



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: **I.**, IČO: X., trvale bytom P., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, pracovisko Bratislava** so sídlom Ševčenkova č. 32, Bratislava, o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 13. februára 2009 č. k. 3S 53/2007-73, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 13. februára 2009 č. k. 3S 53/2007-73 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi právo na 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 :

I.

Žalovaný ako odvolací daňový orgán rozhodnutím č.j. I/225/7566-58913/2007/990813-r zo dňa 11. júla 2007 zamietol v súlade s ust. § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 511/1992 Zb.“) odvolanie žalobcu proti

platobnému výmeru Daňového úradu Svit zo dňa 05.04.2007 č. 719/230/7291/07/Sad zo dňa 05.04.2007 vo veci určenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2002 v sume 419.442,- Sk.

Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že daň bola určená podľa pomôcok, lebo žalobca napriek výzve z dokladov požadovaných správcom dane nepredložil včas doklady preukazujúce predaj preceneného tovaru, a niektoré z nich doložil až po lehote. Dňa 05.12.2006 sa uskutočnilo ústne pojednávanie o výške skutočnej obchodnej prirážky, z ktorého správca dane dňa 05.12.2006 vyhotovil zápisnicu, a žalobca sa vyjadril, že pri predaji tovaru používa priemernú obchodnú prirážku vo výške 10 %.

Vzhľadom na skutočnosť, že pri kontrole nadobúdacích dokladov a dokladov z elektronickej registračnej pokladnice žalobcu vychádza výška obchodnej prirážky v priemere 20 % a sám žalobca deklaroval výšku obchodnej prirážky v inventúrnom súpise tovaru k 31.12.2002 vo výške 21 %, pristúpil správca dane k výpočtu skutočnej obchodnej marže. Výsledkom bola skutočná obchodná marža v kontrolovanom období v priemernej výške 14,36 %.

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia tiež vyplýva, že následne v rámci uvedeného ústneho pojednávania navrhol správca dane daňovému subjektu dohodu v zmysle § 29 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. S navrhovanou výškou dane 274.390,- Sk žalobca nesúhlasil a dohodu neprijal.

Z dôvodu, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, a daň sa neurčila ani dohodou, pristúpil správca dane k určeniu dane podľa pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. vo výške 419.442,- Sk ako 23 % (DPH) z rozdielu skutočných tržieb vypočítaných správcom dane a priznaných tržieb v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzických osôb za rok 2002.

II.

Proti tomuto rozhodnutiu prvostupňového daňového orgánu podal žalobca na Krajský súd v Prešove žalobu z 02.08.2007.

Krajský súd ako súd prvého stupňa žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. preskúmal napadnuté rozhodnutie ako aj jemu predchádzajúci postup správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu, a dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu sú v súlade so zákonom.

Vo vzťahu k určeniu výšky daňovej povinnosti na základe použitia pomôcok sa krajský súd stotožnil so skutkovými ako aj právnymi závermi správcu dane, nakoľko v daňovom konaní bolo preukázané, že žalovaný nepreukázal predaj preceneného tovaru v sume 630.661,- Sk, tzn. že žalobca neunesol dôkazné bremeno a tiež k alternatívnej daňovej dohode nedošlo.

Podľa krajského súdu z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že opakovanou daňovou kontrolou boli zistené nezrovnalosti týkajúce sa obchodnej prírážky. Žalobca počas vykonanej daňovej kontroly uvádzal 10%-nú prírážku, pričom argumentoval, že dochádza ku stratám, poskytuje zľavy, avšak pri predložení súpisu preceňovaného tovaru na sumu 630.661,- Sk žalobca nepredložil dôkazy o predaji tovaru za znížené ceny, čo je základným argumentom daňových orgánov podporujúcich záver o neunesení dôkazného bremena.

Podľa krajského súdu postup správcu dane, ktorým určil žalobcovi daňovú povinnosť podľa pomôcok na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2002, je správny.

Krajský súd k argumentácii žalobcu, že si všetky svoje povinnosti v procese dokazovania splnil, lebo k daňovej kontrole predložil všetky doklady, pričom žiadne iné doklady správcovi dane nemohol predložiť, lebo ho k ich vedeniu žiadny predpis nezaväzuje, uviedol, že neunesenie dôkazného bremena spočíva v tom, že žalobca nijak nepreukázal, že naozaj predal tovar za znížené ceny.

