

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/74/2014
Identifikačné číslo spisu:	5013201157
Dátum vydania rozhodnutia:	09.06.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:5013201157.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a z členov senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: Stanislav Petráško, bytom Ružová 1638/36, Žilina, právne zastúpený Mgr. Soňou Grošaťovou, advokátkou so sídlom Makovického 7, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. k. 1100308/1/485779/2013 zo dňa 11.10.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/154/2013-40 zo dňa 27. mája 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/154/2013-40 zo dňa 27. mája 2014 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného, ako aj platobného výmeru Daňového úradu Žilina II. (ďalej len „správca dane“) č. 894/230/70856/09/Lev zo dňa 23.11.2009, ktorým podľa § 44 ods. 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 o správe daní“) určil podľa pomôcok žalobcovi daň z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2005 v sume 24 848,70 Eur. Žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím uvedený platobný výmer správcu dane podľa § 74 ods. 5 v nadväznosti na § 165b 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“) potvrdil.

Podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania krajský súd nepriznal.

Krajský súd po vykonaní súdneho prieskumu napadnutých rozhodnutí a postupu predchádzajúceho ich

vydaniu konštatoval, že boli vydané v súlade so zákonom (§ 29 ods. 6 a § 44 ods. 3 a ods. 4 zákona o správe daní), pričom na určenie predmetnej dane podľa pomôcok boli splnené zákonné podmienky, keďže žalobca za rok 2005 nepodal daňové priznanie na dani z príjmu fyzickej osoby, a to ani na výzvu správcu dane, a taktiež nedoložil daňové doklady preukazujúce jeho tvrdenia.

Žalobnú námietku namierenú proti prekročeniu zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly za predmetné zdaňovacie obdobie krajský súd označil za nedôvodnú. Vychádzal pri tom zo skutočnosti, že určenie dane podľa pomôcok nie je daňovou kontrolou, čo je formálne odlišné i tým, že v zmysle § 15 ods. 10 zákona o správe daní výsledkom daňovej kontroly je protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly a výsledkom určenia dane podľa pomôcok je protokol o určení dane podľa pomôcok. Zároveň krajský súd poukázal na teleologický výklad pojmu „daňová kontrola“, ktorou správca dane vykonáva kontrolu daňovníkom priznanej dane za jeho súčinnosti, pričom tento je jej výkonom obmedzovaný pri svojej činnosti tým, že musí strpieť jej jednotlivé úkony. Naproti tomu proces určenia dane podľa pomôcok v zmysle § 42 zákona o správe daní sa deje bez súčinnosti s daňovým subjektom, bez toho, aby bol daňový subjekt obmedzovaný jednotlivými úkonmi daňovej kontroly, len na základe pomôcok, ktoré má správca dane už k dispozícii alebo ktoré si sám zaobstará.

V tejto súvislosti krajský súd konštatoval obsah administratívneho spisu, z ktorého vyplýva, že pôvodne bol žalobca oboznámený o rozšírení daňovej kontroly aj za zdaňovacie obdobie 2005, avšak oznámením zo dňa 18.02.2008 mu bolo správcom dane oznámené, že v súlade s § 42 zákona o správe daní sa daň určí podľa pomôcok a rozšírenie daňovej kontroly na rok 2005 je bezpredmetné. Na základe uvedeného krajský súd mal za zrejmé, že žalobca mal vedomosť o tom o nevykonávaní daňovej kontroly za predmetné zdaňovacie obdobie a že daň z príjmu bude určená podľa pomôcok. Podľa krajského súdu zákon o správe daní nevymedzuje moment začatia určovania dane pomôckami. Samotné začatie procesu je na úvahe správcu dane, ktorý v danom prípade o začatí procesu spísal úradný záznam zo dňa 03.03.2008. Počas procesu určenia dane podľa pomôcok neplynú lehoty podľa § 15 ods. 17 cit. zákona, nakoľko § 15 ods. 17 stanovuje lehotu na ukončenie daňovej kontroly, a nie lehotu na ukončenie procesu určovania dane podľa pomôcok.

