

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/13/2014
Identifikačné číslo spisu:	7013200978
Dátum vydania rozhodnutia:	25.02.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:7013200978.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej, a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: M., M., T., zastúpený Bohumilom Novákom, advokátom, so sídlom Horná č. 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/30290-188037/2013/5037 zo dňa 19. apríla 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 30. októbra 2013, č. k. 7S /160/2013-111, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 30. októbra 2013, č. k. 7S /160/2013-111 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

I.

Krajský súd v Košiciach napadnutým rozsudkom zo dňa 30. októbra 2013, č. k. 7S/160/2013-111 zamietol žalobou, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu č. 1100303/1/30290-188037/2013/5037 zo dňa 19. apríla 2013, v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Košice zo dňa 26.11.2012 č. 9800403/5/3492179/2012, a následne ich zrušenia a vrátenia veci na ďalšie konanie. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd po preskúmaní veci mal preukázané, že žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Košice zo dňa 26.11.2012 č. 9800403/5/3492179/2012, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 5 421 132,04 eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006.

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane oznámením o výkone daňovej kontroly zo dňa 21.10.2011 č. 695/321/86137/2011/Sol žalobcovi oznámil začatie daňovej kontroly dňom 23.11.2011, s upozornením, že pokiaľ neumožní výkon daňovej kontroly, daňový úrad je

oprávnený určiť daň podľa pomôcok podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., prílohu oznámenia tvoril zoznam dokladov ku daňovej kontrole, ktoré bol žalobca ako daňový subjekt povinný pripraviť; vzhľadom na skutočnosť, že dňa 23.11.2011 sa k začatiu daňovej kontroly žalobca nedostavil a ani jeho zástupca, bola začatá daňová kontrola v znení úradného záznamu spísaného dňa 23.11.2011; dňa 21.11.2011 žalobca doručil správcovi dane oznámenie, že účtovné doklady a účtovníctvo za rok 2006 nemôže správcovi dane doručiť, nakoľko tieto boli predmetom vydania orgánom činným v trestnom konaní a tvoria súčasť vyšetrovacieho spisu č. k. ČVS:PPS-95/VPK-V-2009, žalobca neuviedol presný názov orgánu činného v trestnom konaní a nepredložil zoznam zaistených dokladov; správca dane žalobcu opätovne vyzýval na splnenie povinnosti výzvami zo dňa 21.10.2011 a 2.2.2012; žalobca na druhú výzvu správcovi dane oznámil, že požadované účtovné doklady a účtovníctvo za rok 2006 bolo odňaté Daňovému úradu Košice IV, kde sa v tom čase doklady nachádzali z dôvodu kontroly a v prílohe priložil zápisnicu o vydaní vecí ČVS: PPZ-95/BPK-V-2009, zo dňa 20.7.2011; žalobca tvrdil, že z uvedenej zápisnice vyplýva, že účtovné knihy a iné listinné doklady daňového subjektu boli vydané Prezídiu policajného zboru, Úradu boja proti korupcii, odbor boja proti korupcii Východ, Rastislavova 69, Košice; kontrolná skupina pracovníkov Daňového úradu Košice poverená vykonaním kontroly za rok 2006 a 2007 na dani z pridanej hodnoty a dani z príjmov fyzickej osoby nahliadnutím do zaistených účtovných dokladov daňového subjektu zistila, že za kontrolované zdaňovacie obdobie rok 2006 sa tam nachádzal len jeden zväzok a to zv. č. 16 označený - M. došlé faktúry tovarové 2006, tuzemské, TABAX, H.T.KOV; následne správca dane zaslal daňovému subjektu oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok č. 9800403/5/41456/2012 zo dňa 20.4.2012, v ktorom mu oznámil, že dňa 25.4.2012 sa začne u žalobcu ako daňového subjektu určovanie dane podľa pomôcok na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 podľa § 48 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a v tento deň správca dane prešiel z procesu daňovej kontroly do procesu určovania dane podľa pomôcok.

Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia posudzoval v intenciách z § 15 ods. 2, 13 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.) v spojení s § 165 ods. 2 veta prvá, ods. 4, 5 zákona č. 563/2009 Z.z. a v spojení s § 48 ods. 1 uvedeného zákona.