III.

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 24.03.2009 (č. I. 82) proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca namietal, že krajský súd nedostatočne posúdil zákonné podmienky určenia daňovej povinnosti na základe pomôcok, nakoľko ďalšie (správcom dane požadované osobitných záznamov za rok 2002 a predchádzajúcich) žalobca nemohol predložiť, lebo

k ich vedeniu nebol žiadnym právnym predpisom zaviazaný a táto povinnosť bola žalobcovi zmysle ust. § 37 ods. 2 zákona uložené až rozhodnutím správcu dane č. 719/340/17797/04/BUK zo dňa 08.06.2004. Z uvedeného pre žalobcu vyplýva, že správca dane svojim postupom vyžadoval od žalobcu povinností idúce nad rámec jeho zákonných povinností.

Ďalej žalobca citoval text odôvodnenia zo str. 5 rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, pracovisko Prešov č. VII/256/1034-12442/2004Bala zo dňa 06.12.2004: *„Použitie uvedeného vzorca pri výpočte marže správcu dane nedoložiť žiadnym relevantným dôvodom ani dôkazom o tom, že zo strany daňového subjektu došlo k porušeniu zákona pri výpočte alebo pri uplatnení dane pri uskutočnených zdaniteľných plneniach alebo pri určení základu dane.“*

Takisto odmietol postup žalovaného, ktorý posúdil postup správcu dane ako opakovanú daňovú kontrolu v zmysle ust. § 15b ods.1 písm. c) zák. č. 511/1992 Zb., a to napriek ustanoveniu § 15b ods. 3 cit. zákona, ktoré explicitne určuje, že opakovanou daňovou kontrolou nie je preverenie výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o riadnych alebo mimoriadnych opravných prostriedkoch. Podľa žalobcu a s odkazom na ust. § 20 a § 30 zák. č. 511/1992 Zb. konanie o opravných prostriedkoch v prejednávanej veci nemohlo byť ukončené. Preto aj namieta prekročenie lehôt na uskutočnenie daňovej kontroly.

Tiež žalobca v odvolaní namietal, že do dňa podania tohto odvolania nebolo vo veci kontroly dane z pridanej hodnoty za kontrolované obdobie vydané právoplatné rozhodnutie vo forme predpísanej ust. § 44 ods. 6 písm. b) zák. č. 511/1992 Zb.

Záverom svojho odvolania žalobca navrhol, aby odvolací súd týmto odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zo dňa 11.07.2007 zruší a vráti mu vec na ďalšie konanie.

Z vyjadrenia žalovaného (č. l. 90) zo dňa 24.04.2009 vyplýva, že nesúhlasí s argumentáciou žalobcu vyjadrenou v odvolaní, ktorá je odlišná od argumentov obsiahnutých v žalobe.

S argumentom, že žalobca predložil všetky mu dostupné doklady, žalovaný s odkazom na ust. § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. vyslovil nesúhlas, lebo žalobca svoju povinnosť niesť dôkazné bremeno zúžil iba na povinnosť vo vzťahu k preukaznosti, správnosti alebo úplnosti povinných evidencií alebo záznamov ním vedených.

K námietke spochybňujúcej vykonanie opakovanej daňovej kontroly, žalovaný upozornil, že právoplatné rozhodnutie zo 06.12.2004 o odvolaní malo za následok stav, že daň z pridanej hodnoty vyrubená nebola. Preto mohla byť vykonaná opakovaná daňová kontrola.

K námietke žalobcu, že ustanovenie § 15b ods. 3 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. malo byť správcom dane porušené, tak toto ustanovenie uvádza, že ak odvolací orgán preveruje výsledky daňovej kontroly v rámci konania o riadnych opravných prostriedkoch alebo nadriadený orgán v rámci konania o mimoriadnych opravných prostriedkoch, tak toto preverovanie sa nepovažuje za opakovanú daňovú kontrolu. Tiež žalovaný vyslovil svoj úsudok, že z obsahu námietok žalobcu je zjavné, že toto ustanovenie vníma v úplne iných súvislostiach, a preto namieta tak, ako namieta, no neúčinne.