K namietanej nulite protokolu o výsledku daňovej kontroly krajský súd uviedol, že vo vzťahu k dani z príjmov fyzickej osoby na rok 2005 bol vydaný protokol o určení dane podľa pomôcok v zmysle § 42 v spojení s § 15 ods. 2 piata veta zákona o správe daní, ktorého súčasťou nemohol byť protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly za rok 2006. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd námietku o neplatnosti protokolu o určení dane podľa pomôcok z dôvodu nezaslania oznámenia o zahájení daňovej kontroly žalobcovi, nakoľko daňová kontrola za zdaňovacie obdobie roku 2005 vôbec nebola vykonávaná.

V súvislosti s námietkou nepreskúmateľnosti prvostupňového rozhodnutia, pretože z neho nie je zrejmé, ktorý protokol bol podkladom pre jeho vydanie, krajský súd uviedol: „Túto námietku žalobca neuplatnil v odvolacom konaní, hoci ju uplatniť mohol, keďže vada sa mala vyskytovať už v prvostupňovom rozhodnutí. Z toho je zrejmé, že neuvedenie čísla a dátumu protokolu žalobca za vadu nepovažoval. Z tohto uhla pohľadu sa potom javí uplatnenie tejto námietky v žalobe ako čisto účelové. Len na margo uvádza, že v prvostupňovom rozhodnutí explicitne nie je uvedená spisová značka a dátum vydania protokolu o určení dane podľa pomôcok, ktorý bol podkladom pre vydanie tohto rozhodnutia. Ide o protokol zo dňa 12.05.2009, ktorý bol prerokovaný so žalobcom dňa 19.06.2009 na ústnom pojednávaní. Prvostupňový správny orgán v rámci objasňovania celej genézy procesného postupu pred správcom dane uviedol spisovú značku a dátum vydania prvého protokolu v poradí zo dňa 31.03.2008. Následne v odôvodnení uviedol, že na základe neho bol vydaný platobný výmer zo dňa 21.04.2008, ktorý bol na základe odvolania žalobcu odvolacím orgánom zrušený rozhodnutím zo dňa 02.09.2008. Ďalej uviedol, že správca dane začal s procesom určovania dane podľa pomôcok dňa 21.04.2009 a následne určil daňovú povinnosť na základe pomôcok bez súčinnosti daňového subjektu. Logickým výkladom uvedeného jednoznačne môžeme dôjsť k záveru, že pôvodný protokol zo dňa 31.03.2008 bol podkladom pre prvostupňové rozhodnutie zo dňa 21.04.2008, ktoré však bolo v rámci procesného postupu zrušené. Okrem toho protokol zo dňa 12.05.2009 bol so žalobcom riadne prerokovaný a bol mu

aj doručený, preto on sám mal vedomosť o tom, ktorý protokol bol podkladom pre vydanie platobného výmeru. Druhostupňový správny orgán vo svojom odôvodnení už uviedol protokol s jeho spisovou značkou a dátumom vydania. Je teda zrejmé, ktorý protokol bol podkladom pre vydanie platobného výmeru, preto súd posúdil aj túto námietku ako nedôvodnú.“

Námietku ohľadne nesplnenia zákonných podmienok podľa § 15 ods. 2 štvrtej vety zákona o správe daní na určenie dane podľa pomôcok, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože nebola predmetom odvolania voči prvostupňovému správne rozhodnutiu a žalobca ju mohol nastoliť už v rámci správneho konania, aby sa s ňou mohol žalovaný správny orgán vysporiadať. Krajský súd vyslovil svoju viazanosť skutkovým stavom v čase vydania preskúmaného rozhodnutia (§ 250i ods. 1 OSP) a touto námietkou sa nezaoberal a zároveň konštatujúc, že nejde o námietku, na ktorú by súd musel prihliadať ex offa a ktorá by mala za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia v zmysle § 250j ods. 3 OSP. Na doplnenie krajský súd uviedol, že v danom prípade žalobca nepodal daňové priznanie ani na výzvu správcu dane, a preto správca dane nepostupoval podľa § 15, t.j. po začatí daňovej kontroly, ale podľa § 42 zákona o správe daní, pričom § 15 ods. 2 piata veta citovaného zákona sa použije na túto procesnú situáciu podporne. Toto ustanovenie odkazuje na § 29 ods. 6 cit. zákona. Podľa krajského súdu zákonným predpokladom na postup podľa § 42 cit. zákona teda nie je neumožnenie správcovi dane zo strany daňového subjektu vykonať daňovú kontrolu, ale nepodanie daňového priznania, a to ani na základe výzvy správcu dane.

