

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/61/2012
Identifikačné číslo spisu:	6012200053
Dátum vydania rozhodnutia:	11.09.2012
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2012:6012200053.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudkýň JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: Ostwerke s.r.o., so sídlom Zvolenská cesta 14, Banská Bystrica, IČO: 36 743 950, zastúpený: JUDr. Ján Legerský, advokát so sídlom Nám. sv. Anny 25, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Vázovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/226/18407-121710/2011/990565-r zo dňa 22.11.2011, č. I/226/18407-121713/2011/990565-r zo dňa 22.11.2011, č. I/226/18407-121711/2011/990565-r zo dňa 22.11.2011, č. I/226/18407-121714/2011/990565-r zo dňa 22.11.2011 a č. I/226/21838-133749/2011/990565-r zo dňa 07.12.2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/5/2012-47 zo dňa 16.05.2012, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/5/2012-47 zo dňa 16. mája 2012 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/226/18407-121710/2011/990565-r zo dňa 22.11.2011, č. I/226/18407-121713/2011/990565-r zo dňa 22.11.2011, č. I/226/18407-121711/2011/990565-r zo dňa 22.11.2011, č. I/226/18407-121714/2011/990565-r zo dňa 22.11.2011 a č. I/226/21838-133749/2011/990565-r zo dňa 07.12.2011.

Žalovaný rozhodnutím č. I/226/18407-121710/2011/990565-r zo dňa 22.11.2011 podľa § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) zamietol odvolanie proti platobnému výmeru Daňového úradu Bánovce nad Bebravou č. 639/230/16482/11/PolJ zo dňa 29.07.2011, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. určený rozdiel dane na

dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2009 v sume 313.632,86 € na základe pomôcok podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

Žalovaný rozhodnutím č. I/226/18407-121711/2011/990565-r zo dňa 22.11.2011 podľa § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. zamietol odvolanie proti platobnému výmeru Daňového úradu Bánovce nad Bebravou č. 639/230/16501/11/PolJ zo dňa 29.07.2011, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. určený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2009 v sume 360.002,71 € na základe pomôcok podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

Žalovaný rozhodnutím č. I/226/18407-121713/2011/990565-r zo dňa 22.11.2011 podľa § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. zamietol odvolanie proti platobnému výmeru Daňového úradu Bánovce nad Bebravou č. 639/230/16503/11/PolJ zo dňa 29.07.2011, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. určený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2009 v sume 370.378,64 € na základe pomôcok podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

Žalovaný rozhodnutím č. I/226/18407-121714/2011/990565-r zo dňa 22.11.2011 podľa § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. zamietol odvolanie proti platobnému výmeru Daňového úradu Bánovce nad Bebravou č. 639/230/16461/11/PolJ zo dňa 29.07.2011, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. určený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 v sume 652.145,37 € na základe pomôcok podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

Žalovaný rozhodnutím č. I/226/21838-133749/2011/990565-r zo dňa 07.12.2011 podľa § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. zamietol odvolanie proti platobnému výmeru Daňového úradu Bánovce nad Bebravou č. 639/230/17692/11/PolJ zo dňa 23.08.2011, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. určený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2010 v sume 736.649,34 € na základe pomôcok podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že nepredložením daňových dokladov správcovi dane, ktorými by bolo možné preukázať oprávnenosť odpočtu dane z pridanej hodnoty, došlo zo strany žalobcu k porušeniu ustanovení § 19 ods. 1 v spojení s § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) a zároveň aj k splneniu podmienok pre proces určenia dane podľa pomôcok v zmysle § 15 ods. 2 v nadväznosti na § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. Žalobca zaujal k splneniu svojej dôkaznej povinnosti ustanovenej v § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. pasívny postoj a nemohol tak uniesť ani dôkazné bremeno vo veciach fakturovaných plnení vyčíslených v daňových priznaniach za jednotlivé obdobia. Žalobca ako daňový subjekt si svoju dôkaznú povinnosť nesplnil, neposkytoval potrebnú súčinnosť, ani nenavrhol žiadne dôkazné prostriedky počas lehôt na vykonanie kontroly a preto preňho vyplývajú dôsledky z ustanovení § 15 ods. 2 v nadväznosti na § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. Správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď určil daň pomôckami a ako pomôcky použil daňové priznania podané žalobcom za príslušné zdaňovacie obdobie. Keďže daňovú povinnosť za uvedené zdaniteľné plnenia, priznanú v daňovom priznaní, nebolo možné z dôvodov na strane daňového subjektu preveriť, správca dane použil ako pomôcku pre určenie dane daň uvedenú žalobcom v daňových priznaniach (v daňovej evidencii). Daň preto bola vyčíslená aj bez predloženia dokladov v takej výške ako to uviedol sám žalobca. Nárok na odpočítanie dane z prijatých plnení nebolo možné priznať bez predloženia účtovných a daňových dokladov, keďže zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje striktné plnenie podmienok uplatňovania odpočtu dane z pridanej hodnoty a tento nárok nie je možné uznať bez preukázania splnenia podmienok zákona č. 222/2004 Z.z.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného, ako aj platobné výmery správcu dane zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