Krajský súd po oboznámení sa s administratívnym spisom správcu dane a žalovaného k žalobným námietkam, že rozhodnutie správcu dane je vydané podľa nesprávneho právneho predpisu, a dôvody žalovaného k tejto námietke sú nesprávne, ako aj že nebola dodržaná lehota na vykonanie daňovej kontroly tak ako to určuje § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. uviedol, že postup daňových orgánov pri novej právnej úprave (zákon č. 563/2009 Z.z.), ktorá nahrádza právnu úpravu zrušeného predpisu (zákon č. 511/1992 Zb.) upravujú prechodné ustanovenia, poukazom na to, že v súlade s § 165 ods. 1 daňového poriadku právne úkony aj účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti daňového poriadku zostávajú zachované. Konštatoval, že podľa prechodných ustanovení daňového poriadku platí zásada, že daňové kontroly, ktoré boli začaté a neukončené pred účinnosťou daňového poriadku, sa dokončia podľa zákona o správe daní, čo platí aj pre vyrubovacie konanie. Ďalej konštatoval, že daňová kontrola a určenie dane podľa pomôcok sú samostatnými daňovými procesmi, ktoré podliehajú aj odlišnému právnomu režimu a v danom prípade daňová kontrola dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2006 bola u žalobcu začatá dňa 23. 11. 2011, teda za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., avšak vzhľadom k tomu, že žalobca k daňovej kontrole nepredložil doklady požadované správcou dane, správca dane nemohol daňovú kontrolu ukončiť podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb., z čoho je zrejmé, že daňová kontrola nemohla byť ukončená do šiestich mesiacov od jej začatia tak ako to upravuje § 15 ods. 17 tohto zákona. Poukazom na skutkové okolnosti daného prípadu krajský súd prijal záver, že určovanie dane podľa pomôcok začalo už za účinnosti daňového poriadku, ktorý upravoval § 48 daňového poriadku, t.j. v tom v čase platného procesnoprávneho predpisu. Krajský súd zdôraznil, že prechodné ustanovenie § 165 daňového poriadku neupravuje postup v prípade, ak daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly začatej podľa zákona č. 511/1992 Zb. prestane byť súčinný a nepreukáže skutočnosť, na ktoré bol vyzvaný správcou dane, čím neumožnil vykonať daňovú kontrolu a správca dane prejde do procesu určovania dane podľa pomôcok. Krajský súd uviedol, že v danom prípade určenie dane podľa pomôcok bolo ukončené dňom doručenia protokolu s výzvou na vyjadrenie, dňa 24.9.2012 a nasledujúci deň bolo začaté vyrubovacie konanie, majúce za to, že ak vyrubovacie konanie v danom prípade začalo po určení dane podľa pomôcok už za účinnosti daňového poriadku, nie je možné aplikovať § 165 ods. 5

daňového poriadku.

Poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu krajský súd k ďalšej žalobnej námietke týkajúcej sa účtovných dokladov za rok 2006 konštatoval, že z uvedených zápisníc, resp. z úradných záznamov vyplýva, že policajným zborom bol zaistený za zdaňovacie obdobie roku 2006 len 1 zväzok označený - M. došlé faktúry tovarové 2006, tuzemské, TABAX, H.T.KOV a ostatné doklady sa týkali zdaňovacieho obdobia roku 2007. Nestotožnil sa s tvrdením žalobcu, že boli predložené všetky doklady k výkonu daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2006.

Krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu, že napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, čím správca dane porušil § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. Uviedol, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané za účinnosti daňového poriadku, a preto nie je možné v danom prípade už aplikovať žalobcom citované ustanovenie zákona č. 511/1992 Zb.. Podľa názoru krajského súdu v odôvodneniach rozhodnutí správnych orgánov sú uvedené skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Napadnuté rozhodnutie žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa považoval za súladné s § 63 ods. 5 daňového poriadku.

K argumentácii žalobcu vo vzťahu k rozhodnutiu Finančného riaditeľstva SR zo dňa 6.5.2013 č. 1100303/133076 - 211376/2013/4897 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia DPH september 2007, krajský súd uviedol, že zo skutkových zistení vyplývajúcich v označenej veci je zrejmé, že skutkový stav týkajúci sa DPH za zdaňovacie obdobie september 2007 nie je totožný so skutkovým stavom týkajúcim sa daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2006, a preto táto žalobná námietka nedôvodná.

Krajský súd dospel k záveru že rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa sú v súlade so zákonom, a preto žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Krajský súd o náhrade trov konania rozhodoval podľa § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi nepriznal náhradu trov konania, v dôsledku jeho neúspechu v konaní.

II.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalobca. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

Z dôvodov odvolania vyplýva, že žalobca považoval napadnutý rozsudok krajského súdu za nesprávny a v rozpore so zákonom. Ako dôvody nezákonnosti namietal nedostatočne zistený skutkový stav veci, nesprávne právne posúdenie, spočívajúce v použití nesprávneho právneho predpisu a procesné pochybenia daňových orgánov v daňovom konaní nedodržaním zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

Žalobca namietal, že krajský súd vo svojom rozsudku sa vôbec nezaoberal zásadnými žalobnými dôvodmi spočívajúcimi v námietke použitia nesprávneho právneho predpisu a dĺžky trvania daňovej kontroly, majúce za následok nepreskúmateľnosť napadnutého prvostupňového súdneho rozhodnutia pre nedostatok dôvodov.

Vytýkal súdu prvého stupňa, že v celosti prebral argumentáciu žalovaného uvedenú v dôvodoch napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Tvrdil, že súd prvého stupňa vôbec nereagoval na podstatu jeho námietky, že oznámením o začatí daňovej kontroly pomôckami nezačalo žiadne samostatné konanie, ale je len kontinuálnym pokračovaním daňovej kontroly, len iným než bežným spôsobom. Uviedol, že daňová kontrola začala a musí byť ukončená spôsobom uvedeným v zákone a to v § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb., pretože iný spôsob ukončenia daňovej kontroly zákon nepripúšťa, a preto správca z dane si nemôže svojvoľne určiť postup aký zvolí. Výslovil názor, že keďže daňová kontrola nebola ukončená a stále pokračovala, bez ohľadu na to, akým spôsobom sa správca dane rozhodol určiť daň a teda ak daňová kontrola nebola ukončená, čo je základným predpokladom pre možnosť použitia nového zákona č. 563/2009 Z.z., je vylúčený postup uvádzaný krajským súdom, pretože jednoznačne malo byť postupované podľa pôvodného právneho predpisu zákona č. 511/1992 Zb.. V danej súvislosti poukázal na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva - napr. vo veci G. R.

proti Š. rozsudok z 21.1.1999, týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, R. T. proti Š., rozsudok 9.12.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, V.D.H. proti H., rozsudok z 19.4.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90, ako aj na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 226/03 z 12.5.2004, III. ÚS 209/04 z 23.6.2004, III. ÚS 95/06 z 15.3.2006, III. ÚS 260/06 z 23.8.2006. Dôvodil, že vzhľadom k tomu, že krajský súd nedal vyčerpávajúcu odpoveď na jeho zásadné otázky nastolené žalobou, mu svojím postupom odňal možnosť konať pred súdom, čím bolo porušené jeho právo na spravodlivé súdne konanie.

Namietal, že súd prvého stupňa nedal vyčerpávajúcu odpoveď ani na ďalšiu jeho námietku, ktorou namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov. Tvrdil, že krajský súd len prevzal záver žalovaného.

Žalobca trval na tvrdení uvedenom v žalobe, že nebola dodržaná lehota na vykonanie daňovej kontroly, pretože daňová kontrola do dnešného dňa vôbec neskočila, keď zo skutkových okolností je zjavné, že márne uplynula šesťmesačná lehota na vykonanie daňovej kontroly stanovená v § 15 ods. 17 zákona o správe daní, v ktorej súvislosti dal do pozornosti nález Ústavného súdu SR z 29.6.2010, sp. zn. III. ÚS 24/2010.

Žalobca taktiež trval na tom, že v danom prípade neboli splnené základné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok. Vytýkal krajskému súdu, že v súvislosti s touto námietkou ignoroval skutkový stav, keď správca dane u žalobcu vykonal riadnu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2006, kde žalobca odovzdal správcovi dane - Daňovému úradu Košice IV všetky doklady potrebné na vykonanie tejto kontroly, čo aj správca dane potvrdil v protokole č. 698/320/50632/08/Cih, Ber z 23. 6. 2008 a následne boli v týchto veciach vydané dodatočné platobné výmery. Aj v danej súvislosti vytýkal krajskému súdu, že sa stotožnil s názorom žalovaného, že doklady týkajúce sa kontroly DPH v roku 2006 sú irelevantné, pretože toto konanie sa týka kontroly dane z príjmov fyzických osôb v roku 2006. Žalobca považoval takýto názor za absurdný, pretože pre vykonanie akejkoľvek daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie roku 2006 sú vždy tie isté doklady, ale pre kontrolu DPH je potrebné predložiť viac dokladov, než na kontrolu dane z príjmov. Žalobca nesúhlasil ani s argumentáciou krajského súdu vo vzťahu k uneseniu dôkazného bremena a k povinnosti predkladania dokladov.

