



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Tatiany Hanečkovej v právnej veci žalobcu: **M. F. – E.**, zastúpený advokátom: JUDr. R. M., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/10456-70262/2005/999541-r zo dňa 5. októbra 2005, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 4 S /25/2005-26 zo dňa 6. septembra 2006, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 4S 25/2005-26 zo dňa 6. septembra 2006 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/10456-70262/2005/999541-r zo dňa 5. októbra 2005 **z r u š u j e** podľa § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p. a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi trovy konania 4 000 Sk do 30 dní od právoplatnosti rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/10456-70262/2005/999541-r zo dňa 05.10.2005, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu proti platobnému výmeru Daňového úradu Košice I č. 695/230/58207/05/KoVa zo dňa 29.06.2005, ktorým podľa § 44 ods. 2, 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov

(ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002 v sume 2 869 208 Sk.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalobca neumožnil správcovi dane výkon daňovej kontroly na daň z príjmu fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002, keďže žalobca oznámenie o výkone daňovej kontroly zo dňa 26.01.2005 ako aj výzvu správcu dane na predloženie daňových dokladov potrebných k výkonu daňovej kontroly zo dňa 25.02.2005 neprevzal, v dôsledku čoho sa tieto písomnosti v súlade s § 17 ods. 11 zákona č. 511/1992 Zb. považujú za doručené žalobcovi po troch dňoch od vrátenia týchto písomností správcovi dane. V tomto prípade právna fikcia doručenia nastala bez toho, aby sa správca dane, resp. žalovaný tohto ustanovenia v konaní dovoľovali. Preto sa krajský súd zaoberal len otázkou, či boli dodržané podmienky doručovania písomností podľa § 17 ods. 3 citovaného zákona, pričom dospel k záveru, že doručenie predmetných písomností žalobcovi považuje za právne účinné. Keďže nastala právna fikcia doručenia podľa § 17 ods. 11 prvostupňový súd konštatoval, že boli splnené podmienky pre určenie daňovej povinnosti žalobcu podľa pomôcok v súlade s § 29 ods. 6 citovaného zákona.

Krajský súd poukazujúc na uvedené dôvody dospel k záveru, že žaloba je nedôvodná a preto ju podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Proti rozsudku prvostupňového súdu podal včas odvolanie žalobca dôvodiac tým, že prvostupňový súd pri právnom posúdení veci nesprávne aplikoval, resp. nesprávne interpretoval ustanovenie § 17 ods. 11 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, na ktorom založil všetky dôvody zamietavého rozsudku. Avšak podľa žalobcu sa citované ustanovenie zákona nemôže vzťahovať na situácie, keď si adresát oznámenú zásielku, resp. údajne oznámenú zásielku neprevezme v odbernej lehote. Tu by mal postupovať správny orgán podľa § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. Nemožnosť doručiť písomnosť určenú do vlastných rúk, nastane podľa žalobcu napr. vtedy, ak je pobyt adresáta neznámy, ak je neznáma či pochybná jeho existencia.

S poukazom na uvedené, keďže neboli splnené zákonné podmienky doručenia nevznikla ani možnosť správcovi dane doručiť daň. Žalobca preto považuje rozsudok za vydaný na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a požiadal Najvyšší súd Slovenskej republiky, aby zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalovaný sa k podanému odvolaniu nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) prejednal vec v medziach ustanovenia § 212 ods. 1 O.s.p. a podľa § 250ja ods. 4 O.s.p. napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/10456-70262/2005/999541-r zo dňa 5. októbra 2005

podľa § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p. zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočne zisteného stavu veci.

Podľa § 17 ods. 11 zákona č. 511/1992 Zb. ak nemožno doručiť písomnosť určenú do vlastných rúk fyzickej osobe oprávnenej podnikateľ na adresu trvalého pobytu alebo jej miesta podnikania, ktorú nahlásila správcovi dane pri plnení svojej registračnej alebo oznamovacej povinnosti alebo ktorú správca dane eviduje na základe registrácie z úradnej moci (§ 31), písomnosť sa považuje za doručení adresátovi po troch dňoch od vrátenia nedoručenej písomnosti správcovi dane, a to aj vtedy, ak sa fyzická osoba oprávnená podnikateľ o tom nedozvie.

Správca dane doručí daňovému subjektu písomné oznámenie o výkone daňovej kontroly. Toto oznámenie musí obsahovať miesto a deň začatia daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. Ak z dôvodov na strane daňového subjektu nemožno začať daňovú kontrolu v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly, daňový subjekt je povinný túto skutočnosť do 8 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly oznámiť správcovi dane a dohodnúť si so správcom dane iný deň začatia daňovej kontroly, pričom daňová kontrola sa nesmie začať skôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly. Ak nedôjde k dohode medzi daňovým subjektom a správcom dane o začatí daňovej kontroly, považuje sa štyridsiaty deň, za deň začatia daňovej kontroly. Ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6; o takomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom sa postupuje podľa odsekov 10 až 13 s výnimkou odseku 11 písm. g/ a h/; v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil (§ 15 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov v prípadoch podľa § 15 ods. 25 je správca dane pri určovaní daňovej povinnosti oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Takýmito pomôckami môžu byť najmä: listiny, výpisy z verejných záznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede svedkov v iných daňových veciach, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, ako aj jemu podobných daňových subjektov. Ďalej ustanovenie príkladmo vypočítava pomôcky v citovanom ustanovení.

