



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členiek senátu JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Gabriely Gerdovej, v právnej veci žalobcu: **N.s.r.o.**, so sídlom O. X., B., IČO: X., právny nástupca po S., s.r.o., v zastúpení JUDr. J. K., advokátom, so sídlom S. X., T. T., proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/226/14032-105048/2010/990565-r zo dňa 7.10.2010, č. I/226/14032-105051/2010/990565-r zo dňa 7.10.2010 a č. I/226/14032-105053/2010/990565-r zo dňa 7.10.2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 11S/8/2011 - 30 zo dňa 20. apríla 2011, jednomyseľne, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k.11S/8/2011 - 30 zo dňa 20. apríla 2011 **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 .**

O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/8/2011 - 30 zo dňa 20. apríla 2011, podľa ust. § 250j ods. 1 Občianskeho právneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“), po tom čo uznesením zo dňa 20.4.2011 spojil veci vedené pod sp. zn. 11S/8/2011, 11S/9/2011 a 11S/10/2011 na spoločné konanie a rozhodnutie pod sp. zn. 11S/8/2011, zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/226/14032-105048/2010/990565-r zo dňa 7.10.2010, č. I/226/14032-105051/2010/990565-r zo dňa 7.10.2010 a č. I/226/14032-105053/2010/990565-r zo dňa 7.10.2010, ktorými žalovaný podľa ust. § 48 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte len „zák. č. 511/1992 Zb.“, alebo „zákon o správe daní“) platnom v rozhodnom čase zamietol odvolanie žalobcu proti rozhodnutiam Daňového úradu Trenčín, ktorý vydal dodatočné platobné výmery č. 645/230/71677/10/Holi zo dňa 20.7.2010, č. 645/230/71683/10/Holi zo dňa 20.7.2010 a č. 645/230/71695/10/Holi zo dňa 20.7.2010, ktorými bol v zmysle ust. § 44 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. žalobcovi určený rozdiel dane z dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2008 v sume 76.696,60 €, II. štvrťrok 2008 v sume 28.150,89 € a IV. štvrťrok 2008 v sume 82.246,86 €. O trovách konania rozhodol krajský súd poukazom na ust. § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal, keďže nebol v konaní úspešný.

Z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu vyplýva, že preskúmané rozhodnutia žalovaného považoval za zákonné neskôr sa s názorom žalobcu o porušení povinnosti správcu dane zistiť skutočnosti pre správne určenie dane čo najúplnejšie. Uviedol, že v súlade s ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní je žalobca povinný preukázať vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov a nielen predložiť účtovníctvo. Štatutárny orgán musí mať podľa názoru krajského súdu vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činnosti spoločností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definíčné znaky podnikania, ako aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Taktiež sa nestotožnil s názorom žalobcu – ktorý namietal postup správcu dane aj v tom, že určiť daň podľa pomôcok mohol len, ak daň neurčil dohodou – že bolo povinnosťou správcu dane najskôr daň určiť dohodou, pretože postup podľa ust. § 29 ods. 5 uvedeného zákona správcu dane môže a nemusí použiť a je na správcovi dane, či pristúpi k určeniu výšky dane dohodou alebo nie a z toho dôvodu nie je predpokladom určenia dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) určenie výšky dane dohodou. Zároveň tiež dôvodil,

