



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Miroslava Gavalca a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu : **G., spol. s r.o.**, IČO : X., so sídlom W., zast. : *advokátskou spoločnosťou L.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky** so sídlom Nová ulica č. 12, 975 04 Banská Bystrica, o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutí** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 31. októbra 2008 č. 1S 25/2008-56, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 31. októbra 2008 č. k. 1S 25/2008-56 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/225/1018-25567/2008/990813-r z 10. marca 2008 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Prešov 2 č.: 924/230/56612/07/Kro z 23.11.2007 **r u š í** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný do 30 dní od doručenia rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania vo výške 132,39 €.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Rozhodnutím č.: I/225/1018-25567/2008/990813-r z 10. marca 2008 žalovaný ako odvolací orgán v daňovom konaní postupom podľa § 48 ods. 43 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 511/1992 Zb.“) odvolanie proti platobnému výmeru Daňového úradu Prešov II č. 924/230/56612/07/Kro zo dňa 23.11.2007, ktorým bol vyrubený rozdiel žalobcovi na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2006 vo výške 8.812.623,-- Sk, zamietol podľa § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. pre jeho neodôvodnenosť.

Svoje rozhodnutie odôvodnil najmä tým, že pred začatím daňovej kontroly podal žalobca dňa 27.02.2007 návrh na vylúčenie zamestnancov správcu dane z ďalšieho konania. Preto správca dane ďalej v procese kontroly konal až po rozhodnutí o tomto konaní tým, že viackrát vyzval žalobcu na predloženie dokladov. Kontrolou na mieste, ktorej účelom bolo získanie dokladov k predmetnej daňovej kontrole, správca dane zistil, že na adrese sídla spoločnosti žalobcu správca dane kanceláriu (priestory) kontrolovanej spoločnosti nenašiel. Takéto konanie daňového subjektu vyhodnotil správca dane ako neumožnenie vykonal daňovú kontrolu, čo oprávňuje správcu dane zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb.

Podľa § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. v znení platnom k spísaniu zápisníc (17.09.2007) platí, 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. 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.

Po preskúmaní spisového materiálu a napadnutého rozhodnutia dospel žalovaný k záveru, že správca dane postupoval správne, keď sa v dôsledku neumožnenia vykonať daňovú kontrolu zo strany daňového subjektu rozhodol postupovať v konaní v zmysle ust. § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb., nakoľko zákonné podmienky na tento postup boli zo strany správcu dane dodržané.

II.

Proti týmto rozhodnutiam prvostupňového daňového orgánu podal žalobca žalobu na Krajský súd v Prešove. V jednom svojom argumente žalobca upozornil na tú skutočnosť, že správca dane ho nikdy na určenie výšky dane nevyzval a ani inými prostriedkami sa túto výšku dane s ním nepokúsil dohodnúť.

Krajský súd ako súd prvého stupňa preskúmal postup a rozhodnutie žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe a dospel k záveru, že rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, preto žalobu ako nedôvodnú zamietol.

Krajský súd zistil, že správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly u žalobcu žiadal predloženie daňových a účtovných dokladov od žalobcu, ktorý však na tieto výzvy vôbec nereagoval.

Preto správca dane stanovil daň na základe pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. Podľa krajského súdu postup správcu dane, keď určil žalobcovi daň z pridanej hodnoty za III. štvrt'rok 2006, je podľa § 15 ods. 2, ods. 6 písm. c) a e), § 29 ods. 2, ods. 6 a 8 zák. č. 511/1992 Zb. správny. Takisto žalovaný postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým bola vyrubená daň z pridanej hodnoty.

Záverom krajský súd odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 13. decembra 2007, sp. zn. 5Sžs 33/2007, ktorým bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 30. januára 2007 č. 1 S 8/2006-41, ktorého predmetom preskúmania bolo rozhodnutie žalovaného, kde prvostupňový správny orgán rozhodol a určil daň podľa pomôcok v zmysle ustanovenia § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

III.

Vo včias podanom odvolaní zo dňa 12.01.2009 (č. 1. 65) proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu poukázal na jeho nesprávnosť z viacerých dôvodov.

