



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu **JUDr. Ing. K. M.**, súdneho exekútora, bytom v M., právne zastúpeného JUDr. I. R., advokátkou v K., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/12658-77384/2007/992517-r zo dňa 12.10.2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č.k. 6S/129/2007-121 zo dňa 02.10.2008, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/129/2007-121 zo dňa 02.10.2008 **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 :

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/12658-77384/2007/992517-r zo dňa 12.10.2007,

ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 4 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov zamietol pre neodôvodnenosť odvolanie žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru Daňového úradu Košice V č. 709/230/36928/06/ZIM zo dňa 03.11.2006, vydanému podľa § 44 ods. 4 zákona č. 511/ 1992 Zb., ktorým bol žalobcovi ako daňovému subjektu určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2001 v sume 42 136,-- Sk podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. (daň podľa pomôcok).

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že podľa názoru súdu žalobca ako súdny exekútor spĺňal podmienku uskutočňovania zdaniteľného plnenia podľa § 2 ods.2 písm. b/ zákona č. 289/1995 Z.z., bol osobou podliehajúcou dani z pridanej hodnoty, a preto mohol byť správcom dane registrovaný za platiteľa dane z pridanej hodnoty na základe jeho žiadosti. Podľa legislatívno-technických pokynov uvedených v prílohe č. 2 k Legislatívnym pravidlám (uznesenie Národnej rady SR č. 511 z 18.12.1996 k návrhu Legislatívnych pravidiel tvorby zákonov publikované pod č. 19/1999 Z.z.) poznámky pod čiarou majú iba informatívny charakter. Poznámka pod čiarou nemá normatívnu povahu. V poznámke pod čiarou nemožno normatívnym spôsobom určiť práva a povinnosti nad rámec právnej úpravy, ktorej sa poznámka pod čiarou týka. Skutočnosť, že poznámka 2a k ustanoveniu § 2 ods. 2 písm. b/ zákona č. 289/1995 Z.z. k 31.1.2001 obsahovala odkaz iba na zákon o znalcoch a tlmočníkoch, neznamená, že iné činnosti vykonávané podľa ďalších právnych predpisov (zák.č. 233/1995 Z.z. o súdnych exekútoroch, zákon SNR č. 323/1992 Zb. o notároch a notárskej činnosti, zákon č. 328/1991 Zb. o konkurze a vyrovnaní), nespádajú pod výklad ustanovenia § 2 ods. 2 písm. b/ zák.č. 511/1992 Zb.

Súd hodnotiac námietku žalobcu, či správca dane bol oprávnený po uplynutí jedného roka od začatia daňovej kontroly určiť žalobcovi daň podľa pomôcok podľa § 15 ods. 2 piata veta a § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. za situácie, keď žalobca odmietol predložiť akékoľvek dôkazy preukazujúce skutočnosti uvedené v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie z dôvodu, že správcovi dane uplynula lehota uvedená v § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. na vykonanie daňovej kontroly, súd dospel k záveru, že vzhľadom na obsah administratívneho spisu žalovaného a správcu dane tak správca dane mohol konať, a teda aj po uplynutí jedného roka od začatia daňovej kontroly určiť žalobcovi daň podľa pomôcok.

Daňová kontrola predstavuje zásah do súkromnoprávnej sféry daňového subjektu, a preto pri tomto zásahu je nevyhnutné rešpektovať zásadu proporcionality. Vyjadrením tejto zásady je súbor procesných práv a povinností, ktoré zákon priznáva správcovi dane a daňovému subjektu v ustanovení § 15 zákona č. 511/1992 Zb. Výrazom zásady proporcionality v daňovej kontrole je však nielen rešpektovanie procesnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly správcom dane, ale aj rešpektovanie zmyslu, účelu a realizácie daňovej kontroly daňovým subjektom. Zákon chápe daňovú kontrolu ako jeden z procesných nástrojov, ktorým si správca dane preveruje rôzne skutočnosti rozhodujúce pre vyrubenie dane. Aj na daňovú kontrolu sa vzťahuje zásada úzkej súčinnosti daňového subjektu zo správcom dane (§ 2 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). V prípade predmetnej daňovej kontroly žalobca už opísanými aktivitami dosiahol situáciu, že v dôsledku jeho úkonov správca dane nemohol ukončiť začatú daňovú kontrolu v zákonom predpísanej lehote. Žalobca teda navodil stav, kedy správca dane bol nútený pokračovať v daňovej kontrole aj po uplynutí lehoty jedného roka. V záujme zachovania princípu proporcionality je nevyhnutné umožniť správcovi dane, aby aj po uplynutí tejto procesnej lehoty mohol v čo najkratšom čase realizovať svoje zákonné oprávnenia a vykonať daňovú kontrolu. Za tejto situácie bol preto žalobca povinný umožniť výkon daňovej kontroly dňa 07.11.2006, hoci jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly uplynula dňa 25.05.2006. Opačný výklad ustanovenia § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31.08.2007 za situácie, keď aktivity daňového subjektu počas plynutia tejto lehoty prakticky znemožnili výkon daňovej kontroly, by bol formalistický a predstavoval by zlegalizované znefunkčnenie daňovej kontroly ako jedného z inštitútov správy dane. Podľa názoru súdu boli splnené zákonné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok a vyrubenie dane na základe pomôcok v zmysle § 15 ods. 2 piata veta a § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátkou včas odvolanie. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil, žalobe vyhovel a priznal žalobcovi náhradu trov konania. Uviedol, že záver súdu I. stupňa o tom, že samotná registrácia je právnym dôvodom na to, aby bol považovaný za osobu podliehajúcu dani, neobstojí. Táto skutočnosť vyplýva zo znenia zákona č. 289/1995 Z.z. v znení platnom do 31.12.2001. To, že jeho argumenty uvedené v žalobe sú dôvodné, vyplynulo aj z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR č. 6Sž 221/00 zo dňa 27.06.2001. Pokiaľ súd I. stupňa konštatuje, že poznámky pod čiarou nie sú v zmysle legislatívnych pravidiel tvorby zákonov, časťou právneho predpisu s normatívnou povahou, možno s ním súhlasiť len do určitej miery. Ak poznámka 2a

k ustanoveniu § 2 ods. 2 písm. b / Zákona č. 289/1995 Z.z. k 31.12.2001 obsahovala odkaz iba na zákon o znalcoch a tlmočníkoch, a po tomto dátume aj odkaz na Zákon o súdnych exekútoroch, nemôže byť táto skutočnosť nehodnotená v kontexte ďalších argumentov smerujúcich k záveru, že do 31.12.2001 nebol osobou podliehajúcou DPH.

Žalobca v odvolaní ďalej uviedol, že napadnuté rozhodnutie bolo vydané na základe výsledkov daňovej kontroly, resp. bolo vydané na základe určenia dane podľa pomôcok podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.. Rozhodnutie bolo vydané na základe nezákonného postupu, ktorý mu predchádzal. Je nesporné z obsahu spisu žalovaného, že zákonná lehota na vykonanie kontroly skončila dňa 25.05.2006. Ako vyplýva z už citovaného rozsudku NS SR sp.zn. 3 Sžf 9/2007 po tomto termíne nebola kontrola v súlade so zákonom. Vyplýva z toho teda, že po 25.05.2006 nemohli byť voči nemu zo strany daňových orgánov vyvolané žiadne postihy za neposkytnutie súčinnosti daňovej kontrole, pretože už žiadne povinnosti nemal. Záver súdu I. stupňa, že za využívanie týchto prostriedkov by mal byť potrestaný tým, že by mal znášať kontrolu nad rámec jeho časového vymedzenia nie je nijako zdôvodnený a je v rozpore s právom účastníka konania pred akýmkoľvek orgánom zakotveným v článku 46 ods. 1 Ústavy SR. Naďalej zotrváva na názore, že daň určená podľa pomôcok bola určená nezákonne, keďže neboli splnené podmienky, ktoré zákon č. 511/1992 Zb. ustanovuje ako tie, za splnenia ktorých možno pristúpiť k určeniu dane podľa pomôcok.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 17.12.2008 k odvolaniu žalobcu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že žalobca sa stal platiteľom dane z pridanej hodnoty súčinnosťou od 01.02.1996 na základe žiadosti, t.j. išlo o dobrovoľnú registráciu. Pri zdaniteľných plneniach uskutočnených do 31.12.2001 postupoval súdny exekútor podľa zákona o DPH v znení platnom do 31.12.2001. Podľa § 2 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. osobou podliehajúcou dani je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné plnenie podľa odsekov 1 a 2. Zdaniteľným plnením podľa § 2 ods. 1, 2, 3 cit. zákona je 1/ plnenie uskutočňované v rámci podnikania alebo v rámci činnosti, ktorá súvisí s podnikaním, 2/ plnenie uskutočňované právnickou osobou alebo fyzickou osobou v rámci činnosti vykonávanej podľa osobitného predpisu s výnimkou plnení uskutočňovaných na základe pracovnoprávneho alebo obdobného pracovného vzťahu, 3/ plnenie uskutočňované v rámci likvidácie a pri speňažovaní majetku v konkurze. Daňové orgány posudzovali činnosť súdneho exekútora tak, že spĺňa podmienky podnikania vymedzené v § 2 ods. 2 písm. c/ Obchodného