Námietku splnenia si zákonnej dôkaznej povinnosti žalobcu navrhnutím výsluchu svedkov ohľadne potvrdenia výšky poskytovaných zliav, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Títo svedkovia nepotvrdili žalobcom tvrdené skutočnosti ohľadne poskytovaných zliav na jedlá a nápoje predávané v jeho pohostinstve. Svedkovia nevedeli vyjadriť presnú hodnotu výšky poskytovaných zliav v zdaňovacom období roku 2005, hoci poskytovanie zliav ako také potvrdili. Na to, aby správca dane mohol použiť tieto výpovede v prospech daňového subjektu, bolo však potrebné, aby bola preukázaná konkrétna výška zliav. Z obsahu zápisníc o výsluchoch svedkov však takáto výška nevyplýva. Žalobná námietka, že svedkovia potvrdili výšku poskytovaných zliav, je preto podľa krajského súdu v rozpore s obsahom správneho spisu, pričom poukázal na to, že aj samotný žalobca v dôvodení tejto námietky v žalobe uviedol, že je nemožné, aby občan vedel vyčísliť konkrétnu finančnú zľavu, ktorá mu bola poskytnutá pred 3-5 rokmi alebo predkladať doklady z elektronickej registračnej pokladnice. To znamená, že aj podľa neho svedkovia takúto skutočnosť ani nemohli preukázať. Keďže sám žalobca iné dôkazy v rámci správneho konania nepredložil, hoci sa dostal do dôkaznej núdze tým, že listinné dôkazy mu boli odcudzené neznámym páchatelom, krajský súd vyhodnotil za správny a zákonný postup správcu dane, keď tento vychádzal len z pomôcok a neznižil zdaniteľné príjmy o výšku zliav.

Hoci právna zástupkyňa žalobcu pred krajským súdom na pojednávaní dňa 27.05.2014, t.j. po uplynutí zákonnej lehoty podľa § 250b ods. 1 OSP, rozšírila žalobné dôvody o námietku napádajúcu nevyužitie postupu uzavretia dohody so žalobcom o jeho daňovej povinnosti pred určením dane podľa pomôcok, krajský súd sa s týmto oneskorene uplatneným žalobným dôvodom, konštatujúc svoj postup nad rámec zákona, vysporiadal. Krajský súd konštatoval, že ani táto námietka by nebola úspešná, pretože nebolo povinnosťou správcu dane postupovať podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní a dať žalobcovi možnosť uzavrieť daňovú dohodu. Naopak, správca dane mal povinnosť postupovať priamo podľa § 29 ods. 6 cit. zákona, t.j. bez pokusu o uzavretie daňovej dohody pristúpiť k určeniu dane na základe pomôcok. Krajský súd zdôraznil, že postup podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní sa uplatní v prípade, ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, čo však znamená, že daňový subjekt podá daňové priznanie, na ktorého základe prebieha daňová kontrola. Je v súlade s § 29 ods. 8 citovaného zákona, že dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt práve na skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní. Ak teda daňové priznanie nepodá, nie je možné na skutočnosti, ktoré ani netvrdil, vyžadovať od neho dôkazné bremeno. Vtedy podľa § 42 zákona o správe daní správca dane po neúspešnej výzve na podanie daňového priznania pristupuje k určeniu dane podľa pomôcok, čo nakoniec vyplýva priamo z dikcie ustanovenia. Krajský súd dôvodil výkladom, že inštitút určenia dane podľa pomôcok podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní je rozdielny od inštitútu určenia dane dohodou, ktorý je zakotvený v § 29 ods. 5 a § 42 citovaného zákona. Správcovi dane nedáva možnosť využiť inštitút

určenia dane dohodou, ale inštitút určenia dane podľa pomôcok. Uvedený záver krajský súd považuje za logické vyústenie toho, že daňový subjekt si nepodaním daňového priznania nesplnil svoju zákonnú povinnosť.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. f) OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného aj správcu dane a vec vráti žalovanému na nové konanie. Zároveň žiadal priznať mu právo na náhradu trov konania.