Podľa § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán iba dodržanie zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane. Ak zistí odvolací orgán, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolanie pre jeho neodôvodnenosť zamietne.

Podľa § 44 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. podľa výsledkov vyrubovacieho konania určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená.

Podľa § 44 ods. 2 citovaného zákona, ak sa daňová povinnosť odchyľuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo hlásení alebo od dane, ktorú daňový subjekt v daňovom konaní uznal, *musí byť zo spisového materiálu zrejmé, podľa akých pomôcok alebo na akom podklade správca dane dorubil daň odlišne, ako i dôvody tohto rozdielu. Obdobne musí byť zo spisového materiálu zrejmé, ako bol zistený daňový základ a určená daň stanovená, ak sa tak stalo bez priznania alebo hlásenia daňového subjektu. Z odseku 3 § 44 citovaného zákona vyplýva, že ak správca dane vyrubí daň podľa pomôcok, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstaral, prihliadne tiež na zistenia okolností, z ktorých vyplývajú výhody pre daňovníka, i keď ním neboli v konaní uplatnené.*

Senát najvyššieho súdu sa stotožnil s názorom krajského súdu v tej časti, že určenie dane podľa pomôcok podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. predstavuje náhradný spôsob určenia daňovej povinnosti, ku ktorému je správca dane oprávnený pristúpiť len v zákonom predpokladaných prípadoch. Jedným z nich je aj situácia, keď daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu v zmysle § 15 ods. 2 citovaného zákona. V danom prípade žalobca neumožnil vykonať daňovú kontrolu na daň z príjmu fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002, aj keď oznámenie o výkone daňovej kontroly zo dňa 26.01.2005, ako aj výzvu správcu dane na predloženie dokladov potrebných k výkonu daňovej kontroly zo dňa 25.02.2005 neprevzal, pretože v dôsledku zákonnej fikcie sa považujú uvedené písomnosti za doručené žalobcovi po troch dňoch od vrátenia týchto písomností správcovi dane.

Krajský súd správne vyhodnotil skutočnosti vyplývajúce zo šetrenia o doručení písomností žalobcovi a odvolací súd zhodne konštatuje, že doručenie uvedených písomností považuje za právne účinné. V tomto prípade teda boli splnené zákonné podmienky pre určenie daňovej povinnosti žalobcu podľa pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 citovaného zákona.

Odvolací súd ďalej skúmal, či správca dane v súlade so zákonom vydal preskúmaný platobný výmer zo dňa 29.06.2005, č. 695/230/58207/05/KoVa, v ktorom určil žalobcovi rozdiel dane z príjmu fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002 v sume 2 869 208 Sk, pričom daň uvedená v daňovom priznaní za rok 2002 žalobcom bola vo výške 0 Sk. Daňová povinnosť zistená správcom dane podľa pomôcok je v sume 2 869 208 Sk.

Preskúmaný platobný výmer bol vydaný následne potom, čo bol prerokovaný protokol o určení dane podľa pomôcok, č.j. 695/321/371-27017/05/Jan zo dňa 15.04.2005 so žalobcom. Z obsahu predmetného protokolu vyplynulo, že žalobca sa na prerokovanie protokolu dostavil dňa 27.06.2005 a bez výhrad predmetný protokol o určení dane podľa pomôcok aj podpísal.

Proti predmetnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, v ktorom namietal, že zo spisového materiálu musí byť zrejmé, podľa akých pomôcok

alebo na akom podklade správca dane dorubil daň odlišne, ako i dôvod tohto rozdielu, pričom zároveň musí byť z obsahu spisového materiálu zrejmé, ako bol zistený daňový základ a určená daň stanovená. Namietal, že správca dane sa nezapodieval skutočnosťou, či sa žalobca v čase doručovania predmetných zásielok – oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 26.01.2005 a výzvy na predloženie daňových dokladov potrebných k výkonu daňovej kontroly zo dňa 25.02.2005, zdržiaval v mieste hláseného pobytu, pričom uvádzal, že vo februári 2005 sa zdržiaval mimo Košíc a o údajnej kontrole sa tak nedozvedel. Aj napriek tomu, že sa o výkone daňovej kontroly žalobca nedozvedel, bola kontrola vykonaná. Správca dane nepostupoval v súlade s citovanými ustanoveniami zákona, pretože si nezaobstaral potrebné listiny a iné dôkazy na určenie rozdielu dane. Vzhľadom na absenciu zákonných dôvodov a zákonného postupu správcu dane, keď dorubil daň odlišne, požiadaval odvolací orgán – Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky o zrušenie predmetného platobného výmeru. Žalovaný prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil ako zákonné a správne.

Z obsahu protokolu o určení dane podľa pomôcok zo dňa 15.04.2005 senát Najvyššieho súdu SR zistil, že správca dane na určenie dane podľa pomôcok v tomto prípade použil daňové priznanie žalobcu za rok 2002 evidenčné č. X., potvrdenie NÚP – Okresného úradu práce Košice IV. zo dňa 17.03.2003, súvahu v skrátanom rozsahu k 31.12.2002 a výkaz ziskov a strát v skrátanom rozsahu k 31.12.2002.

Senát Najvyššieho súdu SR konštatuje, že v pripojenom administratívnom spise sa uvedené použité pomôcky nenachádzajú.

Z predmetného protokolu zo dňa 15.04.2005 bolo senátom odvolacieho súdu zistené, že správca dane znížil výdavky uvedené v riadku 29 daňového priznania žalobcu za obdobie roku 2002 zo sumy 7 734 608 Sk na sumu 0 Sk a akceptoval len nezdaniteľné časti základu dane podľa § 12 ods.2 písm. a/,b/,c/ zákona č. 366/1999 Z.z. na daňovníka v celkovej výške 84 360 Sk uvedené v riadku 80 daňového priznania. Iné výdavky správca dane žalobcovi neuznal a z takto správcom dane určeného rozdielu dane vo výške 7 734 608 Sk, bol stanovený základ dane znížený o sumu z riadku 80 daňového priznania na 7 729 624 Sk a po zaokrúhlení vyrubený rozdiel dane a určená daňová povinnosť žalobcovi vo výške 2 869 208 Sk.

Poukazujúc na uvedené skutočnosti dospel senát najvyššieho súdu k záveru, že žalovaný nepostupoval pri rozhodovaní o odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane zákonne, keď nerešpektoval ustanovenie § 44 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 48 ods. 4 citovaného zákona, pretože potvrdil rozhodnutie správcu dane v rozpore s citovanými ustanoveniami zákona. V protokole o určení dane podľa pomôcok zo dňa 15.04.2005 správca dane v bode II bod 1.1. uvádza súpis pomôcok, ktoré pri určení základu dane a daňovej povinnosti žalobcu za rok 2002 použil, avšak v spise uvedené pomôcky absentujú a v tomto štádiu konania nie je možné preskúmať, či sú rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane vydané

v súlade so zákonom, keďže okrem odkazov na použité pomôcky v protokole zo dňa 15.04.2005 ako i v samotných rozhodnutiach, nie je možné podklady – použité pomôcky, z hľadiska správnosti údajov preskúmať. Keďže správca dane v tomto prípade daň dorubil, je potrebné, aby samotné rozhodnutie daňových orgánov obsahovalo aj dôvody vzniku tohto rozdielu ako i samotný podklad pre odlišné rozhodnutie.

Zároveň je potrebné, aby v prípade stanovenia dane podľa pomôcok prihladol správca dane aj na ďalšie náklady podnikateľského subjektu spojené so samotným výkonom podnikateľskej činnosti (napr. daňové spisy 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 vyplývať aj určité výhody, tak ako to mal na mysli zákonodarca v § 44 ods. 2 zák.č. 511/1992 Zb.

Senát odvolacieho súdu považuje uvedené skutočnosti za dôvod na zmenu odvolaním napadnutého rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 6. septembra 2006 a na zrušenie rozhodnutia žalovaného, keďže skutkový stav zistený žalovaným je nedostačujúci na posúdenie veci a to s poukazom na porušenie ustanovenia § 44 ods. 2 v spojení s § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250k ods.1 O.s.p. a keďže mal žalobca v konaní úspech, vznikol mu nárok na náhradu trov konania. Odvolací súd priznal žalobcovi na náhradu trovy pozostávajúce zo zaplatených súdnych poplatkov za žalobu 2 000 Sk a za odvolanie 2 000 Sk, celkom 4 000 Sk. S poukazom na ustanovenie § 150 O.s.p. ďalšie trovy súd žalobcovi na náhradu nepriznal, keďže za dôvody hodné osobitného zreteľa tu senát najvyššieho súdu považuje skutočnosť, že žalobca nevyužil všetky zákonné prostriedky na zrušenie rozhodnutia správcu dane a žalovaného už v samotnom daňovom konaní, keď podpísal protokol o určení dane podľa pomôcok zo dňa 15.04.2005 bez námietok.

**P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.**

V Bratislave dňa 31. januára 2008

**JUDr. Ida H a n z e l o v á , v.r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:  
Alena Augustiňáková