K námietke žalobcu o nedodržaní zákonom predpísanej formy platobného výmeru žalovaný odkázal Najvyšší súd Slovenskej republiky na časť rozhodnutia o odvolaní (strana 5 posledný odsek), kde sa odvolací orgán vysporiadal aj s touto námietkou.

Záverom svojho vyjadrenia žalovaný požiadal o potvrdenie napadnutého rozsudku krajského súdu ako vecne správneho.

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 žalobe postupom podľa § 212 a nasl. ustanoveniami zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou (právnym zástupcom účastníka konania) v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 3 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné,

pretože napadnutý rozsudok krajského súdu je vydaný v súlade so zákonom, a preto ho postupom podľa § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 372p ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednáwanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenia svojich odlišných zistení a záverov zistených v odvolacom konaní.

Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie daňových orgánov vydaných na základe aplikácie § 48 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb.

Podľa § 48 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. platí, že 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.

Základné podmienky, ktorých splnenie umožňuje správcovi postupovať pri určení dane podľa pomôcok, sú určené v ust. § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. Medzi ne patrí najmä nesplnenie niektorej zo zákonných povinností daňovým subjektom v procese dokazovania ním uvádzaných skutočností, v dôsledku čoho (príčinná súvislosť) nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň nie je možné ďalej určiť ani formou daňovej dohody podľa odseku 5.

Podľa § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. 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 svojim 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.

Samotnú námietku žalobcu, že krajský súd nedostatočne posúdil zákonné podmienky určenia daňovej povinnosti na základe pomôcok, nakoľko ďalšie (správcom dane požadované osobitných záznamov za rok 2002 a predchádzajúcich) žalobca nemohol predložiť, lebo k ich vedeniu nebol žiadnym právnym predpisom zviazaný a táto povinnosť bola žalobcovi zmysle ust. § 37 ods. 2 zákona uložená až neskorším rozhodnutím správcu dane zo dňa 08.06.2004, Najvyšší súd nevyhodnotil ako dôvodnú. Predovšetkým sa Najvyšší súd stotožňuje s neskoršou argumentáciou žalovaného, že žalobca svoju povinnosť niest' dôkazné bremeno uvedenou námietkou nesprávne zúžil iba na povinnosť vo vzťahu k preukaznosti, správnosti alebo úplnosti povinných evidencií alebo záznamov ním vedených.

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia (str. 3) totiž pre Najvyšší súd vyplýva, že žalobca bol správcom dane vyzvaný, aby v lehote 8 dní odo dňa doručenia výzvy č. 719/320/314-21492/06/Eib zo dňa 20.10.2006 predložil dôkazy preukazujúce predaj preceneného tovaru, evidenciu jász motorových vozidiel a tržieb ERP DKP č. 7194912100231005. Ďalej bol vyzvaný na predloženie inventarizácie záväzkov a pohľadávok, zmluvy s firmou D. s.r.o., P. a zmluvy o nájme, a taktiež zaradenie jednotlivých druhov tovarov do skupín. Ďalej zo z obsahu zápisníc o ústnom pojednávaní č. 719/320/23037/06/Eib zo dňa 09.11.2006 a č. 719/320/25756/06/Eib zo dňa 28.11.2006 vyplýva, že kontrolovaný daňový subjekt z požadovaných dokladov nepredložil doklady preukazujúce predaj preceneného tovaru. Inventarizáciu záväzkov a pohľadávok k 31.12.2001 ak 31.12.2002 doručil daňový subjekt na daňový úrad až dňa 16.01.2007, teda po lehote určenej vo výzve. Preto základným problémom pre žalobcu v daňovej kontrole (a následne

aj v daňovom konaní) bolo preukázanie konkrétnych podmienok, za ktorých sa mal uskutočniť predaj preceneného tovaru.

Na tomto mieste Najvyšší súd v súlade so svojou judikatúrou zdôrazňuje, že na určenie dane 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 je natoľko pasívny, že si nespĺnil v spojení s dokazovaním niektorú zo svojich daňových povinností.

Podľa § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. hore cit. znenia daňový subjekt preukazuje všetky 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 účtovnej evidencie v zmysle hore uvedenej zásady verného zobrazenia.