Žalobca nesúhlasí s výkladom ustanovenia § 42 zákona o správe daní, ktorý považuje za nesprávny. Toto ustanovenie je podľa žalobcu nutné chápať ako jednu z možností sankčného postihu daňového subjektu, ktorému však predchádza povinnosť určovania dane dohodou, ak daňový subjekt spolupracuje so správcom dane, pričom ani daň dohodou a ani daň podľa pomôcok už nezobrazuje objektívnu výšku dane ako výsledku kontroly procesom dokazovania. Žalobca trvá na tom, že v prípade akéhokoľvek porušenia povinností zo strany daňového subjektu, a teda aj nepodania daňového priznania, ktoré nie je možné preveriť procesom dokazovania, má správca dane oprávnenie pristúpiť k určovaniu dane podľa pomôcok, pokiaľ nedôjde medzi ním a daňovým subjektom k určeniu dane dohodou. Na podporu svojej argumentácie cituje právne závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/35/2009 a zároveň dôvodí, že nepodanie daňového priznania nemôže správca dane vyhodnotiť ako skutočnosť, ktorá bráni preverovaniu daňovej povinnosti. Podľa žalobcu existenciu podmienok určovania dane podľa pomôcok musí preukázať správca dane, pričom pre určenie dane podľa pomôcok musia byť kumulatívne splnené tri zákonné podmienky, ktorými sú nesplnenie niektorých zákonných povinností daňovým subjektom, nemožnosť stanovenia dane dokazovaním z dôvodu absencie dôkazov a možnosť dostatočného zistenia daňovej povinnosti bez súčinnosti daňového subjektu. Poslednú z uvádzaných podmienok žalobca považuje za nesplnenú vzhľadom na to, že správca dane pri určení dane vychádzal s listinných dôkazov predkladaných žalobcom, teda na základe ním poskytnutej súčinnosti.

Žalobca má za to, že pokiaľ nepodal daňové priznanie, ale po oznámení zahájenia určenia dane podľa pomôcok predložil účtovné doklady, hoc s absenciou dokladov z elektronickej registračnej pokladnice, ktoré boli žalobcovi odcudzené, o čom bol predložený dôkaz, nie je možné automaticky aplikovať postup určenia dane podľa pomôcok.

Rovnako žalobca napáda právny záver krajského súdu o neprekročení šesť mesačnej lehoty na určenie dane podľa pomôcok, keďže tento spôsob určenia dane vylúčil z režimu daňovej kontroly, vrátane zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie.

Povinnosť určenia dane podľa pomôcok v šesť mesačnej lehote stanovenej pre vykonanie daňovej kontroly žalobca odvodzuje od účelu daňovej kontroly, ktorý vzťahuje i na proces určenia dane podľa pomôcok. Pojem daňovej kontroly nie je jednoznačne definovaný zákonnými ustanoveniami, je nutné podľa žalobcu tento pojem odvodzovať od cieľa, ktorým je zistenie a preverenie základu dane a teda daňovej povinnosti, ako aj zistenie okolností, ktoré sa stávajú podkladom pre určenie daňovej povinnosti, ktorými sú práve náhradné procesy určovania dane. Žalobca dôvodí, že dňom určeným v oznámení o zahájení daňovej kontroly je určený moment procesu preverovania daňovej povinnosti, a to buď procesom dokazovania, resp. náhradným procesom formou dohody alebo určenia podľa pomôcok, pričom o náhradnom procese preverovania daňovej povinnosti sa vyhotovuje úradný záznam, ktorý predovšetkým slúži správcovi dane ako dôkaz, že u daňového subjektu nebolo možné preveriť daňovú povinnosť, a to v procese dokazovania. Súčasne výkon daňovej kontroly je ohraničený lehotou, v ktorej správca dane uvedené oprávnenie môže vykonať, a to lehotou zániku práva na vyrubenie dane, ktorá sa odvíja od protokolu.

Žalobca má za to, že prechod činnosti správcu dane, od momentu oznámenia výkonu daňovej kontroly do procesu určenia dane náhradným spôsobom, je daňovou kontrolou. Pokiaľ by toto tvrdenie nemalo byť správne, správca dane by nemal povinnosť preverovať pomôcky, ktoré sú práve podkladom pre určenie dane, tzn. že i napriek skutočnosti, že tieto si správca dane môže zaobstaráť aj sám, a to bez

súčinnosti daňového subjektu, ide vždy o činnosť, ktorú je nutné podsunúť pod pojem daňovej kontroly.

K namietanej nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného žalobca poukázal na zákonnú povinnosť súdu preskúmať zákonné náležitosti rozhodnutia správneho orgánu, pričom každé rozhodnutie zasahujúce do majetkovej sféry daňového subjektu musí byť jasné, zrozumiteľné a musí dávať jasnú odpoveď, ktoré podklady a aké zistenia boli podkladom pre jeho vydanie. Pokiaľ rozhodnutie vykazuje vady, bez ohľadu na skutočnosť, či to žalobca zistil priamo v daňovom konaní, ide vždy o rozhodnutie nepreskúmateľné, ktoré zakladá povinnosť jeho zrušenia. V tejto súvislosti opätovne poukázal na časť odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného, v ktorom sa uvádza, že správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok a vyhotovil protokol o určení dane podľa pomôcok č. 894/320/20482/2009/Jani zo dňa 12.05.2009, pričom žalobca parafrázoval časť odôvodnenia platobného výmeru č. 894/230/70856/09/Lev zo dňa 23.11.2009, v ktorom správca dane konštatuje, že proces určenia dane podľa pomôcok začal dňa 03.03.2008, výsledkom bol protokol o určení dane podľa pomôcok č. 894/320/13805/2009/Jani zo dňa 31.03.2008. Podľa žalobcu z opisu skutkového stavu veci vyplýva, že nie je zrejmé, ktorý protokol bol podkladom pre vydanie platobného výmeru, ktorým došlo k určeniu dane podľa pomôcok, ako výsledku procesu jej určenia.

V súvislosti s neuznaním poskytovaných zliav žalobcom na predávané nápoje, potvrdených výsluchom žalobcom navrhnutých svedkov, žalobca uviedol, že túto námietku považuje za dôvodnú práve vo vzťahu k nezákonnosti postupu správcu dane pri určení dane procesom podľa pomôcok bez využitia zákonnej povinnosti určenia dane dohodou. Poukázal na skutočnosť, že sám žalovaný deklaroval, že svedkovia potvrdili poskytovanie zliav v predmetnom pohostinstve, ako aj percentuálne vyčíslenie s uvedením ich poskytnutia napr. pri organizovaní akcií - 25%, pri konzumácii určitého počtu nápojov - jeden zdarma, zľavy stálym zákazníkom - 20%. Z uvedeného žalobca vyvodil povinnosť správcu dane pristúpiť k procesu určenia dane dohodou v súlade s § 29 ods. 5 zákona o správe daní a po zvážení všetkých uvádzaných skutočností predložiť výšku dohody dane daňovému subjektu, ktorý túto dohodu môže prijať. V prípade, ak ponúknutú dohodu neprijme, nastupuje proces určenia dane podľa pomôcok, ktoré má k dispozícii, a teda túto daň už určuje bez súčinnosti daňového subjektu.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil, pričom v ostatnom odkazuje na svoje vyjadrenie k žalobe.

Tvrdenie žalobcu, že už v rámci odvolacieho konania poukazoval na nezákonnosť postupu správcu dane a mal pristúpiť k určeniu dane dohodou, žalovaný označil za nepravdivé, preto sa touto námietkou nemohol zaoberať v rámci odvolacieho konania, ani vo svojom vyjadrení k žalobe. Žalovaný vyjadril názor, že touto námietkou sa krajský súd v zmysle § 250b ods. 1 OSP nemal zaoberať.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu ako i rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov, vrátane konaní predchádzajúcich ich vydaniu, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné, a to z nasledovných dôvodov:

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní, správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 1a písm. d) zákona o správe daní, daňovým konaním je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 2 piatej vety a nasledujúcich in fine zákona o správe daní, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6; o tomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom sa postupuje podľa odsekov 10, 12 a 13 a primerane podľa odseku 11; v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil. Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Tieto doklady daňový subjekt môže predkladať len do doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok (§ 15 ods. 10).

Podľa § 15 ods. 13 zákona o správe daní daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

Podľa § 15 ods. 17 vety prvej zákona o správe daní správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia.

Podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní, ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, môže správca dane výšku dane s ním dohodnúť. Na túto dohodu sa vzťahuje primerane § 11.

Podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní, ak nesplní daňový subjekt pri dokazovaní ním uvádzaných

skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň sa neurčí ani podľa odseku 5, alebo ak daňový subjekt vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali a ktorých dôsledkom je zníženie základu dane, alebo v prípadoch podľa § 15 ods. 2, 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 a 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.

Podľa § 42 zákona o správe daní, ak nebolo podané daňové priznanie alebo hlásenie v lehote podľa tohto zákona alebo podľa osobitného zákona, správca dane vyzve daňový subjekt na jeho podanie. Správca dane je oprávnený v prípade nepodania daňového priznania alebo hlásenia v lehote podľa tohto zákona alebo podľa osobitného zákona určiť daň podľa pomôcok (§ 29). Ak nebolo podané daňové priznanie alebo hlásenie ani v lehote určenej vo výzve správcu dane alebo ak neboli odstránené chyby v podanom daňovom priznaní alebo hlásení, správca dane je oprávnený určiť daň podľa pomôcok (§ 29), ktoré má k dispozícii alebo ktoré si sám zaobstará, a to i bez súčinnosti s daňovým subjektom. Správca dane o určení dane vyhotoví protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom postupuje podľa § 15 ods. 2 piatej vety. Protokol o určení dane podľa pomôcok nevyhotovuje správca dane, ktorým je obec; v týchto prípadoch pomôcky, ktoré boli použité, ako aj určení dane sa uvedú v odôvodnení rozhodnutia.

Podľa § 35 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov účtovná jednotka je povinná zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, zničeniu alebo poškodeniu. Účtovná jednotka je tiež povinná zabezpečiť ochranu použitých technických prostriedkov, nosičov informácií a programového vybavenia pred ich zneužitím, poškodením, zničením, neoprávnenými zásahmi do nich, neoprávneným prístupom k nim, stratou alebo odcudzením. Účtovná jednotka je povinná uchovávať účtovnú dokumentáciu počas doby ustanovenej v odseku 3. Na nakladanie s účtovnou dokumentáciou sa vzťahujú všeobecné predpisy o archívnictve.

Vo vzťahu k spornej otázke žalobcom tvrdeného obligatórneho pokusu o uzavretie dohody o výške dane zo strany správcu dane pred tým, ako pristúpi k určení dane podľa pomôcok, je potrebné vychádzať z ustanovenia § 29 ods. 6 zákona o správe daní v spojení s § 42 citovaného zákona.

Ustanovenie § 29 ods. 6 zákona o správe daní explicitne stanovuje tri samostatné situácie, resp. nekumulatívne podmienky, ktoré sú zákonným predpokladom na postup určenia dane podľa pomôcok, a sice:

- ak nesplní daňový subjekt pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň sa neurčí ani podľa odseku 5, alebo
- ak daňový subjekt vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali a ktorých dôsledkom je zníženie základu dane, alebo
- v prípadoch podľa § 15 ods. 2, t.j., ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu.

Predovšetkým v poradí druhá uvádzaná podmienka, na základe ktorej je možné pristúpiť svojím charakterom k sankčnému postupu určenia dane podľa pomôcok, korešponduje s pomerne rigoróznou úpravou postupu správcu dane podľa § 42 zákona o správe daní v prípade, ak daňový subjekt ani na výzvu správcu dane nepodá daňové priznanie. Nepochybne ide o skutkový stav, kedy nečinnosť daňového subjektu, v rozpore s výzvou správcu dane, možno označiť za úkon, ktorý svojím účelom odporuje osobitnému predpisu alebo ho obchádza (zákonná povinnosť podať daňové priznanie) a ktorého dôsledkom je zníženie základu dane, a teda je ho možné ako taký podradiť pod skutkovú podstatu predpokladanú ustanovením § 42 zákona o správe daní, ktoré oprávňuje správcu dane určiť daň podľa pomôcok. Vzhľadom na samostatne stojacu druhú podmienku tohto postupu podľa § 29 ods. 6 citovaného zákona, nie je povinnosťou správcu dane pred určením dane podľa pomôcok ponúknuť

daňovému subjektu daňovú dohodu.

Pokus o uzavretie dohody o výške dane by mal predchádzať určení dane podľa pomôcok len v prípade, ak si daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť, avšak nie v prípade, ak daňovým subjektom nebolo podané daňové priznanie alebo hlásenie ani v lehote určenej vo výzve správcu dane alebo ak neboli odstránené chyby v podanom daňovom priznaní alebo hlásení.

Poukaz žalobcu na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/35/2009, nie je na prejednávany prípad príliehavý, keďže predmetom súdneho prieskumu v danom prípade bolo určenie dane pomôckami v súvislosti preverovaním výšky priznanej dane z pridanej hodnoty, a nie z dôvodu nerešpektovania výzvy správcu dane na podanie daňového priznania.