že túto námietku žalobca v odvolaní neuviedol, nebola predmetom odvolania a žalovaný sa ňou ani nemohol zaoberať, a preto k nej nemožno prihliaďnúť a argumentovať ňou v samotnej žalobe. Záverom krajský súd na argumentáciu žalobcu ohľadne citácie ust. § 29 ods. 6 zákona o správe daní bez bližšej konkretizácie žalovaným uviedol, že pokiaľ by sa prijal výklad citovaného ustanovenia žalobcom, nemohol by správca dane v situácii, že v podstate nemal žiadnu pomôcku okrem daňového priznania určiť daň vôbec, hoci uvedené zákonné ustanovenie uvádza, že správca dane je oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii. Z uvedených dôvodov rozhodol krajský súd tak, že žaloby ako nedôvodné zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, ktorý namietal, že krajský súd sa v podstate stotožnil s argumentáciou žalovaného ohľadne aplikácie ust. § 29 ods. 6 zákona o správe daní, kedy správca dane žiadnu z demonštratívne uvedených pomôcok fakticky nepoužil a jej použitie v rozhodnutí ani nekonštatuje. Žalobca uviedol, že nepovažuje daňové priznanie k DPH za pomôcku v zmysle ust. § 29 ods. 6 zákona o správe daní, pretože z daňového priznania, ktorým od začiatku disponuje sám žalobca nemožno v podstate nič zistiť a toto priznanie nepreukazuje žiadnu skutočnosť, ktorú je potrebné určiť podľa pomôcok. Správca dane mal a mohol podľa názoru žalobcu pristúpiť k vyhľadávaniu a uplatneniu pomôcok a až na ich základe určiť daň. Pritom opomenul základné zásady daňového konania, najmä zásadu zákonnosti ust. v § 2 ods. 1 zákona o správe daní, pričom sa ani nepokúsil o zistenie skutkového stavu. Žalobca poukázal aj na znenie ust. § 29 ods. 2 zákona o správe daní, v zmysle ktorého žalovaný má povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Citujúc ust. § 29 ods. 6 zákona o správe daní žalobca zdôraznil, že bolo povinnosťou žalovaného najprv sa pokúsiť určiť daň dohodou podľa odseku 5 citovaného ustanovenia, čo žalovaný opomenul urobiť. Súhlasil s argumentáciou krajského súdu, že aplikácia ust. § 29 ods. 5 citovaného zákona je fakultatívna, avšak zákonným predpokladom aplikácie ust. § 29 ods. 6 citovaného zákona je pokus o dohodu, preto zákonodarca túto povinnosť ukladá žalovanému, aby sa predišlo zbytočnému, zdĺhavému a náročnému zisťovaniu skutkového stavu podľa pomôcok. Spojku „a“ v danom ustanovení chápal ako obligatórnosť pokusu o dohodu. Podľa názoru žalobcu nemá zákonnú povinnosť uviesť meno účtovníka a tiež nemá právnu povinnosť si pamätať okolnosti ohľadne činnosti obchodnej spoločnosti. S ohľadom na uvedené žalobca navrhol odvolaním napadnuté rozhodnutie

krajského súdu zrušiť a vec vrátiť na nové konanie a rozhodnutie, eventuálne tento zmeniť a žalobe vyhovieť spolu s priznaním náhrady trov konania.

Z písomného vyjadrenia žalovaného k odvolaniu žalobcu je zrejmé, že sa pridržiaval svojho písomného vyjadrenia k žalobe, nakoľko žalobca uviedol v odvolaní tie isté námietky, ktoré boli predmetom prvostupňového súdneho konania a žalobami napadnuté rozhodnutia žalovaného považoval za zákonné, vydané v súlade s právnymi predpismi. Na základe uvedeného navrhol, aby odvolací súd odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. s použitím § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 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 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou O.s.p. a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

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 O.s.p.).

Podľa ust. § 2 ods. 1, 8 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov platného v rozhodnom čase, 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.

Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní.

Podľa ust. § 15 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb., daňovou kontrolou zamestnanec správca dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. 6ea) Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, 6eb) alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, 6ee) alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov. 1b)

Podľa ust. § 15 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. piata a šiesta veta, **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 ust. § 15 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb., kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správca dane tieto povinnosti:

- a) **umožniť poverenému zamestnancovi správca dane vykonať daňovú kontrolu,**
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) **poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,**
- d) **predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme 6ed) vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,**
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,

g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa ust. § 29 ods. 1, 2 zák. č. 511/1992 Zb., dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa ust. § 29 ods. 5, 6 zák. č. 511/1992 Zb., 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.

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 ust. § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb., daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa ust. § 44 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb., ak správca dane vyrubí daň podľa pomôcok, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstaral, prihliadne tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňovníka, i keď ním neboli v konaní uplatnené.

Podľa ust. § 46 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb., proti určeniu dane správcom dane a proti iným rozhodnutiam, pre ktoré je to zákonom ustanovené, sa účastník konania môže odvolať, ak sa odvolania nevzdal písomne alebo ústne do zápisnice.

Podľa ust. § 48 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb., ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použite tohto spôsobu určenia dane a dodržanie postupu podľa § 44 ods. 3. Ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky a postup podľa § 44 ods. 3 bol dodržaný, odvolanie pre jeho neodôvodnenosť zamietne.

Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok až IV. štvrťrok roku 2008 kontrolu dane z pridanej hodnoty podľa zák. č. 222/2004 Z. z., o výsledku ktorej vyhotovil dňa 26.5.2010 protokol o určení dane podľa pomôcok č. 645/320/40828/2010/Dob a dodatok č. 1 k protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 645/320/40828/2010/Dob. V nadväznosti na to bol vydaný dodatočný platobný výmer č. 645/230/71677/10/Holi zo dňa 20.7.2010, ktorým bol žalobcovi podľa ust. § 44 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2008 v sume 76.696,60 €, dodatočný platobný výmer č. 645/230/71683/10/Holi zo dňa 20.7.2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2008 v sume 28.150,89 €, dodatočný platobný výmer č. 645/230/71695/10/Holi zo dňa 20.7.2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008 v sume 82.246,86 €. Ďalej bol vydaný dodatočný platobný výmer č. 645/230/71691/10/Holi zo dňa 20.7.2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2008 v sume 9.511,91 €, uvedené rozhodnutie však nebolo v rámci tohto konania predmetom prieskumu. Na základe predloženého spisového materiálu možno konštatovať, že pri vyhotovení všetkých dodatočných platobných výmeroch za kontrolované zdaňovacie obdobie I až IV. štvrťrok 2008 u žalobcu – ktorý je právnym nástupcom obchodnej spoločnosti S., s.r.o. – správca dane vychádzal z rovnakých preukázaných kontrolných zistení, na základe ktorých zistil, že žalobca predložil správcovi dane originál potvrdenia č. p. ORP-P-302/TT-2009 z Obvodného oddelenia Policajného zboru, o odcudzení vecí z osobného motorového vozidla zn. F. G., EVČ: X. -X zo dňa 22.12.2009 v Trenčianskych Tepliciach.

Žalobca správcovi dane oznámil, že nie je schopný rekonštruovať a predložiť žiadne iné účtovné doklady okrem výpisov z bežného účtu spoločnosti VÚB, a.s. a z UniCredit Bank, a.s. Správca dane na základe toho, že žalobca neumožnil vykonať daňovú kontrolu, keď odmietol resp. nevedel odpovedať na otázky správcu dane, pristúpil k určaniu dane podľa pomôcok podľa ust. § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. s dátumom prechodu z daňovej kontroly do procesu určenia dane podľa pomôcok dňom 6.5.2010. Správca dane skonštatoval, že aj počas procesu určovania dane podľa pomôcok Ing. I. P. – konateľ kontrolovaného daňového subjektu S., s.r.o. nepredložil správcovi dane žiadne doklady, ani žiadne dôkazné prostriedky, nepreukázal žiadne skutočnosti v nadväznosti na podané daňové priznania pre DPH, nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení, nepreukázal právo na odpočítanie dane uvedené v daňových priznaniach. Zároveň správca dane skonštatoval, že pri určovaní dane podľa pomôcok nezistil okolnosti, z ktorých vyplývajú pre daňovníka výhody podľa ust. § 44 ods. 3 zákona o správe daní. Voči predmetným rozhodnutiam podal žalobca odvolanie, v ktorom namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutí pre nedostatok dôvodov, nakoľko správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí neuviedol pomôcky, ktoré pri určení dane použil. Zároveň namietol porušenie ust. § 2 ods. 1 zákona o správe daní.

Žalovaný v preskúvaných rozhodnutiach upriamil v rámci ich odôvodnení pozornosť na tú skutočnosť, že počas kontroly žalobca nepredložil správcovi dane žiadne daňové a účtovné doklady, neuviedol správcovi mená dodávateľov alebo odberateľov, u ktorých by mohol správca dane preveriť zdaniteľné obchody, preto správca dane použil ako pomôcku iba jemu dostupné dokumenty kontrolovaného daňového subjektu, čo boli v danom prípade jeho daňové priznania k DPH. Žalovaný nezistil, že by došlo zo strany správcu dane k porušeniu ust. § 2 ods. 1 zákona o správe daní, nakoľko daňový subjekt mal možnosť uviesť skutočnosti pre správne určenie dane, avšak ten nepredložil správcovi dane žiadne doklady okrem daňových priznaní. Záverom z rozhodnutí žalovaného vyplýva záver o tom, že správca dane procesne nepochybil, pokiaľ vzhľadom na absenciu dokladov vec vyhodnotil so záverom, že za daných okolností sú splnené podmienky na určenie dane podľa pomôcok. Taktiež nezistil žiadne ďalšie okolnosti, na ktoré je potrebné prihliadať pri vyrubovanom konaní a z ktorých by vyplynuli výhody pre daňový subjekt. Rozhodnutia žalovaného špecifikované v záhlaví tohto rozhodnutia sú predmetom prieskumu v konaní podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s administratívnym ako aj súdnym spisom zhodne s názorom krajského súdu dospel k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného sú v súlade so zákonom a odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu považoval za vecne správny, avšak potvrdil ho z čiastočne iných dôvodov.

Podľa názoru odvolacieho súdu sa krajský súd vysporiadal s okruhom žalobných námietok v dostatočnom rozsahu, aby dal základ pre posúdenie a prijatie záveru o jeho správnosti, jednak v súvislosti so žalobnou námietkou žalobcu týkajúcou sa nenaplnenia a nekonkretizovania ust. § 29 ods. 6 zákona o správe daní, v odôvodnení rozhodnutí správcu dane ako aj žalovaného - keď správca dane žiadnu demonštratívne určenú pomôcku fakticky ani nepoužil a jej použitie v rozhodnutí ani nekonštatuje - a jednak s názorom žalobcu ohľadne výkladu ust. § 29 ods. 6 zákona o správe daní, kedy sa vyžaduje ako podmienka pre určenie dane podľa pomôcok pokus o dohodu podľa odseku 5 citovaného ustanovenia, čo žalovaný opomenul urobiť. V zásade sú odvolacie námietky žalobcu totožné s tými, ktoré boli vznesené v samotnej žalobe s prijatím záveru o tom, že krajský súd sa iba stotožnil s argumentáciou žalovaného. Odvolací súd v konaní o odvolaní proti rozhodnutiu krajského súdu v prvom rade upriamil pozornosť na vyriešenie otázky spornosti výkladu ust. § 29 ods. 6 zákona o správe daní, t.j. či správca dane mohol pristúpiť k určeniu dane podľa pomôcok. Poukazom na obsah administratívneho spisu odvolací súd zhodne s názorom krajského súdu dospel k záveru o správnosti postupu správcu dane pri určovaní rozdielu dane z pridanej hodnoty, ktorý považuje za správny a v súlade so zákonom. Správca dane totiž k určeniu dane podľa pomôcok pristúpil až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň (nepredloženie účtovných dokladov, neumožnenie vykonať daňovú kontrolu, neposkytnutie súčinnosti pri jej výkone...). Treba prisvedčiť žalobcovi, že v odôvodnení rozhodnutia správcu dane absentuje zmienka o konkrétnej pomôcke, na základe ktorej správca dane určil daň, avšak táto vyplýva zo spôsobu a podkladu pre určenie takto určenej dane. Napriek tejto skutočnosti nemožno z tohto dôvodu konštatovať nepreskúmateľnosť rozhodnutí správcu dane, nakoľko žalovaný ako odvolací orgán sa s uvedeným zaoberal a v odôvodnení svojho rozhodnutia konkretizoval použitie pomôcky, na základe ktorej dospel správca dane k určeniu dane, preto došlo k zhojeniu tohto nedostatku v rozhodnutiach správcu dane. Za potrebné považuje odvolací súd zdôrazniť aj tú skutočnosť, že predmetom prieskumu sú rozhodnutia žalovaného, ktoré vo svojich odôvodneniach použitie konkrétnej pomôcky uvádzajú, preto sa nemožno stotožniť s názorom žalobcu. Taktiež považuje odvolací súd názor krajského súdu ohľadne povinnosti