III.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdil. V dôvodoch vyjadrenia nesúhlasil s dôvodmi žalobcu uvedenými v jeho odvolaní a zotrval na dôvodoch uvedených v jeho vyjadrení k žalobe.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň 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 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu č. 1100303/1/30290-188037/2013/5037 zo dňa 19. apríla 2013, v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Košice zo dňa 26.11.2012 č. 9800403/5/3492179/2012, a následne ich zrušenia a vrátenia veci na ďalšie konanie.

Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Košice zo dňa 26.11.2012 č. 9800403/5/3492179/2012, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 5 421 132,04 eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2006.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodoval s konečnou platnosťou o povinnosti žalobcu zaplatiť rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2006.

Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a správcu dane ako aj konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného správneho orgánu.

Najvyšší súd v procese posudzovania zákonnosti napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa vychádzal zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu, obsiahnutých v odôvodnení napadnutého prvostupňového rozsudku, ktoré z tohto dôvodu neopakuje a súčasne na ne poukazuje.

V.

Podľa čl.1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 2 ods.2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa čl. 152 ods. 4 ústavy výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Z uvedeného článku ústavy vyplýva, že výklad a uplatňovanie všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s ústavou. Vplyvom ústavy dochádza k vsunutiu jej obsahovo-hodnotových vlastností do všeobecných pojmov zákona tak, aby bol zabezpečený ústavne konformný výklad. Požiadavka na ústavne konformnú aplikáciu a výklad zákona je súčasťou zákonnosti rozhodnutia ako individuálneho správneho aktu. Práve tu je ťažisko činnosti správneho súdnictva, pretože dikcia zákona nemôže byť interpretovaná izolovane, mimo zmyslu a účelu zákona, cieľa právnej regulácie, ktorý zákon sleduje. Orgány štátu realizujú svoju rozhodovaciu právomoc sú pri výkone svojej moci povinné postupovať v zmysle čl.2 ods.2 ústavy, s prihliadnutím na to, že súčasne sú viazané aj právnou úpravou obsiahnutou v medzinárodných zmluvách, ktorými je Slovenská republika viazaná (čl.7 Ústavy SR) a po vstupe Slovenskej republiky do Európskeho spoločenstva, Európskej únie postupovať tiež v súlade s právne záväznými predpismi Európskeho spoločenstva a Európskej únie.

Odvolací súd v danej veci zistil, že spor o zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane medzi účastníkmi konania v prieskumnom konaní súdu spočíva predovšetkým v ústavnej konformnosti výkladu prechodných ustanovení právnej úpravy nového právneho predpisu ustanovujúcej postup daňových orgánov pri určení daňovej povinnosti žalobcu ako daňového subjektu na dani z príjmov fyzických osôb za rok 2006.

Zákonodarca dňa 1. decembra 2009 prijal zákon o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, publikovaný v Zbierke zákonov pod č. 563/2009 Z.z., ktorý v Čl.VI ustanovuje, že tento zákon nadobúda účinnosť 1. januára 2010 okrem čl. I, ktorý nadobúda účinnosť 1. januára 2012. Uvedeným novým právnym predpisom ku dňu 1.1.2012 bol zrušený zákon č. 511/1992 Zb.

V zmysle prechodného ustanovenia § 165 ods.1 až 7 zákona č. 563/2009 Z.z. právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

Daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je

to pre daňový subjekt priaznivejšie.

Ustanovenia tohto zákona sa vzťahujú aj na daňové exekučné konanie začaté podľa doterajších predpisov.

Daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

Výrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

Nevymožiteľný daňový nedoplatok podľa § 61 ods. 6 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011 sa považuje za dočasne nevymožiteľný daňový nedoplatok podľa § 83 tohto zákona.

Sankčný úrok podľa doterajších predpisov sa považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona.

Zákonodarca v uvedenom prechodnom ustanovení prejavil vôľu upraviť právne vzťahy v oblasti správy daní. Vychádzajúc z gramatického ako aj logického výkladu odseku 1/ uvedeného prechodného ustanovenia je jednoznačne zrejmé, že právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti nového zákona, zostávajú zachované, teda aj povinnosti daňových subjektov plniť si svoje daňové povinnosti voči štátnemu rozpočtu a postup daňových orgánov dohliadať na plnení tejto ich povinnosti. Následná úprava prechodných ustanovení v odsekoch 2/ a nasl. uvedenej právnej normy nie je úplne jednoznačná a umožňuje viacerú interpretáciu, čoho je dôkazom aj rozdielny výklad tejto právnej normy daňovými orgánmi a žalobcom resp. jeho právnym zástupcom v danom prípade.

Odvolací súd vychádzajúc z obsahu uvedenej právnej úpravy a jej účelu a cieľa zastáva názor, že ak zákonodarca v odseku 2/ pred bodkočiarkou ustanovil, že daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov, sledoval tým ochranu daňových subjektov v jednotnosti právnej úpravy, na základe ktorej začalo daňové konanie tak, aby za účelom právnej istoty bola táto právna úprava zachovaná počas celého daňového konania a to až do jeho právoplatného ukončenia. Takto prejavená vôľa zákonodarcu nie je podľa názoru súdu v rozpore ani s ďalšími prechodnými ustanoveniami v odsekoch 3 a nasl. predmetnej právnej normy, keďže v prechodných ustanoveniach zákonodarca nemôže reagovať na všetky právne skutočnosti.

Odvolací súd zo skutkových okolností mal preukázané, že v danom prípade daňová kontrola u žalobcu ako daňového subjektu začala dňa 23.11.2011 a v dôsledku toho, že žalobca správcovi dane nepredložil k daňovej kontrole doklady, správca dane oznámením zo dňa 20.4.2012 oznámil žalobcovi, že dňa 25.4.2012 sa začne určovanie dane podľa pomôcok. Správca dane určil daň podľa pomôcok podľa § 48 zákona č. 563/2009 Z.z. a následne rozhodnutím zo dňa 26.11.2012 podľa § 68 ods.5 uvedeného zákona vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006; na základe odvolania žalobcu proti tomuto rozhodnutiu správcu dane žalovaný preskúmaným rozhodnutím rozhodnutie správcu dane z 26.11.2012 podľa § 74 ods.5 zákona č. 563/2009 Z.z. potvrdil.

Senát odvolacieho súd dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. O.s.p.) je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 O.s.p.).

V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred právnym

orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.). Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní (tiež daňový poriadok) preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní ako aj daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo daňovej povinnosti daňového subjektu.

Vychádzajúc zo skutkových okolností danej veci pokiaľ v danom prípade začala daňová kontrola u žalobcu ako daňového subjektu dňa 23.11.2011, začala daňová kontrola za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. a povinnosťou daňových orgánov bolo v daňovom konaní postupovať a rozhodnúť v zmysle ustanovení zákona č. 511/1992 Zb.. Daňová kontrola je súčasťou daňového konania, cieľom ktorej je zadovážiť si dostatok skutkových podkladov pre správne určenie dane, jej výsledkom je vyhotovenie protokolu o daňovej kontrole, jeho dorúčením a prerokovaním sa ukončuje daňová kontrola a začína sa vyrubovacie konanie. Daňové konanie treba považovať za ukončené až právoplatným rozhodnutím o daňovej povinnosti daňového subjektu. Nie je možné súhlasiť s názorom žalovaného ani s názorom súdu prvého stupňa, že tým, že v dôsledku nesplnenia si povinnosti žalobcu ako daňového subjektu po začatí daňovej kontroly, bolo dňom 25.4.2012 začaté konanie o určovanie dane podľa pomôcok, teda už za účinnosti nového zákona upravujúceho postup daňových orgánov v oblasti daní - daňového poriadku, poukazom na to, že daňová kontrola a určenie dane podľa pomôcok sú samostatnými daňovými procesmi, ktoré podliehajú aj odlišnému právnomu režimu, a preto určenie dane podľa pomôcok ako aj ďalší postup daňových orgánov sa spravoval podľa nového právneho predpisu v oblasti správy daní. Daňová kontrola a určenie dane podľa pomôcok je síce samostatným právnym inštitútom založeným na rozdielnej právnej úprave, avšak ak správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok, pretože daňový subjekt si nesplnil svoju povinnosť, zákonom určenú, nemožno mať za to, že došlo k začatiu nového daňového konania, pretože určením dane podľa pomôcok zákonodarca predpokladá sankcionovanie daňového subjektu v tom daňovom konaní, v ktorom práve pre nesplnenie zákonnej povinnosti daňového subjektu spočívajúcej v nesúčinnosti daňového subjektu so správcom dane, nemohla byť vykonaná daňová kontrola. Ak teda správca dane začal konanie o určenie dane na základe pomôcok, nezačal nové daňové konanie, ale už v začatom daňovom konaní daň určil na základe pomôcok a po splnení ďalších zákonom predpokladaných podmienok takto určenú daň vo vyrubovacom konaní daňovému subjektu vyrubil rozhodnutím.