Z ustanovení § 29 ods. 2, 4 a 6 zákona č. 511/1992 Zb. podľa žalobcu vyplýva, že podmienkou na určenie dane podľa pomôcok nie je len nesplnenie dôkaznej povinnosti zo strany daňového subjektu, ale zároveň aj to, že nesplnenie tejto dôkaznej povinnosti má za následok, že daňovú povinnosť nemožno určiť ani na základe iných dôkazov, ktoré môže správca dane zadovážiť sám, pričom nečinnosť správcu

dane v tomto smere je v priamom rozpore s jeho zákonnou povinnosťou vyplývajúcou z ustanovenia § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. a tiež je v priamom rozpore aj so základnými zásadami daňového konania vyplývajúcimi z ustanovení § 2 ods. 1, 2 a 3 tohto právneho predpisu. Preto len poukaz na pasivitu žalobcu v rámci daňovej kontroly ešte nestačil pre záver o splnení zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok a takýto záver by mohol byť správny a zákonný len v prípade súčasného preukázania toho, že určenie daňovej povinnosti inak ako podľa pomôcok nebolo možné ani na základe iných dôkazov, ktoré sa správca dane sám snažil zadovážiť a vykonať v rámci splnenia jeho zákonnej povinnosti. Správca dane svoj záver o splnení zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok založil len na konštatovaní pasivity daňového subjektu a prakticky žiadne dokazovanie v rámci svojich zákonných možností a zároveň zákonom uloženou povinnosťou vyplývajúcej z § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. nevykonával. Žalobca ďalej namietal nevykonanie akéhokoľvek dokazovania na samotné určenie výšky dane podľa pomôcok, neoznačenie pomôcok, z ktorých pri určení daňovej povinnosti správca dane vychádzal a neuvedenie postupu pri hodnotení jednotlivých pomôcok z hľadiska opodstatnenosti výšky určenej daňovej povinnosti, a to aj s poukazom na ustanovenie § 15 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. a v dôsledku toho tak správca dane nemohol ani prihliadnuť na také prípadne okolnosti, z ktorých by mohli vyplývať výhody pre daňovníka, keďže takéto okolnosti pri takomto nesprávnom postupe a nečinnosti v tomto smere nemohol ani vôbec zistiť.

Podľa žalobcu z ustanovení § 29 ods. 5 a 6 zákona č. 511/1992 Zb. v ich vzájomnej súvislosti a nadväznosti vyplýva, že podmienkou určenia dane podľa pomôcok je predchádzajúce neúspešné dohodovanie medzi daňovým subjektom a správcou dane o výške dane, o ktorom musí byť vyhotovená zápisnica spĺňajúca náležitosti v zmysle § 11 ods. 2 tohto právneho predpisu. Správca dane pred konečným rozhodnutím o určení dane podľa pomôcok vôbec ústne pojednávanie, predmetom ktorého by bolo dohodovanie výšky dane s daňovým subjektom v zmysle § 29 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., neuskutočnil. Skutočnosť, že podmienkou určenia daňovej povinnosti podľa pomôcok je aj to, že daň sa neurčila dohodou medzi správcou dane a daňovým subjektom, pritom vyplýva výslovne zo zákona a k tejto veci bol vyslovený právny názor aj v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/24/2010 zo dňa 08.10.2010.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa pridrižiava svojho stanoviska podaného k žalobe dňa 28.02.2012 a zo dňa 13.03.2012, ako aj právneho názoru vysloveného v napadnutých rozhodnutiach a trvá na skutočnostiach v tomto stanovisku a v rozhodnutiach uvedených, to znamená, že žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane sú vydané v súlade s právnymi predpismi. Žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, ktorým bola žaloba zamietnutá, ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len „O.s.p.“) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. a následne po tom, ako bolo verejné vyhlásenie rozsudku oznámené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk najmenej päť dní pred jeho vyhlásením (§ 156 ods. 3 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 O.s.p. potvrdil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/5/2012-47 zo dňa 16.05.2012 ako vecne správny.