určiť daň podľa pomôcok bez ohľadu na uzavretie dohody za správny, kedy podľa prezentovaného názoru krajského súdu postup podľa ust. § 29 ods. 5 zákona o správe daní dáva správcovi dane možnosť nie povinnosť pristúpiť k určeniu výšky dane dohodou a z toho dôvodu nie je predpokladom určenia dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) určenie výšky dane dohodou. Uvedené vyplýva z gramatického výkladu citovaných ustanovení. Žalobca síce súhlasí s fakultatívnym charakterom ust. § 29 ods. 5, avšak zastáva názor, podľa ktorého je v súlade s ust. § 29 ods. 6 zákonným predpokladom aplikácie tohto ustanovenia pokus o dohodu, preto túto povinnosť zákonodarca ukladá žalovanému, aby sa predišlo zdĺhavému a náročnému zisťovaniu skutkového stavu podľa pomôcok a spojku „a“ v danom ustanovení chápe ako obligatórnosť pokusu o dohodu. S uvedeným sa odvolací súd nestotožňuje a zdôrazňuje, že aj podľa ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky je potrebné na určenie dane podľa pomôcok v zmysle ust. § 29 ods. 6 zákona o správe daní nazerať ako na osobitný sankčný prostriedok postihujúci daňové subjekty, ku ktorému sa môže správca dane uchýliť iba vtedy, ak daňový subjekt si v rámci procesu dokazovania nesplnil niektorú zo svojich povinností (v danom prípade neumožnil vykonať daňovú kontrolu). Povinnosťou daňového subjektu pri výkone daňovej kontroly je predovšetkým spolupracovať so správcom dane, navrhovať a predkladať dôkazy svedčiace o splnení si daňových povinností a umožniť správcovi dane vykonať daňovú kontrolu. Podľa názoru odvolacieho súdu v predmetnej veci sa nemôže daňový subjekt zbaviť preukázaním potvrdenia vydaného ORPZ o odcudzení dokumentov z osobného dopravného prostriedku (ktoré okrem iného nepreukazuje, aké konkrétne veci prípadne dokumenty boli z vozidla odcudzené) a práve o to viac by sa mal snažiť v súlade s vyššie uvedeným byť so správcom dane súčinný. Pre prípad, kedy daňový subjekt v rámci výkonu daňovej kontroly neposkytne správcovi dane potrebnú súčinnosť, vyplývajú pre neho dôsledky podľa ust. § 15 ods. 2 v spojení s ust. § 29 ods. 6 zákona o správe daní. Daňový subjekt svojím správaním znemožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu, preto určenie dane podľa pomôcok predstavuje náhradný spôsob určenia daňovej povinnosti. Táto forma určenia dane nepredpokladá výkon ďalšieho dokazovania, ale je obmedzená iba na zhodnotenie podkladov, ktoré má správca dane k dispozícii, resp. ktoré si sám zaobstaral. Z doslovného výkladu ust. § 29 ods. 6 vyplýva, že 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.** Žalovaný ako odvolací orgán mohol skúmať iba dodržanie postupu podľa ust. § 44 ods. 3 zákona o správe daní, podľa ktorého ak správca dane vyrúbi daň podľa pomôcok, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstaral, prihliadne tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňovníka, i keď ním neboli v konaní uplatnené. V predmetnej veci však išlo o situáciu podľa ust. § 15 ods. 2, ktorá je od prvej vety citovaného ustanovenia oddelená spojkou „alebo“ kedy, **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. Uzatvorenie dohody podľa odseku 5 citovanej právnej normy uvedeného zákona by prichádzalo do úvahy jedine v prípade, keď daňový subjekt si nesplnil pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich povinností a nie v prípade kedy daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu. V takomto prípade neobstojí argumentácia žalobcu o povinnosti uzatvoriť najprv dohodu podľa odseku 5 citovaného zákona a až následne pristúpiť k určení dane podľa pomôcok, pretože v prípade kedy daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, by sa snaha o uzatvorenie dohody zo strany daňového subjektu javila vzhľadom na jeho neochotu so správcom dane spolupracovať ako účelová a nelogická. Naproti tomu je ešte nutné poznamenať, že daňové priznanie ako jediná pomôcka, ktorú mal žalovaný k dispozícii ako i charakter dane z pridanej hodnoty a porušenie povinnosti daňového subjektu postačuje na to, aby správca dane na základe nej určil daňovú povinnosť. S poukazom na skutočnosť, že daňový subjekt nedoložil žiadne doklady, ktoré by ho oprávňovali k uplatneniu práva na odpočet dane za príslušné zdaňovacie obdobia, správca dane skonštatoval porušenie ust. § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. a neuznal daňovému subjektu odpočet dane, ktorú uviedol v daňovom priznaní v súlade s ust. § 49-54 citovaného zákona. Odvolací súd sa nestotožňuje s právnym názorom krajského súdu ohľadne rozsahu vznesených žalobných námietok v tom smere, že na námietku žalobcu ohľadne povinnosti uzavrieť najprv dohodu a až následne pristúpiť k určení dane podľa pomôcok nemožno prihliadnuť, hoci sa s ňou vysporiadal, pretože nebola predmetom odvolania v správnom konaní. Tento názor súdu vychádza z niektorých starších rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v daňových veciach,