zákonníka keďže ide o osobu, ktorá podniká na základe iného, ako živnostenského oprávnenia podľa osobitných predpisov (Exekučný poriadok) zapísaná v inej evidencii – v zozname exekútorov Slovenskej komory exekútorov. Žalobca uvedené stanovisko daňových orgánov neakceptuje.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu ďalej uviedol, že z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že lehota na vykonanie daňovej kontroly nebola dodržaná. Ako je ďalej z obsahu spisu zrejmé, žalobca nepredložil žiadne doklady ku kontrole a to ani v čase, keď lehota na vykonanie kontroly plynula, neposkytol po potrebnú súčinnosť v tom zmysle, aby správca dane mohol kontrolu vykonať, preto správca dane prešiel z výkonu kontroly do procesu určenia dane podľa pomôcok. Na proces určenia dane podľa pomôcok sa lehoty podľa § 30a ods. 7 zákona č. 511 /1992 Zb. nevzťahujú.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p, § 246c ods. 1 O.s.p.), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta O.s.p.) a podľa § 250ja ods. 3, druhá veta O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd v zmysle § 219 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c O.s.p. potvrdzuje vecnú správnosť výroku rozsudku súdu prvého stupňa, nie však celého odôvodnenia rozsudku.

Podľa § 30a ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení účinnom do 31.08.2007 správca dane ukončí daňovú kontrolu (§ 15) do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch, pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona najviac o dvanásť mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa § 15 ods. 16, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Z odôvodnenia rozsudku nemožno súhlasiť s právnym názorom súdu prvého stupňa, podľa ktorého žalobca bol povinný umožniť výkon daňovej kontroly dňa 07.11.2006, hoci jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly uplynula dňa 25.05.2006.

Najvyšší súd zdôrazňuje, že **lehoty uvedené v § 30a ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb sú zákonné procesné lehoty, ktoré zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly. Keďže sú stanovené priamo zákonom, nie je možné ,aby ich správca dane nerešpektoval, resp., aby mu boli prolongované jeho nadriadeným orgánom nad zákonom stanovenú hranicu.** Ide o lehoty počas plynutia ktorých je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane ustanovené daňovému subjektu v § 15 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. Daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonaný len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR). Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom zásady proporcionality. **Najvyšší súd konštatuje, že daňová kontrola po uplynutí zákonnej lehoty na jej vykonanie môže pokračovať iba so súhlasom dotknutého daňového subjektu.** V opačnom prípade môže konanie správcu dane vytvoriť protiprávny stav v podobe nezákonného zásahu orgánu verejnej správy .Uvedené právne názory najvyšší súd už vyslovil v právnej veci K. M. proti Daňovému riaditeľstvu SR sp.zn. 3 Sžf 9/2007 zo dňa 19.04.2007 (účastníci konania sú totožní ako v prejednávanej veci) a poukazuje na to, že ide o ustálený právny názor senátu z ktorého vychádza i v iných právnych veciach.

Najvyšší súd konštatuje, že žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia i vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu správne vychádzal z toho, že na proces určenia dane podľa pomôcok sa lehoty podľa § 30a ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (v znení účinnom k do 31.08.2007) nevzťahujú. Správca dane nebol počas kontroly bezdôvodne nečinný. Žalobca však zaujal k splneniu dôkaznej povinnosti pasívny postoj, a preto správca dane dôvodne pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok v súlade s ustanovením § 29 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. S prihliadnutím na zásadu proporcionality, ktorá predpokladá vyvážený výklad právneho predpisu medzi záujmom štátu reprezentovaného správcom dane a záujmom daňového subjektu najvyšší súd sa stotožňuje s právnym názorom žalovaného, že v prípade, že daňový subjekt si svoju dôkaznú povinnosť nesplní, neposkytne potrebnú súčinnosť počas zákonných lehôt na vykonanie daňovej kontroly, vyplývajú pre daňový subjekt dôsledky z ustanovenia § 15 ods. 2 v nadväznosti na § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb . Vzhľadom

na to daňový subjekt môže mať právny záujem na vykonávaní daňovej kontroly i po uplynutí zákonom ustanovenej lehoty.

Najvyšší súd považuje za vecne správne odôvodnenie súdu prvého stupňa (§ 219 ods. 2 Os.p. v spojení s § 246c O.s.p.), týkajúce sa záveru, že žalobca ako súdny exekútor spĺňal podmienku uskutočňovania zdaniteľného plnenia podľa § 2 ods. 2, písm. b/ zákona č. 289/1995 Z.z., bol osobou podliehajúcou dani z pridanej hodnoty, a preto mohol byť správcom dane registrovaný za platiteľa dane z pridanej hodnoty na základe jeho žiadosti.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c O.s.p. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave, dňa 29. januára 2009

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková