

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/49/2016
Identifikačné číslo spisu: 8015200811
Dátum vydania rozhodnutia: 31.01.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8015200811.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumana a zo sudcov JUDr. Sone Langovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: Jozef Kriš, IČO: 33 749 451, trvale bytom Abranovce č. 123, zastúpený: JUDr. Gerhard Zvolánek, advokát, Štúrova 20, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 881271/2015 zo dňa 12. júna 2015, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/32/2015-134 zo dňa 4. mája 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/32/2015-134 zo dňa 4. mája 2016 p o t v r d z u j e.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania vo výške 151,58 € do 30 dní od právoplatnosti rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Gerhard Zvolánek, advokát, Košice.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 2 písm. a/, d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 881271/2015 zo dňa 12.06.2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 9701404/5/406255/2015/00003982 zo dňa 24.02.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Predmetným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9701404/5/406255/2015/00003982 zo dňa 24.02.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2008 v sume 174.015,76 €.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že sa nestotožnil s tvrdením správcu dane, že nemohol s poukazom na ustanovenie § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. prihlíadať na čestné vyhlásenie zamestnancov žalobcu a Ing. C. zo dňa 17.12.2013 o tom, že zistený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby, ktorý bol vyrubený daňovým úradom na základe daňových kontrol za zdaňovacie obdobie 2004 až 2008 žalobcovi je výlučne jeho príjmom, ktorý dosiahol svojou samostatnou podnikateľskou činnosťou v danom období a že tento príjem nebol dosiahnutý činnosťou združenia JuKri, preto nepodlieha čl. 5 Zmluvy o združení a daný príjem si so žalobcom nedelil. Tú skutočnosť, že príjem zistený správcom dane za zdaňovacie obdobie roka 2008 nie je príjmom žalobcu, ako účastníka združenia JuKri žalobca namietal v písomnom vyjadrení dňa 07.01.2015 k Protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 9701404/5/5266148/2014/Buj zo dňa 02.12.2014, v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a namietal to aj v podanej žalobe. Išlo o také skutočnosti, ktoré majú podstatný vplyv na výšku vyrubenej dane, a teda také okolnosti, z ktorých vyplývali pre žalobcu výhody. Krajský súd žalovaného zaviazal zaoberať sa vecne s námietkou žalobcu, že príjem, ktorý správca dane považoval za jeho príjem nie je výslovne jeho príjmom, ale je výlučným príjmom Ing. G. C. ako s námietkou - okolnosťou uplatnenou v súlade s ustanovením § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. a rozhodnutie, ktoré správca dane vydá náležite odôvodniť v súlade s ustanovením § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu a žalobu zamietol. V dôvodoch namietal, že daňové orgány správne a v súlade so zákonom č. 563/2009 Z.z. posúdili, že v procese určovania dane podľa pomôcok správca dane nemohol prihládnuť na žalobcom namietané vyhlásenia jeho zamestnancov a Ing. G. C., a už vôbec nie podľa § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. ako na výhody daňového subjektu ním neuplatnené.

Ako prvostupňový daňový orgán, tak aj odvolací orgán sa riadne vysporiadali s námietkou daňového subjektu, podľa ktorej správca dane mal akceptovať predložené vyhlásenia zamestnancov združenia JuKri (čestné vyhlásenie D. L. zo dňa 16.12.2013 a G. E. zo dňa 18.12.2013), ako aj čestné vyhlásenie Ing. G. C. zo dňa 17.12.2013, o čom svedčia ich samotné rozhodnutia, teda rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9701404/5/406255/2015/00003982 zo dňa 24.02.2015 a rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 881271/2015/5292 zo dňa 12.06.2015 (strana č. 9). To, že správca dane predložené vyhlásenia nepovažoval za okolnosť, z ktorej by mohla vyplývať výhoda pre daňový subjekt podľa § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., neznamená, že sa správca dane (odvolací orgán) s touto námietkou žalobcu nevysporiadal. Vysporiadal sa s touto námietkou tak, že čestné vyhlásenia o príjme daňového subjektu zo združenia JuKri za vyššie uvedenú okolnosť neuznal.

Predmetné okolnosti sa podľa znenia ustanovenia § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. považujú len také, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. V tomto prípade si však daňový subjekt túto „výhodu“ uplatnil sám tým, že predmetné príjmy zo združenia JuKri nepovažoval za svoje príjmy a v daňovom priznaní za rok 2008 ich neuviedol.

Daňový subjekt bol podľa § 49 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. oprávnený písomne sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie spôsobu určenia dane podľa pomôcok a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5, za čo predložené čestné vyhlásenia rozhodne nemožno považovať. Požiadavka žalobcu akceptovať tieto vyhlásenia (resp. na ich základe znížiť správcom dane určené príjmy za rok 2008) je už nad rámec zákona, preto ani nemohla byť akceptovaná.

K čestnému vyhláseniu Ing. G. C. zo dňa 17.12.2013 sa vyjadril aj Najvyšší súd SR v súdnom spore týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia 2004, ktorý vo svojom rozsudku č. k. 8SŽf/6/2013 zo dňa 23.01.2014 skonštatoval, že uvedené vyhlásenie sa javí ako nevierohodné (z titulu protirečenia si Ing. G. C.).

Žalobca tiež poukázal na skutočnosť, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove môže vzbudzovať pocit právnej neistoty, pretože o identickej problematike už prvostupňový súd (senát v zložení v tej istej zostave ako pri aktuálnom procese) rozhodoval za zdaňovacie obdobie 2004 u toho istého daňového subjektu (C. L.), len s tým rozdielom, že rozdiel dane nebol určený podľa pomôcok, ale bol vyrubený po daňovej kontrole, a závery súdu boli diametrálne odlišné (v prospech daňových orgánov). V tejto súvislosti žalovaný aj poukázal na znenie rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/36/2011-131 zo dňa 14.09.2012, ktorý bol rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/6/2013 zo dňa 23.01.2014 potvrdený.

Na záver žalovaný poukázal na skutočnosť, keď krajský súd na jednej strane, ak mal možnosť príjmy žalobcu zo združenia JuKri za rok 2004 posúdiť výhodne pre žalobcu ich vyňatím z celkových príjmov, tak to neurobil. Na druhej strane však trvá na tom, aby také isté príjmy zo združenia JuKri za rok 2008 správca dane uplatnil ako výhodu, a aby ich na základe pochybných čestných vyhlásení krátil v procese určovania dane podľa § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., čo sa však zákonným spôsobom nedá uskutočniť.

III.

Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil. Zároveň si na náhradu uplatnil trovy konania vo výške 151,58 €. V dôvodoch uviedol, že krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku zaoberal všetkými skutočnosťami, ktoré sú podstatné na preukázanie opodstatnenia jeho rozhodnutia. Vo svojom rozsudku popísal, s ktorými písomnosťami sa zaoberal a v súvislosti s tým riešil skutkový a právny stav u žalovaného, kým došiel k správne názoru, ktorý vo svojom odôvodnení aj rozpísal. Stotožnil sa so záverom súdu prvého stupňa, že správca dane mal prihliadnuť na čestné vyhlásenie zamestnancov a Ing. C. zo dňa 17.12.2013 o tom, že zistený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby, ktorý mu bol vyrubený daňovým úradom je výlučne jeho príjmom, ktorý dosiahol svojou samostatnou podnikateľskou činnosťou v danom období a že tento príjem nebol dosiahnutý činnosťou JuKri, a preto nepodlieha čl. 5 Zmluvy o združení a daný príjem si s ním nedelil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk <., rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, v rozsahu odvolacích dôvodov.

Predmetom odvolania žalovaného bolo posúdenie správnosti postupu daňových orgánov, vo vzťahu k právne názoru prezentovanému súdom 1. stupňa o porušení § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňovým úradom Prešov a žalovaným.