Predovšetkým sa žalobca pridržiaval svojho predchádzajúceho tvrdenia, že správca dane si nesplnil svoju povinnosť, ktorá mu vyplýva z § 29 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb., v zmysle ktorého určení dane podľa pomôcok musí predchádzať pokus výšku dane s lanovým subjektom dohodnúť. Až potom môže správca dane daň určiť podľa pomôcok. V tejto súvislosti žalobca uviedol, že správca dane žalobcu nikdy na určení výšky dane nevyzval a ani inými prostriedkami sa túto výšku dane so žalobcom nepokúsil dohodnúť. Preto je určení dane pomôckami v rozpore so zákonom a došlo k hrubému porušeniu práv daňového subjektu.

Takisto poukázal na to, že odôvodnenie rozhodnutia o daňovej kontrole ako aj odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného neobsahuje úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, a tým došlo k porušeniu § 30 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb., čo spôsobuje nepreskúmateľnosť uvedených rozhodnutí.

Ďalej podľa mienky žalobcu mal žalovaný porušiť základnú zásadu daňového konania tým, že do dnešného dňa nebolo rozhodnuté o návrhu na vylúčenie zamestnancov správcu dane a rozhodnutie vo veci samej nemožno v žiadnom prípade považovať za tzv. nevyhnutný úkon.

Záverom žiadal žalobca napadnutý rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že napadnuté rozhodnutie zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie spolu s priznaním náhrady trov konania.

Z vyjadrenia žalovaného zo dňa 09.02.2009 (č. 1. 74) vyplýva, že nesúhlasí s argumentáciou žalobcu vyjadrenej v jeho odvolaní. Jeho námietky označil za neopodstatnené. Navyše v bode 3 svojho odvolania žalobca vzniesol procesnú námietku, ktorú neuplatnil ani v odvolacom konaní pred daňovými orgánmi ani v prvostupňovom

súdnom konaní. Tento postup žalovaný označil za neprípustný – rozšíriť dôvody žaloby je možné iba v lehote určenej v ust. § 250b O.s.p.

Záverom požiadal o potvrdenie napadnutého rozsudku krajského súdu.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250j ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p.), je vydané v súlade so zákonom, a preto postupom podľa § 220 ods. 1 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. rozsudok zmenil tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. a) O.s.p. napadnuté rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím podľa § 250ja ods. 3 zrušil a vrátil mu späť na ďalšie konanie v zmysle nasledujúcich záverov.

Najvyšší súd sa sčasti stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným správnym orgánom. Na druhej strane podstatou odvolania ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného, je právna otázka, či správca dane je oprávnený určiť daň z pridanej hodnoty na základe pomôcok, hoci žalobcovi neponúkol dohodu o určení výšky dane.

Predovšetkým Najvyšší súd v svojej ustálenej judikatúre (napríklad rozsudok sp. zn. 5Sžf 33/2007, na ktorý sa odvolal aj krajský súd) zdôrazňuje, že na určenie dane z príjmov podľa pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. je nutné nazerať ako na osobitný sankčný prostriedok postihujúci daňové subjekty, ku ktorému sa môže správca dane uchýliť iba vtedy, ak daňový subjekt v rámci procesu dokazovania si nesplnil niektorú zo svojich povinností (v danom prípade nechota žalobcu predložiť požadované doklady povinnej účtovnej evidencie na ich kontrolu).

Podľa § 15 ods. 6 písm. d) a e) zák. č. 511/1992 Zb. v znení platnom k spísaniu zápisníc (17.09.2007) má kontrolovaný daňový subjekt vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane okrem iného aj povinnosť

d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske a účtovné operácie, vrátane evidencie a záznamov v písomnej forme alebo v technickej forme, 6ed) ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,

e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dostupné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia.

Tomuto postupu však musí obligatórne predchádzať pokus uzavrieť dohodu o určení výšky dane.