Najvyšší súd v tejto otázke predovšetkým poukazuje na svoju predchádzajúcu judikatúru (napríklad rozhodnutie sp. zn. 1Sž-o-KS 125/2004), kde jednoznačne vyzdvihol úlohu dôkazného bremena žalobcu.

Za situácie, keď sa žalobca vyjadril, že pri predaji tovaru používa priemernú obchodnú prirážku vo výške 10 %, avšak pri kontrole nadobúdacích dokladov a dokladov z elektronickej registračnej pokladnice daňového subjektu vychádza výška obchodnej prirážky v priemere 20 % a sám daňový subjekt deklaroval napríklad v inventúrnom súpise tovaru k 31.12.2002 výšku obchodnej prirážky vo výške 21 %, tzn. že žalovaný mal spochybnenú hodnovernosť a úplnosť účtovnej evidencie žalobcu v tom, že nespĺňa zásadu verného a pravdivého zobrazenia, potom žalobca bol povinný v zmysle s hore cit. § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. navrhnuť dôkazy na preukázanie hodnovernosti svojich tvrdení o správnosti výšky tržieb dosiahnutých žalobcom v kontrolovanom období.

Preto správne pristúpil správca dane k výpočtu skutočnej obchodnej marže a preto ani námietka žalobcu nie je dôvodná.

K ďalšej námietke, pri ktorej sa žalobca odvolával na text odôvodnenia zo str. 5 rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, pracovisko Prešov č. VII/256/1034-

12442/2004Bala zo dňa 06.12.2004, Najvyšší súd uvádza, že žalobca nepreukázal relevanciu tohto textu z roku 2004 k preskúmanému rozhodnutiu z roku 2007. Navyše žalovaný sa s touto námietkou dostatočne zaoberal v svojom odôvodnení (str. 4).

Takisto pri námietke žalobcu, že nemohlo ísť o opakovanú daňovú kontrolu v zmysle ust. § 15b ods. 1 písm. c) zák. č. 511/1992 Zb., sa Najvyšší súd stotožnil s argumentáciou žalovaného (str. 5), ktorú si aj osvojil krajský súd. Preto sa ani Najvyšší súd nezaoberal súvisiacou námietkou žalobcu, že malo dôjsť k prekročeniu lehôt na uskutočnenie daňovej kontroly.

K poslednej námietke žalobcu, že do dňa podania tohto odvolania nebolo vo veci kontroly dane z pridanej hodnoty za kontrolované obdobie vydané právoplatné rozhodnutie vo forme predpísanej ust. § 44 ods. 6 písm. b) zák. č. 511/1992 Zb. opätovne Najvyšší súd poukazuje na závery žalovaného (str. 5), ktoré si osvojil aj krajský súd.

Na základe uvedených právnych záverov správne postupoval správca dane, ak po zistení objektívnej nemožnosti odstrániť nezrovnalosti pri analýze správnosti dane z pridanej hodnoty na výstupe v kontrolovanom období (nepredloženie požadovaných dokladov, ktoré by preukazovali predaj tovaru za znížené ceny by vývoj daňovej kontroly viedol k vyvolaniu stavu dôkaznej núdze) pristúpil k určaniu daňovej straty z príjmov na základe pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. 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 správcou 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 viac krát v judikatúre Najvyššieho súdu 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 odvolaciemu orgánu neumožňuje skúmať meritum daňovej veci ale naopak, predmetom skúmania je iba zákonnosť postupu správcu dane. Pokiaľ daňový

odvolací orgán zistí, že zákonné podmienky na použitie tohto postupu boli dodržané, je povinný odvolanie zamietnuť. Tak aj správne žalovaný urobil.

Za takto zisteného skutkového a právneho stavu nevzniklo žalobcovi právo na zrušenie rozhodnutia správcu dane, ktoré v svojej žalobe napadol.

Na základe citovaných skutkových zistení, prijatých právnych záverov a s prihliadnutím na hore uvedenú judikatúru (napríklad rozhodnutie sp. zn. 1Sž-o-KS 125/2004) Najvyšší súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

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.

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. (úprava povinnosti zaplatiť daň z pridanej hodnoty je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

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

V Bratislave 13. apríla 2010

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

Za správnosť vyhotovenia:
Ľubica Kavivanovová