Podľa § 48 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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 správcom 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 § 44 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, je možné vykonať u toho istého daňového subjektu aj opätovne,

- a) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním,
- b) ak daňový subjekt žiada o vrátenie sumy podľa osobitných predpisov,
- c) na podnet ministerstva, finančného riaditeľstva,
- d) na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

Daňový úrad Prešov začal u žalobcu dňa 28.06.2012 kontrolu na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008. Keďže sa žalobca ani jeho zástupca nedostavili dňa 28.06.2013 na daňový úrad, daňová kontrola začala dňa 28.06.2013. Správca dane zaslal žalobcovi dňa 23.08.2013 výzvu č. 9701402/5/3908879/2013/Buj na predloženie dokladov, ktorá bola prevzatá dňa 26.08.2013. Okrem iného bol žalobca v predmetnej výzve poučený, že v prípade nesplnenia uložených povinností v stanovenej lehote je daňový úrad oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok. Dňa 26.09.2013 zaslal žalobca odpoveď, že požadované doklady boli predložené daňovému úradu v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly u Ing. G. C.. Daňový úrad opätovne vyzval žalobcu na predloženie požadovaných dokladov, keďže mal vedomosť o tom, že všetky doklady po ukončení daňových kontrol oboch členov združenia boli vrátené Ing. G. C. osobne. V odpovediach žalobca stále tvrdil, že požadované doklady sú na daňovom úrade, pričom navrhol vypočítať zamestnancov združenia, predložil ich čestné vyhlásenia a taktiež čestné vyhlásenie Ing. G. C. zo dňa 17.12.2013. Keďže žalobca v stanovenej lehote nepredložil účtovné doklady k daňovej kontrole, správca dane doručil žalobcovi dňa 24.04.2014 oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok. Dňa 02.12.2014 vyhotovil správca dane protokol o určení dane podľa pomôcok č. 9701404/5/5266148/2014/Buj. Žalobca tu namietal nezákonný postup správcu dane pri určovaní dane podľa pomôcok, že ako pomôcka bol použitý protokol Ing. C., ktorý je vyšetrovaný pre podozrenie zo spáchania trestného činu.

Z obsahu administratívneho spisu Najvyšší súd SR zistil, že za rovnaké zdaňovacie obdobie správca dane vykonal daňovú kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2008 u žalobcu na základe rozhodnutia odvolacieho orgánu, ktorým Finančné riaditeľstvo SR zrušilo dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov II č. 924/230/59398/11/Zgr.Zo zo dňa 03.10.2011 z dôvodu, že predchádzajúca daňová kontrola trvala od 22.12.2009 do 29.09.2011, teda takmer dva roky, čo bolo v rozpore so zákonom ustanovenou dĺžkou jej trvania, teda šesť mesiacov odo dňa jej začatia, resp. v danom prípade po predĺžení lehoty 12 mesiacov odo dňa jej začatia. Opätovná daňová kontrola začala na základe Poverenia na výkon daňovej kontroly č. 97010402/5/2454167/2013 zo dňa 04.06.2013 a Oznámenia o daňovej kontrole č. 9701402/5/2454760/2013/Buj zo dňa 04.06.2013, teda na tú istú daň a to isté zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola daňová kontrola vykonávaná. Z predloženého administratívneho spisu však nevyplýva, že by na vykonanie opakovanej kontroly boli splnené podmienky určené v § 44 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z.

Skutkovo totožný prípad riešil aj Ústavný súd Slovenskej republiky a vo svojom rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 314/2015 vyslovil právny názor, podľa ktorého: „Pokiaľ správca dane uskutoční daňovú kontrolu napriek existencii zo zákona vyplývajúcej prekážky (uplynutie prekluzívnej lehoty, opakovaná daňová kontrola bez splnenia zákonných podmienok), pre ktorú nie je možné daňovú kontrolu vykonať, ide o porušenie zásady právnej istoty v daňovom konaní, a teda o nezákonný zásah do práv daňového subjektu“.

Podľa jeho prijatých záverov, daňová kontrola ako súbor čiastkových úkonov správcu dane je

vykonávaná v rámci konkrétneho daňového konania, ktorým sa rozumie konanie o jednej dani (druh dane) za jedno zdaňovacie obdobie vedené proti konkrétnemu daňovému subjektu. Ústavný súd ďalej v predmetom rozhodnutí konštatoval, že: uplynutím prekluzívnej lehoty končí daňové konanie vo vzťahu ku konkrétnej dani a zdaňovaciemu obdobiu, čo predstavuje absolútnu prekážku pre uskutočnenie ďalšej daňovej kontroly a je súčasne prejavom jednej zo základných zásad právneho štátu, a to zásady právnej istoty v daňovom konaní. Ďalšia prekážka uskutočnenia daňovej kontroly je podľa názoru ústavného súdu modifikáciou zásady *res iudicatae*, pretože aj v daňovom konaní je potrebné zohľadňovať základný procesnoprávny princíp *ne bis in idem*; teda nezameniteľnosť už prijatých rozhodnutí, na základe ktorých vznikli, boli zmenené alebo zanikli hmotnoprávne subjektívne práva a povinnosti právnických alebo fyzických osôb. Uvedený princíp sa podľa názoru ústavného súdu preniesol do daňového konania ako zákaz opakovanej daňovej kontroly, ktorý však nie je chápaný ako absolútny, keďže za splnenia zákonom presne stanovených podmienok je možné opakovanú daňovú kontrolu uskutočniť. Pojmom opakovaná daňová kontrola možno teda označiť postup správcu dane, ktorý vykonáva v poradí druhú daňovú kontrolu tej istej dane za to isté zdaňovacie obdobie u totožného daňového subjektu. Opakovanou daňovou kontrolou sa rozumie daňová kontrola u daňového subjektu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, a) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním, b) ak daňový subjekt žiadal o vrátenie dane podľa osobitných predpisov, c) na podnet ministerstva, alebo finančného riaditeľstva d) na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní. Pre posúdenie toho, či v danom prípade ide o opakovanú daňovú kontrolu, je podľa názoru ústavného súdu rozhodujúce aj vymedzenie rozsahu oboch daňových kontrol. Správca dane teda môže u toho istého subjektu vykonať daňovú kontrolu rovnakej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie, pokiaľ druhá daňová kontrola bude mať vymedzený odlišný rozsah. V žiadnom prípade nie je možné vykonanie opakovanej daňovej kontroly len pre účely konvalidovania pochybení správu dane pri predchádzajúcej daňovej kontrole.

Keďže v posudzovanom prípade nebolo zistené, že by opakovaná daňová kontrola za účelom zistenia dane z príjmov fyzickej osoby za obdobie roka 2008 bola vykonávaná z dôvodu žiadosti žalobcu o vrátenie dane podľa osobitných predpisov, dodatočným daňovým priznaním, prípadne na podnet ministerstva, finančného riaditeľstva alebo orgánov činných v trestnom konaní, nemožno jej vykonávanie a ani následné určenie dane podľa pomôcok, považovať za zákonný postup správcu dane. Na takúto vadu v konaní daňových orgánov je súd povinný prihliadať *ex offio* v súlade s ust. § 250i ods. 3 O.s.p.

Z uvedených dôvodov preto nie je relevantné skúmať okolnosti príjmu žalobcu za dané obdobie a zaoberať sa námietkou žalobcu ohľadom správnosti postupu správcu dane podľa § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. tak, ako na to prvostupňový súd zaviazal správcu dane v závere svojho rozhodnutia.

Vzhľadom na okolnosť, že rozhodnutie Krajského súdu v Prešove, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného č. 881271/2015 zo dňa 12.06.2015, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9701404/5/406255/2015/00003982 zo dňa 24. februára 2015 je vo výroku vecne správne, i keď z iných dôvodov (podľa § 250j ods. 2 písm. e/ O.s.p.), odvolací súd ho v súlade s ustanovením § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 O.s.p., § 250k ods. 1 O.s.p. a § 151 ods. 1 a 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou O.s.p. a to tak, že v odvolacom konaní úspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania priznal vo výške za jeden úkon právnej služby - písomné vyjadrenie zo dňa 23.06.2016 k podanému odvolaniu a to vo výške 143,- € podľa § 11 ods. 4 v spojení s § 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov. Ďalej bol priznaný na náhradu režijný paušál podľa § 16 ods. 3 vyhlášky vo výške 8,58 €.

Celkom boli priznané žalobcovi na náhradu trov odvolacieho konania v uplatnenej výške 151,58 €.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.