podľa ktorých predmetom súdneho prieskumu môžu byť len tie námietky vznesené v žalobe (žalobné dôvody), ktoré už boli uplatnené v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane a s ktorými sa musel žalovaný ako odvolací orgán vypoariadať vo svojom druhostupňovom rozhodnutí napadnutom žalobou. Inak by potom preskúmvacie súdne konanie nahrádzalo inštitút odvolacieho konania ako nevyhnutného predpokladu na podanie žaloby na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného súdom podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku. Táto judikatúra je však dnes už viac-menej prekonaná. Podľa súčasnej rozhodovacej praxe je zásadne prípustné uplatniť v správnej žalobe aj právne námietky, ktoré neboli vznesené v správnom odvolacom konaní (bližšie pozri komentár k ust. § 249 k Občianskemu právu procesnému, Števček/Ficová a kolektív, vydavateľstvo C-H Beck, 2. vydanie).

Najvyšší súd Slovenskej republiky z dôvodu právneho nástupníctva, kedy došlo k zlúčeniu spoločnosti S. s.r.o., S. X., T. T., IČO: X. - žalobcu so spoločnosťou N. s.r.o., so sídlom O. X., B., IČO: X. na základe zrušenia spoločnosti bez likvidácie, a to zlúčením, pričom obchodná spoločnosť N. s.r.o. je právnym nástupcom obchodnej spoločnosti S., s.r.o. označil nástupnícku spoločnosť na strane žalobcu namiesto zaniknutej spoločnosti S., s.r.o.

Z dôvodu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave (podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t.č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica), Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 O.s.p. v spojení s § 250 ods. 4 O.s.p. na strane žalovaného konal s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a s § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

6Sžf/42/2011

6Sžf/45/2012

6Sžf/46/2012

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. s použitím § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

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

V Bratislave, dňa 22. augusta 2012

JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.

predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Peter Szimeth