*Podľa § 29 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. v hore platnom znení platí, že ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, **môže** správca dane výšku dane s ním **dohodnúť**. Na túto dohodu sa vzťahuje primerane § 11.*

*Podľa § 29 ods. 6 úvod prvej vety zák. č. 511/1992 Zb. v hore platnom znení platí, 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*

Ustanovenie § 29 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. nie je možné vykladať ako oprávnenie správcu dane sa niekedy rozhodnúť v prospech využitia inštitútu dohody a naopak v iných prípadoch priamo pristúpiť k aplikácii určenia dane podľa pomôcok. Takýto výklad by bol nado všetku pochybnosť v rozpore nielen s ústavnou zásadou „*secundum et intra legem*“ (čl. 2 ods. 2 ústavy) ale aj s nasledujúcim odsekom 6, ktorý až po neurčení dane podľa odseku 5, tzn. alebo po zistení nemožnosti alebo po neúspešnom pokuse o uzavretie daňovej dohody, oprávňuje správcu dane na určenie dane podľa pomôcok. Práve prvým testom na preverenie vhodnosti pomôcok je dohadovanie výšky dane, ktorá má odrážať existenciu týchto pomôcok, hoc tento postup je samozrejme nepresným ekvivalentom verifikovania daňovej povinnosti daňového subjektu prostredníctvom riadneho dokazovania.

Preto ustanovenie odseku 5 je nutné vykladať v tom duchu, že prelamuje zásadu oficiality riadneho a presného výberu daní (§ 1a písm. c/ zák. č. 511/1992 Zb.), a naopak ponecháva správcovi dane na zváženie, či má dostatok daňových pomôcok na určenie dane podľa odseku 6 a tiež, že musí nielen zisťovať okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňovníka, i keď ním neboli v konaní uplatnené, ale aj tieto okolnosti následne v prospech daňovníka zohľadniť (§ 44 ods. 3 cit. zákona), inak povedené o túto hodnotu základ dane znížiť. Preto aj rozhodnutie správcu dane, že bude postupovať podľa odsekov 5 a 6 kladie na neho oveľa vyššie nároky na obhájenie nepresne zisteného základu dane.

Na tomto mieste Najvyšší súd zdôrazňuje to, že aj počas daňovej kontroly má daňový subjekt v zmysle § 15 ods. 5 písm. c) a e) zák. č. 511/1992 Zb. zaručené právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným správcom dane ako aj navrhovať dôkazné prostriedky a žiadať ich vykonanie. Ak si však toto právo neuplatní a zavinene, čo i len z nedbanlivosti, marí úlohu správcu dane pri výkone jeho pôsobnosti, potom inštitút určenia dane na základe pomôcok, ako už bolo raz hore spomenuté, je nutné chápať nielen ako oprávnenie správcu dane ale aj ako preventívnu sankciu voči daňovému subjektu na zabezpečenie aktívnej súčinnosti pri správe daní.

Ustanovenie § 48 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. završuje sankčný charakter určenia dane podľa pomôcok, lebo žalobcovi neumožňuje donútiť odvolací orgán k tomu, aby skúmal meritum daňovej veci, ale naopak, predmetom redukovaného skúmania je iba zákonnosť postupu správcu dane.

Preto úlohou žalovaného v danej veci bolo v zmysle § 48 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. preskúmať dodržanie zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok a dodržanie postupu podľa § 44 ods. 3. Iba ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky a postup podľa § 44 ods. 3 bol dodržaný, potom odvolanie pre jeho neodôvodnenosť zamietne. Samotný pojem „*dodržanie zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok*“ je nutné vykladať s prihliadnutím na hore uvedené závery tak, že odvolací daňový orgán sa musí jasne a nezameniteľným spôsobom vysporiadať s postupom správcu dane vzhľadom k uplatneniu možnosti uzavrieť daňovú dohodu. Ak sa správca dane o uzavretie daňovej dohody ani nepokúsil a napriek tomu vyrubil daň z pridanej hodnoty podľa pomôcok, potom porušil zásadu zákonnosti (§ 2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb.), a na takúto vadu musí správny súd prihliadnúť „*ex offico*“ postupom, hoci by to aj žalobca nenamietal.

Podľa § 250i ods. 3 O.s.p. pri preskúvaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Na základe uvedených právnych záverov potom správca dane a následne žalovaný pochybil, ak vyhodnotil postup správcu dane, keď po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň z príjmov (nepredloženie dokladov za kontrolované obdobie), okamžite, bez naplnenia inštitútu daňovej dohody, pristúpil k určeniu dane z pridanej hodnoty na základe pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. Naopak mal aj z tohto pohľadu vyhodnotiť zákonnosť postupu správcu dane ako prvostupňového orgánu, tzn. či sa pokúsil navrhnúť žalobcovi dohodu, s akým obsahom a aká bola reakcia žalobcu ako daňového subjektu. Takéto vyhodnotenie v odôvodnení žalovaného absentuje a iba na str. 4 svojho vyjadrenia z 18.06.2008 k žalobe žalovaný námietku žalobcu o nutnosti pokúsiť sa o daňovú dohodu označil bez bližších a podrobnejších argumentov za nedôvodnú.

Preto krajský súd nesprávne konštatoval v odôvodnení svojho rozhodnutia, že boli splnené zákonom predpokladané podmienky pre stanovenie dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty vyplýva z verejnoprávných vzťahov), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť. Najvyšší súd si je súčasne vedomý tej skutočnosti, že žalobca bol dňa 21.01.2009 vyzvaný krajským súdom prostredníctvom svojho právneho zástupcu na vyjadrenie stanoviska k vykonaniu pojednávania. V zmysle hore uvedených ustanovení však iba odvolací súd rozhoduje o tom, či je vytýčenie pojednávania v konkrétnej veci nutné.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté v svojich predchádzajúcich rozhodnutiach, najmä už v citovanom rozhodnutí sp. zn. 5Sžf 33/2007, a hoci v tejto veci súd zistil, že k návrhu na daňovú dohodu došlo, tak Najvyšší súd nezistil

žiaden relevantný dôvod, aby sa od jeho všeobecných právnych záverov odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska), a preto rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky neuviedol vo výroku zrušujúceho rozsudku zákonné ustanovenie, podľa ktorého bolo rozhodnutie správneho orgánu zrušené (§ 250j ods. 4 prvá veta O.s.p.), nakoľko dôvodom podania tejto informácie súdom je v zmysle § 250j ods. 4 veta druhá O.s.p. poskytnúť podklady pre posúdenie prípustnosti možného odvolania proti rozsudku súdu. Nakoľko proti rozhodnutiam Najvyššieho súdu vydaným v správnom súdnictve sú nielen generálne (§ 246 c ods. 1 O.s.p.) ale aj špeciálne (§ 250ja ods. 6 O.s.p.) prípustné opravné prostriedky, potom nie je možné ust. § 250j ods. 4 O.s.p. na výroky rozhodnutí Najvyššieho súdu aplikovať.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na úplnú náhradu trov tohto konania. Podmienkou pre priznanie náhrady trov právneho zastúpenia je ich doloženie do spisu počas konania alebo dovyčíslenie v 3 - dňovej lehote po vyhlásení rozsudku.

Podľa § 151 ods. 1 O.s.p. o povinnosti nahradiť trovy konania rozhoduje súd na návrh spravidla v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí. Účastník, ktorému sa prisudzuje náhrada trov konania, je povinný trovy konania vyčísliť najneskôr do troch pracovných dní od vyhlásenia tohto rozhodnutia.

Podľa § 151 ods. 2 O.s.p. platí, že ak účastník v lehote podľa odseku 1 trovy nevyčísli, súd mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia; ak takému účastníkovi okrem trov právneho zastúpenia iné trovy zo spisu nevyplývajú, súd mu náhradu trov konania neprizná a v takom prípade súd nie je viazaný rozhodnutím o prisúdení náhrady trov konania tomuto účastníkovi v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

Na základe hore uvedeného sa výška priznaných náhrad trov konania skladá:

- | | |
|--|---------|
| 1. z náhrady súdneho poplatku za žalobu | 66,39 € |
| 2. z náhrady súdneho poplatku za odvolanie | 66,- € |

tzn. v celkovej sume **132,39 €**

Poučenie : Proti tomuto rozhodnutiu **nie je** prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

V Bratislave, dňa 09. marca 2010

Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Ľubica Kavivanovová