací súd za zákonný, pričom sa stotožnil so závermi krajského súdu. O určení dane podľa pomôcok vyhotovil správca dane protokol, v ktorom uviedol použité pomôcky, svoje zistenia i závery. Žalobca mal možnosť sa k protokolu vyjadriť, čo aj využil, pričom správca dane sa riadne vysporiadal s jeho námietkami.

33. Odvolací súd dodáva, že obstaranie, posúdenie i vyhodnotenie pomôcok je v kompetencii správcu dane. Zákon neukladá správcovi dane povinnosť zasielať daňovému subjektu získané pomôcky na vyjadrenie, nakoľko pri tomto spôsobe určenia dane sa neuplatňuje zásada súčinnosti s daňovým subjektom. Doklady predložené daňovým subjektom v priebehu určenia dane podľa pomôcok môže správca dane využiť podľa svojho uváženia len ako pomôcky. Je povinný prihliadnuť aj na okolnosti, z ktorých vyplývajú pre daňový subjekt výhody, avšak len z pomôcok, ktoré má k dispozícii.

34. V prejednávacom prípade správca dane skonštatoval, že zo zistených okolností nevyplynuli žiadne výhody svedčiacie v prospech žalobcu, ktoré by bolo možné zohľadniť pri určení dane podľa pomôcok. Tento záver žalobca v daňovom konaní a ani v súdnom konaní nespochybnil žiadnymi konkrétnymi námietkami, ktoré by nasvedčovali existencii výhod, ktoré neboli správcom dane pri určení dane zohľadnené a vyplývali by z dostupných pomôcok. Žalobca neoznačil v žalobe ani v odvolaní konkrétnu výdavku, ktorú podľa jeho názoru správca dane mal vziať do úvahy. Preto považoval odvolací tieto všeobecné tvrdenia a námietky žalobcu v naznačenom smere za nepodložené a preto neopodstatnené.

35. Z uvedených dôvodov dospel odvolací súd k záveru, že nakoľko zákonné podmienky pre použitie určenia dane podľa pomôcok i pre samotný postup pri určovaní dane boli správcom dane dodržané, postupoval žalovaný v súlade s § 74 ods. 5 Daňového poriadku, keď odvolaniu žalobcu nevyhovelo a

rozhodnutie správcu dane potvrdil. Nakoľko krajský súd posúdil vec po právnej stránke správne, svoje závery aj náležite odôvodnil a vysporiadal sa so všetkými žalobnými námietkami, dospel odvolací súd k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Preto postupoval podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny potvrdil.

36. Odvolací súd poukazuje na to, že Najvyšší súd rozsudkami zo dňa 23.08.2016 vo veciach sp. zn. 2Sžf/79/2014, 2Sžf/83/2014, 2Sžf/21/2015, 2Sžf/71/2015 a 2Sžf/72/2015, za prakticky totožných skutkových a právnych okolností, na základe odvolaní spoločnosti Kumula, s.r.o. v likv., potvrdil rozsudky krajského súdu o zamietnutí žalôb proti rozhodnutiam orgánov finančnej správy o vyrubení daňovej povinnosti žalobcovi na základe určenia dane podľa pomôcok za zdaňovacie obdobia február, marec, apríl, jún a august 2011.

37. O náhrade trov odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p. a neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov tohto konania nepriznal.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.