Vzhľadom k uvedenému odvolací súd dospel k záveru, že síce daňové orgány oboch stupňov v danej veci pochybili, keď podriadili svoj postup pri určení dane podľa pomôcok ako aj svoj následný postup v daňovom konaní právnej úprave daňového poriadku, napriek tomu, že daňové konanie vo veci začalo za účinnosti zákona o správe daní, avšak uvedené pochybenie nemohlo zásadným spôsobom zasiahnuť do práv a právom chránených záujmov žalobcu ako daňového subjektu. Vychádzajúc z účelu a cieľa oboch právnych predpisov (§ 1), zo základných zásad oboch právnych predpisov (§ 2 zákona č. 511/1992 Zb. a § 3 zákona č. 563/2009), ako aj právnej úpravy postupu správcu dane pri určení dane podľa pomôcok (§ 29 ods.6 zákona č. 511/1992 Zb. a § 48 zákona č. 563/2009 Z.z.) je zrejmé, že zákonodarca síce novým právnym predpisom - daňovým poriadkom, nahradil zákon o správe daní (z.č. 511/1992 Zb.) s účinnosťou od 1.1.2012 a v prechodnom ustanovení § 165 daňového poriadku upravil právne vzťahy začaté pred jeho účinnosťou, avšak právnou úpravu týkajúcu sa určenia dne podľa pomôcok a následné vyrubovacie konanie na základe takto určenej dane ponechal takmer v totožnom znení ako bola právna úprava podľa zákona o správe daní. Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu teda ak aj daňové orgány vo veci žalobcu pri určení dane podľa pomôcok vychádzali podľa novej právnej úpravy neodňali mu právo na spravodlivý proces pred iným orgánom. Na základe skutkových zistení aj odvolací súd dospel k záveru, že v dôsledku nesúčinnosti

žalobcu ako daňového subjektu so správcom dane, bol správny postup správcu dane, keď konanie žalobcu posúdil ako nesplnenie si povinnosti v tom čase vyplývajúcej mu z § 15 ods.2 zákona č. 511/1992 Zb., čím došlo k splneniu podmienky pre následný postup v zmysle 29 ods.6 uvedeného zákona, ktorý je takmer totožný s právnou úpravou ustanovenou v § 48 daňového poriadku. V zmysle právnej úpravy vzťahujúcej sa k oprávnenosti postupu správcu dane určiť daň na základe pomôcok nie je možné súhlasiť s námietkou žalobcu, že v danej veci nebola ukončená daňová kontrola majúca za následok uplynutie lehoty podľa § 15 ods.17 zákona o správe daní, pretože zákon o správe daní ani daňový poriadok neustanovuje lehotu na určenie dane podľa pomôcok tak, ako je to v prípade výkonu daňovej kontroly.

Ústavný súd Slovenskej republiky ako aj Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojej konštantnej judikatúre stanovil, že nie je možné zrušiť rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a vec vrátiť na ďalšie konanie, aby sa zopakovalo konanie, v ktorom sa odstránenia pochybenia správneho orgánu, pokiaľ nové rozhodnutie nemôže privodiť odvolateľovi priaznivejší výsledok v konaní. Vchádzajúc zo zásady hospodárnosti a materiálnej spravodlivosti preskúmajúceho konania v danom prípade novým konaním a rozhodnutím by sa nemohol privodiť žalobcovi priaznivejší výsledok.

Vzhľadom k vyššie uvedenému odvolací súd nepovažoval odvolacie námietky žalobcu za relevantné k vyhovneniu jeho odvolacieho návrhu. Senát odvolacieho súdu dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správca dane ako aj žalovaný vo veci vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci, v daňovom konaní postupovali v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom, skutkové zistenia nevyhodnotili v rozpore so zákonom a v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí svoje skutkové zistenia a právne závery zdôvodnili v dostatočnom rozsahu.

Z uvedených dôvodov odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu aj keď z iných dôvodov potvrdil podľa § 250ja ods.3 O.s.p. v spojení s § 246c ods.1 a s § 219 ods.1, Os.p..

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 a s § 250k ods.1. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania pre neúspech v tomto konaní.

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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.