

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/52/2017  
Identifikačné číslo spisu: 7016200899  
Dátum vydania rozhodnutia: 03.07.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7016200899.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a Mgr. Viliama Pohančeniča, v právnej veci žalobcu: Martin Kušnir-AGY BUTIK, s miestom podnikania Titogradská 15, Košice, IČO: 32465092, právne zastúpený advokátkou: JUDr. Jana Šándorová, Advokátska kancelária so sídlom Kuzmányho 57, Košice, IČO: 35 570 415, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103290539/2016 zo dňa 7. júna 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/80/2016-70 dňa 16. marca 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/80/2016-70 zo dňa 16. marca 2017 z a m i e t a.

Žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 103290539/2016 zo dňa 7. júna 2016, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 102624355/2016 zo dňa 26. februára 2016 a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný svojím rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorý vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane v sume 29.462,94 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2014, pričom rozdiel dane bol určený podľa pomôcok.

1.2 Krajský súd v Košiciach v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že v danom prípade správca dane pri doručovaní oznámenia o daňovej kontrole z 02.02.2015, ako aj pri doručovaní výzvy na predloženie dokladov z 18.03.2015 a oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok zo 16.04.2015 do vlastných rúk s opakovaným doručovaním žalobcovi ako daňovému subjektu, nepostupoval v súlade s

ustanovením § 31 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“).

1.3 V konaní mal Krajský súd v Košiciach za preukázané, že uvedené zásielky boli žalobcovi doručované prostredníctvom pošty na adresu Z. E., R. D. X, E., resp. na adresu: Martin Kušnir AGY BUTIK, D., pričom všetky zásielky boli poštovým doručovateľom vrátené správcovi dane s tým, že adresát je neznámy. Správca dane prostredníctvom žiadosti o spoluprácu zo dňa 17.02.2015 adresovanej Operačnému stredisku kriminálneho úradu finančnej správy Bratislava zisťoval trvalú adresu žalobcu, na ktorú dostal odpoveď, že trvalé bydlisko žalobcu je V. Takisto zamestnanci správcu dane dňa 24.02.2015 vykonali miestne zisťovanie v mieste trvalého pobytu žalobcu a zistili, že pri vchodových dverách pri zvončekoch sa nachádza priezvisko E. (bez uvedenia mena) a na zvonenie sa nikto neohlásil, ani neotváral.

1.4 Krajský súd v Košiciach poukázal na to, že správca dane nezisťoval trvalý pobyt žalobcu prostredníctvom Centrálného registra obyvateľov Slovenskej republiky a žiadnym spôsobom, aspoň zo spisu to nevyplýva, nepreveroval adresu žalobcu D. X, E. (adresa, na ktorej mal žalobca registrovanú elektronickú registračnú pokladnicu). Správca dane z oznámenia žalobcu zo dňa 03.11.2015 zistil, že tento má trvalý pobyt na adrese R.. Žalobca zároveň zaslal správcovi dane aj plnomocenstvo na zastupovanie zo dňa 01.11.2015.

1.5 Krajský súd v Košiciach v odôvodnení rozhodnutia zdôraznil, že správca dane sa potom, ako žalobca sám oznámil zmenu trvalého bydliska a zaslal plnomocenstvo na zastupovanie, opätovne nepokúsil doručiť žalobcovi žiadnu zo skorších zásielok na adresu aktuálneho trvalého pobytu. Správca dane zaslal splnomocnenej zástupkyňi až výzvu na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok z 09.12.2015, ku ktorej priložil aj Protokol č. 21425351/2015 z 09.12.2015. Splnomocnená zástupkyňa žalobcu výzvu na vyjadrenie, ako aj protokol prevzala a správcovi dane zaslala písomné vyjadrenie k protokolu. Ďalej správca dane so žalobcom písomne komunikoval prostredníctvom splnomocnenej zástupkyne, ktorá zásielky preberala.

1.6 Podľa názoru Krajského súdu v Košiciach, ak mal správca dane od 03.11.2015 vedomosť o tom, že žalobca má trvalé bydlisko na adrese R. a zvolil si splnomocniteľa na zastupovanie, a ako v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, z výpisu zo živnostenského registra zistil, že žalobca má miesto podnikania od 17.06.2015 na adrese R., pri skoršom doručovaní listinných zásielok do vlastných rúk nepostupoval v súlade s § 31 ods. 2 Daňového poriadku. Správcovi dane nič nebránilo, aby tieto zásielky žalobcovi zaslal na známu adresu trvalého bydliska, resp. aby písomne komunikoval so splnomocneným zástupcom. Napokon správca dane, ak by bol aj dodržaný postup pri doručovaní do vlastných rúk v súlade s § 31 ods. 2 Daňového poriadku, mohol pre účely určenia dane podľa pomôcok vyzvať žalobcu na predloženie dokladov, na ktoré ho vyzýval pre vykonanie daňovej kontroly a využiť ich ako pomôcky pre účely určenia dane podľa pomôcok, pričom z obsahu protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 21425351/2015 zo dňa 09.12.2015 vyplýva, že ako pomôcky boli použité iba daňové priznanie k DPH za 3. štvrtrok 2014.

1.7 Krajský súd v Košiciach zároveň vytkol žalobcovi, že ak sa na adrese trvalého bydliska R., ako sám uvádza, dlhší čas nezdržoval, ale býval v podnájme, potom bolo jeho povinnosťou tak, ako to vyplýva z Daňového poriadku, správcovi dane ohlásiť zmenu adresy svojho bydliska, resp. oznámiť správcovi dane adresu, na ktorú je mu možné doručovať listinné zásielky. Žalobca správcovi dane hneď neoznámil, že do 17.06.2015 mal miesto podnikania na adrese R. a od tohto dňa má miesto podnikania na adrese R., ale nové miesto podnikania - trvalú adresu bydliska.

1.8 Vzhľadom na uvedené skutočnosti Krajský súd v Košiciach dospel k záveru, že v danom prípade neboli splnené podmienky, aby správca dane mohol určiť daň podľa pomôcok podľa § 48 ods. 1 písm. d/ Daňového poriadku, t. j. z dôvodu, že daňový subjekt neumožnil vykonať daňovú kontrolu. Nakoľko žalobca sa o vykonaní daňovej kontroly ani nedozvedel, pretože oznámenie o daňovej kontrole, výzva na predloženie dokladov, ako aj oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok mu síce boli doručované

prostredníctvom pošty do vlastných rúk s opakovaným doručením, ale nebol dodržaný postup stanovený v § 31 ods. 2 Daňového poriadku, teda nedošlo k účinnému doručeniu uvedených listinných zásielok žalobcovi.

1.9 Námietku žalobcu, že správca dane mal v prípade, ak sa mu všetky zásielky doručované žalobcovi vrátili s poznámkou adresát neznámy, postupovať podľa § 6 ods. 1, ods. 6 Daňového poriadku, považoval Krajský súd v Košiciach za nedôvodnú, lebo v danom prípade nebolo možné použiť inštitút zastupovania fyzickej osoby. Tento inštitút možno využiť v prípade, ak táto osoba nemôže pri správe daní vystupovať samostatne buď zo subjektívnych alebo objektívnych dôvodov, čo nebol prípad žalobcu, ktorý v pozícii daňového subjektu mohol počas daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania vystupovať buď sám alebo prostredníctvom zvoleného splnomocneného zástupcu.

1.10 Krajský súd v Košiciach v závere odôvodnenia rozsudku uviedol, že úlohou správneho orgánu v ďalšom konaní bude opätovne žalobcovi doručiť listinné zásielky, a to oznámenie o daňovej kontrole, výzvu na predloženie dokladov na adresu trvalého bydliska, resp. v danom prípade zvolenému splnomocnenému zástupcovi, ak nebude potrebné, aby niektoré doklady alebo iné povinnosti bol povinný predložiť sám žalobca. Pri doručovaní písomností do vlastných rúk bude musieť byť dodržaný postup podľa § 31 ods. 2 Daňového poriadku.

2.

2.1 Proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd rozhodnutie Krajského súdu v Košiciach zmenil tak, že žalobu zamietá, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

2.2 Žalovaný nesúhlasí s právnym názorom Krajského súdu v Košiciach vyjadreným v bodoch 37, 38 a 39 napadnutého rozsudku, podľa ktorého správca dane nepostupoval pri doručovaní zásielok žalobcovi do vlastných rúk v súlade s ustanovením § 31 ods. 2 Daňového poriadku, v dôsledku čoho neboli splnené podmienky pre určenie dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 1 písm. d/ Daňového poriadku.

2.3 Žalovaný v kasačnej sťažnosti uviedol, že žalobca v podanom odvolaní a rovnako aj v žalobe argumentoval predovšetkým tým, že v čase doručovania predmetných písomností sa nezdržiaval v mieste trvalého pobytu. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že v súvislosti s novou právnou úpravou § 31 Daňového poriadku, ktorá už na rozdiel od § 17 zákona č. 511/1992 Zb. nepozná termín „zdržiavanie sa v mieste doručenia“, správca dane nemal povinnosť overovať a preukazovať, či sa žalobca v čase doručovania zásielok na adrese trvalého pobytu (nahláseného správcovi dane) zdržiaval, resp. nezdržiaval. Ustanovenie novej právnej úpravy zároveň neodkazuje na úpravu, podľa ktorej by bolo možné postupovať pri náhradnom doručení fyzickým osobám v prípade, ak sa v mieste doručovania nezdržiavajú.

2.4 V danom prípade, keď je žalobca podnikateľ, ktorý pri plnení svojej registračnej povinnosti oznámil správcovi dane adresu trvalého pobytu na V. a do 03.11.2015 neoznámil iné miesto doručovania, správca dane v súlade s Daňovým poriadkom doručoval písomnosti na uvedenú adresu trvalého pobytu. Písomnosti vrátené s poznámkou „adresát neznámy“ považoval za doručené v deň ich vrátenia správcovi dane (§ 31 ods. 4 Daňového poriadku).

2.5 Žalovaný v kasačnej sťažnosti ďalej uviedol, že správca dane overoval správnosť trvalého pobytu žalobcu na Operačnom stredisku kriminálneho úradu finančnej správy Bratislava z dôvodu, že žalobca je podnikateľ, ktorému zo zákona vyplýva povinnosť oznámiť správcovi dane zmenu trvalého bydliska, resp. adresu na doručovanie. Podľa názoru žalovaného potreba overiť trvalý pobyt prostredníctvom Centrálného registra obyvateľstva vznikne v prípade, že správcovi dane sa vráti zásielka s označením „adresát neznámy“, ktorú doručoval fyzickej osobe, nepodnikateľovi.

2.6 V tejto súvislosti žalovaný v podanej kasačnej sťažnosti ďalej poukázal na skutočnosť, že samotný žalobca v podanom odvolaní aj v žalobe potvrdil, že až do 26.05.2015 (kedy kúpil byt na R.) mal trvalý pobyt na V. a nemohol ho zmeniť, lebo niekoľko mesiacov býval v podnájme. Adresu podnájmu správcovi dane neoznámil. Z uvedeného podľa názoru žalovaného vyplýva, že všetky zásielky, ktoré správca dane žalobcovi doručoval na adresu R., boli doručované na v danom čase platnú adresu trvalého pobytu.

2.7 Na základe uvedeného sa žalovaný nestotožňuje s tvrdením Krajského súdu v Košiciach, že neboli splnené podmienky pre určenie dane podľa pomôcok z dôvodu, že nebol dodržaný postup stanovený v § 31 ods. 2 Daňového poriadku. Žalovaný zastáva názor, že správca dane postupoval pri doručovaní zásielok žalobcovi v súlade s uvedenými ustanoveniami Daňového poriadku. V čase oznámenia zmeny trvalého pobytu bol správca dane už v režime určovania dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok a nemal povinnosť vyzývať žalobcu na predloženie dôkazov, ktoré vlastnou nebalosťou a nesplnením si oznamovacej povinnosti, na výzvy správcu dane k daňovej kontrole nepredložil.

3.

3.1 Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním doručeným Krajskému súdu v Košiciach dňa 10.08.2017, v ktorom navrhuje, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú zamietol.

3.2 Žalobca vo svojom vyjadrení uvádza, že sa v plnom rozsahu stotožňuje so závermi Krajského súdu v Košiciach a považuje napadnutý rozsudok za vecne správny a jeho odôvodnenie za dostatočne presvedčivé.

3.3 K tvrdeniu žalovaného obsiahnutému v kasačnej sťažnosti, podľa ktorého mal žalobca v odvolaní a žalobe uviesť, že až do 26.05.2015 (t.j. do času, kedy kúpil byt na ulici R.) mal trvalý pobyt na V., sa žalobca vyjadril v zmysle, že takéto tvrdenie v predmetných podaniach nebolo obsiahnuté. Žalobca v nich podľa jeho slov uviedol, že v rozhodnom čase doručovania zásielok sa v mieste doručovania na ul. R. nezdržiaval, nakoľko býval v danom čase v podnájme.

3.4 K námietke žalovaného ohľadom skutočnosti, že žalobca je podnikateľ, a tým pádom žalovaný nemal povinnosť overiť jeho trvalý pobyt prostredníctvom Centrálného registra obyvateľstva, žalobca uviedol, že sa stotožňuje s názorom Krajského súdu v Košiciach o tom, že správca dane pri doručovaní písomností žalobcovi nepostupoval v súlade s § 31 ods. 2 Daňového poriadku. Žalobca zastáva názor, že zo žiadneho zákonného ustanovenia nevyplýva, že by žalovaný ako správca dane nemal povinnosť vzhľadom k tomu, že žalobca je fyzická osoba-podnikateľ, overiť trvalý pobyt prostredníctvom Centrálného registra obyvateľstva v prípade, ak sa správcovi vráti zásielka s poznámkou „adresát neznámy“.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

4.2 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky preskúmal rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/80/2016 dňa 16. marca 2017, ktorým podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 103290539/2016 zo dňa 7. júna 2016, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 102624355/2016 zo dňa 26. februára 2016 a vrátil vec žalovanému na ďalšie

konanie.

4.3 Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

4.4 Podľa § 454 SSP, na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

4.5 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že správca dane zaslal žalobcovi Oznámenie o daňovej kontrole č. 9801403/5/241455/2015 zo dňa 02.02.2015 na výkon daňovej kontroly DPH za 3. štvrtrok 2014. Oznámenie zaslané na adresu trvalého pobytu žalobcu R., bolo dňa 06.02.2015 vrátené z dôvodu, že adresát je neznámy.

4.6 Správca dane prostredníctvom žiadosti o spoluprácu zo dňa 17.02.2015 adresovanej Operačnému stredisku kriminálneho úradu finančnej správy Bratislava zistil, že žalobca má trvalé bydlisko na adrese R.. Dňa 24.02.2015 vykonal správca dane miestne zisťovanie na adrese trvalého pobytu žalobcu (R.), o čom bol spísaný úradný záznam č. 9801403/5/402251/2015 zo dňa 24.02.2015. Na mieste bolo zistené, že na adrese sa nachádza 8-poschodový bytový dom, ktorého vchod je uzamknutý, pri vchodových dverách pri zvončekoch sa nachádzalo priezvisko E. bez uvedenia mena. Na zvonenie sa nikto neohlásil, ani neotvoril vchodové dvere.

4.7 Správca dane následne zaslal žalobcovi Výzvu na predloženie dokladov č. 68820/2015 zo dňa 18.03.2015 v zmysle § 45 ods. 2 písm. d/ Daňového poriadku, a to na adresu trvalého pobytu, ako aj Výzvu č. 69413/2015 zo dňa 18.03.2015 zaslanú na adresu prevádzky AGY BUTIK, D., na adrese ktorej mal daňový subjekt registrovanú elektronickú registračnú pokladnicu. Obe písomnosti sa vrátili správcovi dane z dôvodu, že adresát je neznámy.

4.8 Dňa 20.04.2015 zaslal správca dane žalobcovi Oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok č. 20106883/2015 zo dňa 16.04.2015, podľa ktorého malo určovanie dane podľa pomôcok začať dňa 15.05.2015 z dôvodu, že nastali skutočnosti uvedené v § 48 ods. 1 písm. d/ Daňového poriadku. Táto zásielka sa správcovi dane vrátila s poznámkou adresát je neznámy dňa 23.04.2015. Určenie dane podľa pomôcok začalo dňa 15.05.2015.

4.9 Dňa 03.11.2015 doručil žalobca elektronicky správcovi dane podanie- plnomocenstvo, ktorým splnomocnil P. na zastupovanie pri daňovej kontrole a v daňovom konaní v plnom rozsahu práv a povinností pred Daňovým úradom Košice vo veciach všetkých daní, ďalej na prijímanie doručovaných písomností, podávanie žiadostí, sťažností a pod. Správca dane sa o zmene trvalého pobytu žalobcu dozvedel až z predmetného podania, na ktorom bola uvedená nová adresa trvalého pobytu žalobcu, a to R.. Z výpisu zo živnostenského registra vyplýva, že do dňa 17.06.2015 mal žalobca ako miesto podnikania uvedenú adresu R., od tohto dňa je miestom podnikania R..

4.10 Správca dane vyhotovil Protokol o určení dane podľa pomôcok č. 21425351/2015 zo dňa 09.12.2015, ktorý spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 21426149/2015 zo dňa 09.12.2015 zaslal splnomocnenej zástupkyňi žalobcu P. E.. Menovaná písomnosť prevzala dňa 30.12.2015. Dňa 14.01.2016 splnomocnená zástupkyňa podala vyjadrenie k protokolu č. 21425351/2015 o určení dane podľa pomôcok, v ktorom uviedla, že postup správcu dane na určenie dane podľa pomôcok považuje za nezákonný, pretože pri daňovej kontrole žalobca nemohol dostatočne predložiť doklady a iné dôkazy pre zistenie skutočného skutkového stavu, a preto žiada, aby mu bolo umožnené predloženie daňových dokladov. Splnomocnenej zástupkyňi žalobcu bola zaslaná výzva správcu dane z 21.01.2016 o tom, že 23.02.2016 bude prerokované vyjadrenie k protokolu o

určení dane podľa pomôcok. Z ústneho pojednávania bola spísaná zápisnica č. 102601685/2016 zo dňa 23.02.2016.

4.11 Rozhodnutím č. 102624355/2016 zo dňa 26.02.2016 správca dane v zmysle § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 29.462,94 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrt'rok 2014, pričom rozdiel dane bol určený podľa pomôcok. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, v ktorom navrhoval napadnuté rozhodnutie správcu dane zrušiť v celom rozsahu. Žalovaný rozhodnutie správcu dane potvrdil, a to rozhodnutím č. 103290539/2016 zo dňa 07.06.2016.

5.

5.1 Podľa § 30 ods. 5 Daňového poriadku, ak nejde o doručovanie elektronickými prostriedkami, doručuje sa písomnosť na adresu na území členského štátu, ktorú daňový subjekt oznámil správcovi dane; inak sa doručuje písomnosť fyzickej osobe na adresu trvalého pobytu a právnickej osobe na adresu sídla (ďalej len "miesto doručenia"); ustanovenie § 9 ods. 11 tým nie je dotknuté.

5.2 Podľa § 31 ods. 2 Daňového poriadku, ak nebola fyzická osoba, ktorej má byť písomnosť doručená do vlastných rúk zastihnutá v mieste doručenia, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a fyzickú osobu o tom vhodným spôsobom vyzrozumie. Ak si nevyzdvihne fyzická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, aj keď sa fyzická osoba o uložení nedozvedela.

5.3 Podľa § 31 ods. 4 Daňového poriadku, ak ide o také miesto doručenia, na ktoré nemožno doručiť písomnosť určenú do vlastných rúk, považuje sa písomnosť za doručenú v deň jej vrátenia správcovi dane a to aj vtedy, ak sa adresát, ktorému mala byť písomnosť doručená o tom nedozvie.

5.4 Podľa § 48 ods. 1 Daňového poriadku, správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt

- a) nepodá daňové priznanie ani na výzvu správcu dane,
- b) nespĺní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, alebo
- c) neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2.

5.5 Podľa § 48 ods. 4 Daňového poriadku, ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Na prevzatie a vrátenie zapožičaných dokladov sa primerane vzťahuje § 46 ods. 6 a 7.

5.6 Podľa § 49 ods. 1 Daňového poriadku, o určení dane podľa pomôcok správca dane vyhotoví protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorý doručí daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie. Na obsah tohto protokolu sa primerane vzťahuje § 47. Súčasťou protokolu o určení dane podľa pomôcok je aj súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň.

5.7 Podľa § 49 ods. 3 Daňového poriadku, určenie dane podľa pomôcok je ukončené dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok podľa odseku 1.

5.8 Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 455/1991 Zb. Zákon o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení účinnom v rozhodujúcom období, podnikateľ je povinný oznámiť príslušnému živnostenskému úradu všetky zmeny a doplnky týkajúce sa údajov a dokladov ustanovených na ohlásenie živnosti a predložiť o nich doklady spôsobom uvedeným v § 46 do 15 dní od vzniku týchto zmien, ak tento zákon neustanovuje inak. Oznámenie nového predmetu podnikania nie je zmenou údajov uvedených v ohlásení, ale novým ohlásením.

6.

6.1 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu.

6.2 V prejednávanej veci je spornou otázka, či správca dane postupoval správne a v súlade so zákonom, keď v danom prípade pristúpil k aplikácii inštitútu určenia dane podľa pomôcok, zdôvodňujúc jeho použitie ustanovením § 48 ods. 1 písm. d/ Daňového poriadku.

6.3 Z citovaných ustanovení Daňového poriadku vyplýva, že správca dane doručuje daňovému subjektu písomnosti (pokiaľ nejde o doručovanie elektronickými prostriedkami) prioritne na adresu, ktorú mu daňový subjekt oznámil. Inak je miestom doručenia písomnosti v prípade fyzickej osoby adresa jej trvalého pobytu a v prípade právnickej osoby adresa jej sídla.

6.4 Najvyšší súd Slovenskej republiky z administratívneho spisu zistil, že v danom prípade správca dane doručoval žalobcovi písomnosti na adresu jeho trvalého pobytu nahlásenú správcovi dane (R.), a to v období február až apríl 2015. Konkrétne išlo o doručenie Oznámenia o daňovej kontrole, ktoré bolo zaslané dňa 03.02.2015 (vrátené dňa 06.02.2015), Výzvy na predloženie dokladov zaslanej 23.03.2015 (vrátené dňa 27.03.2015) a Oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok zaslaného dňa 20.4.2015 (vrátené dňa 23.4.2015). Všetky uvedené zásielky sa správcovi dane vrátili s poznámkou, že adresát je neznámy.

6.5 Správca dane po návrate prvej zo zaslaných písomností (Oznámenie o daňovej kontrole) z dôvodu, že adresát je neznámy, vyvinul iniciatívu smerujúcu k prevereniu adresy, a to prostredníctvom žiadosti o poskytnutie spolupráce adresovanej Operačnému stredisku kriminálneho úradu finančnej správy Bratislava. Keďže KÚ FS potvrdil adresu trvalého pobytu žalobcu (R.), správca dane vykonal na tejto adrese miestne zisťovanie, ktorého výsledky sú popísané v predchádzajúcich častiach tohto rozsudku. Okrem uvedených aktivít smerujúcich k prevereniu adresy trvalého pobytu žalobcu, správca dane zaslal Výzvu na predloženie dokladov aj na adresu prevádzky AGY BUTIK, D. (zaslané dňa 23.03.2015), na adrese ktorej mal daňový subjekt registrovanú elektronickú registračnú pokladnicu. Táto sa mu taktiež vrátila dňa 25.03.2015 z dôvodu, že adresát je neznámy.

6.6 Po dôkladnom preštudovaní a preverení všetkých uvedených skutočností dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že postup správcu dane pri doručovaní vyššie spomínaných písomností možno považovať za správny. Správca dane svojim konaním vyčerpал všetky prostriedky, ktoré mu zákon priznáva, za účelom preverenia relevantnej adresy žalobcu na doručovanie.

6.7 Žalobca sa vo svojich podaniach v administratívnom aj v súdnom konaní opakovane odvolával na skutočnosť, že v čase doručovania vyššie špecifikovaných písomností sa na mieste doručovania dlhodobo nezdržiaval, nakoľko byt na adrese R. predal v auguste 2014 a odvtedy býval v prenajatom byte, a to až do 26.5.2015, kedy si kúpil byt na R.. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti konštatuje, že uvedená skutočnosť nebola pre správcu dane podstatná vzhľadom na aktuálnu právnu úpravu doručovania obsiahnutú v § 31 Daňového poriadku. Táto na rozdiel od § 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov termín „zdržiavať sa v mieste doručenia“ nepozná, preto správca dane nebol povinný zisťovať, či sa žalobca v čase doručovania predmetných zásielok na adrese trvalého pobytu (nahláseného správcovi dane) fakticky zdržiaval. Žalobca mal nahlásený pobyt na adrese R. od 10.10.1988 do 10.06.2015 a od 10.06.2015 doteraz má nahlásený trvalý pobyt na adrese R..

6.8 Vychádzajúc z údajov uvedených v živnostenskom registri, žalobca zmenil miesto podnikania z

adresy R., na adresu R. dňa 17.06.2015. Nahlásením zmeny miesta podnikania príslušnému živnostenskému úradu si žalobca splnil oznamovaciu povinnosť vyplývajúcu mu z ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 455/1991 Zb. Zákon o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení účinnom v rozhodujúcom období, avšak zanedbal svoju oznamovaciu povinnosť vo vzťahu k správcovi dane, vymedzenú v § 67 ods. 9 Daňového poriadku, podľa znenia ktorého je daňový subjekt povinný oznámiť správcovi dane zmeny skutočností uvedených pri registrácii podľa § 67 ods. 2, a to v lehote do 30 dní odo dňa, keď tieto zmeny nastali.

6.9 Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že je síce pravdou, že žalobca si opomenul splniť svoju oznamovaciu povinnosť, vyplývajúcu mu z § 67 ods. 9 Daňového poriadku, keď neoznámil zmenu trvalého pobytu, resp. miesta podnikania, avšak pre takéto prípady ustanovuje zákon správcovi dane povinnosť vykonať príslušné zmeny v registri priamo z úradnej moci, hneď ako zistí rozhodujúce skutočnosti.

6.10 Z administratívneho spisu, ako aj z tvrdení správcu dane má Najvyšší súd Slovenskej republiky za preukázané, že tento sa informáciu o zmene trvalého pobytu žalobcu dozvedel z podania žalobcu, ktoré mu bolo doručené elektronicky dňa 03.11.2015, t.j. ešte pred dňom vyhotovenia Protokolu o určení dane podľa pomôcok. Správca dane nijakým spôsobom na toto zistenie nereagoval, pričom žalobcu ani dodatočne neupovedomil o tom, že prebieha určovanie dane podľa pomôcok, a to napriek skutočnosti, že disponoval platnou adresou žalobcu na doručovanie. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň zistil, že správca dane bol pasívny a nevykonával v daňovom konaní žiadne úkony odo dňa vrátenia sa Oznámenia o určení dane (23.04.2015) až do dňa 09.12.2015, kedy vyhotovil Protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu zaslal žalobcovi, resp. jeho splnomocnenej zástupkyni dňa 10.12.2015. V zmysle ustanovenia § 49 ods. 3 Daňového poriadku, určenie dane podľa pomôcok je ukončené až dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok, v tomto prípade dňom 30.12.2015.

6.11 Najvyšší súd Slovenskej republiky po dôkladnom zvážení všetkých vyššie uvedených aspektov dospel k záveru, že vzhľadom na skutočnosť, že určovanie dane podľa pomôcok nebolo v čase, kedy už správca dane disponoval platnou adresou žalobcu na doručovanie ukončené. Správca dane mal žalobcovi opätovne doručiť vyššie špecifikované písomnosti, dodatočne ho upovedomiť o začatí daňovej kontroly a vyzvať ho na predloženie potrebných účtovných dokladov.

6.12 Správnosť takéhoto postupu možno odvodiť aj zo základných zásad daňového konania, keď v zmysle ustanovenia § 3 ods. 8 Daňového poriadku, spolupráca daňového subjektu so správcom dane je nielen jeho povinnosťou, ale aj právom. Na základe vyššie uvedených skutočností možno konštatovať, že toto právo žalobcu bolo v daňovom konaní postupom správcu dane porušené, nakoľko tento mu svojím konaním znemožnil dodatočne poskytnúť súčinnosť pri zisťovaní skutočností rozhodujúcich pre riadne určenie dane.

6.13 V tejto súvislosti považuje Najvyšší súd Slovenskej republiky za potrebné zdôrazniť, že daňová kontrola podľa dokladov (dokladová kontrola) má prednosť pred určením dane podľa pomôcok. Uvedené podčiarkuje aj povaha inštitútu určenie dane podľa pomôcok, ktorý je potrebné chápať ako osobitný sankčný prostriedok postihujúci daňové subjekty, ku ktorého využitiu má správca dane pristúpiť iba v zákonom predpokladaných prípadoch.

6.14 Po vyhodnotení závažnosti kasačných námietok žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti žalovaného. Krajský súd v Košiciach postupoval vecne správne, keď napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 103290539/2016 zo dňa 7. júna 2016, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 102624355/2016 zo dňa 26. februára 2016 podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

6.15 Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Košiciach, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP.

7.

7.1 O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalovaný v kasačnom konaní úspech nemal a žalobcovi v kasačnom konaní žiadne trovy nevznikli, preto žalobcovi ani žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.