Vzhľadom k tomu, že v tejto preskúmvanej veci bolo dôvodom na určenie dane podľa pomôcok nepodanie daňového priznania žalobcom v lehote stanovenej vo výzve správcu dane, správca dane mal povinnosť vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok postupom podľa § 15 ods. 2 piatej vety zákona o správe daní. To znamená, že pri tomto spôsobe určenia dane sa postupuje podľa odsekov 10, 12 a 13 a primerane podľa odseku 11 § 15 zákona o správe daní. Per analogiam, v prospech daňového subjektu, môže správca dane využiť postup podľa § 15 ods. 2 šiestej vety zákona o správe daní, podľa ktorého, ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky.

V súvislosti s namietaným porušením zákonnej lehoty na určenie dane podľa pomôcok, odvolací súd poukazuje na znenie § 15 ods. 2 piatej vety za bodkočiarkou zákona o správe daní, z ktorého nevyplýva, že by sa na spôsob určenia dane podľa pomôcok vzťahovalo ustanovenie § 15 ods. 17 zákona o správe daní. Z uvedeného vyplýva, že povinnosť dokončiť určenie dane podľa pomôcok do šiestich mesiacov od pristúpenia k určení dane týmto spôsobom sa na tento postup určenia dane nevzťahuje. Logicky to vyplýva i z charakteru získavania dôkazov a podkladov pre určenie dane, predovšetkým vlastnou činnosťou správcu dane bez súčinnosti daňového subjektu, ktorému sa v tomto prípade nezasahuje do jeho súkromnej autonómie a nie sú naň kladené žiadne povinnosti ako pri výkone daňovej kontroly, keďže z vlastnej vôle odmieta poskytnúť súčinnosť správcovi dane a plniť si zákonné povinnosti.

Oneskorene podanú námietku napádajúcu nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného z dôvodu, že z jeho obsahu nie je zrejmé, ktorý protokol bol podkladom pre určenie dane, odvolací súd hodnotí ako nepravdivú a účelovú.

Z obsahu odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane vyplýva, že tento v rámci rekapitulácie procesných úkonov predchádzajúcich vydaniu platobného výmeru, zrušeného v rámci odvolacieho konania právnym predchodcom žalovaného, uviedol, že bol správcom dane vypracovaný protokol o určení dane podľa pomôcok č. 894/320/13805/2008/Janí zo dňa 31.03.2008 (prvý protokol), so žalobcom prerokovaný dňa 14.04.2008, pričom ďalej z obsahu prvostupňového rozhodnutia vyplýva, ktoré zistenia boli podkladom na vydanie rozhodnutia. Správca dane čerpal z výsledkov dokazovania obsiahnutých ako v prvom protokole, tak i v protokole o určení dane podľa pomôcok č. 894/320/20482/2009/Janí zo dňa 12.05.2009, vypracovanom po doplnení dokazovania na základe vrátenia vecí odvolacím orgánom správcovi dane na ďalšie konanie. V nadväznosti na uvedené, na tvrdení žalovaného uvádzanom v napadnutom rozhodnutí, že správca dane vyhotovil protokol o určení dane podľa pomôcok č. 894/320/20482/2009/Janí zo dňa 12.05.2009, nie je nič zavádzajúce, nepravdivé ani zmätočné. Je to konštatovanie, ktoré má reálny základ v obsahu administratívneho spisu a v spojení s ďalším obsahom rozhodnutia žalovaného nevytvára pochybnosti o podkladoch a dôkazoch, na ktorých je postavený výrok platobného výmeru.

Ohľadne žalobcom tvrdeného poskytovania zliav pri konzumácii nápojov a organizovaní akcií odvolací súd, s prihliadnutím na nesplnenie si povinnosti žalobcu zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, zničeniu alebo poškodeniu, konštatuje, že ani v prípade splnenia podmienok na

postup podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní, by nebolo akceptovateľné uznanie výpovedí svedkov, ktoré nemajú žiadnu výpovednú hodnotu, čo do potrebnej individualizácie a konkretizácie výšky a času poskytovaných zliav a neposkytujú podklad na spravodlivé, čo najúplnejšie určenie výšky daňovej povinnosti.

Na základe vyššie uvedeného a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny postupom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.