Najvyšší súd považuje na základe obsahu administratívneho spisu a podaní účastníkov v súdnom konaní za nesporné, že žalobca neumožnil vykonať daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty. Spornou skutočnosťou v odvolacom konaní je, či boli splnené zákonné podmienky na určenie dane podľa pomôcok.

Podľa § 15 ods. 2 veta piata a nasl. zákona č. 511/1992 Zb. 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 § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. 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 správcom dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, ako aj jemu podobných daňových subjektov.

Správca dane je oprávnený použiť pomôcky pri určovaní daňovej povinnosti, ak sú splnené podmienky predpokladané ustanovením § 29 ods. 6 veta prvá zákona č. 511/1992 Zb. Citované ustanovenie § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. rozlišuje tri samostatné situácie, kedy môže správca dane určiť daň podľa pomôcok:

1. ak daňový subjekt nesplní pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň sa neurčí ani dohodou podľa § 29 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.,
2. ak daňový subjekt vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali, a ktorých dôsledkom je zníženie základu dane a
3. ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu (§ 15 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

Predpokladom pre určenie dane podľa pomôcok je samotne skutočnosť, že daňový subjekt neumožnil vykonať daňovú kontrolu. Uvedená skutočnosť je samostatným dôvodom pre použitie pomôcok a odlišná od prípadu, ak daňový subjekt nesplní pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, kedy môžu byť pomôcky použité až vtedy, ak nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň sa neurčí ani dohodou. Dohoda správcu dane s daňovým subjektom o výške dane je fakultatívnym inštitútom, čo vyplýva z dikcie ustanovenia § 29 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého, ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, môže správca dane výšku dane s ním dohodnúť, preto jeho využitie pred použitím pomôcok nie je nevyhnutné.

Ak správca dane pristúpi k určeniu dane podľa pomôcok, dokazovanie už nevykonáva. Určenie daňovej povinnosti použitím pomôcok je náhradným spôsobom určenia dane v prípadoch, keď daň nie je možné stanoviť dokazovaním. Pomôcky predstavujú nepriame dôkazy, na základe ktorých usudzuje správca dane výšku daňovej povinnosti. Daňový subjekt má možnosť počas daňovej kontroly, keď sa preveruje správnosť daňovej povinnosti, preukázať skutočnosti, ktoré v daňovom priznaní uviedol, keďže ho zaťažuje dôkazné bremeno. Ak daňový subjekt nespôlupracuje so správcom dane, na výzvy správcu dane nepredloží žiadne doklady, v daňovom konaní tak nie je čo dokazovať a takýmto pasívnym postojom sa ukráti o procesné práva, ktoré mu zákon č. 511/1992 Zb. priznáva.

Najvyšší súd mal preukázané, že žalobca neumožnil vykonať daňovú kontrolu, v dôsledku čoho jeho daňovú povinnosť nebolo možné stanoviť dokazovaním. Správca dane bol preto oprávnený v zmysle § 15 ods. 2 v spojení s § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. určiť daň podľa pomôcok, a to bez predchádzajúcej dohody, resp. dohodovacieho konania s daňovým subjektom, ktoré sa v takomto prípade nevykonáva. Z obsahu spisu súd ani nezistil indície, že by daňový subjekt prejavil vôľu daň so správcom dane dohodnúť. Dohoda o dani v zásade prichádza do úvahy v prípade nezavinenej dôkaznej núdze daňového subjektu, čo nie je tento prípad.

Správca dane vychádzal pri určovaní daňovej povinnosti zo žalobcových daňových priznaní a z poznatkov, ktoré získal v priebehu daňovej kontroly, a to kópie daňových a účtovných dokladov žalobcu poskytnutých Úradom boja proti organizovanej kriminalite Prezídia Policajného zboru a tieto listiny a poznatky použil ako pomôcky a usúdil z nich rozsah žalobcovej daňovej povinnosti, ktorú dokazovaním nebolo možné určiť. Zo zistených okolností výhody pre daňovníka nevyplynuli.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý nemal úspech v odvolacom konaní, náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal senát najvyššieho súdu pomerom hlasov členov senátu 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný