

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 2Sžf/17/2014                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 7011200212                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 17.02.2016                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Elena Kováčová           |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2016:7011200212.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu: JUDr. Ing. C. M., bytom A., M., zastúpeného advokátkou JUDr. Ivetou Rajtákovou, Štúrova 20, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ul. č. 63, Banská Bystrica o preskúmanie rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR č. I/223/20205-126055/2010/991545-r z 13. decembra 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/27/2011-76 z 23. októbra 2013, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/27/2011-76 z 23. októbra 2013, p o t v r d z u j e .

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

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR č. I/223/20205-126055/2010/991545-r z 13.12.2010 a rozhodnutia Daňového úradu Košice V č. 709/230/36930/06/ZIM z 03.11.2006. Uvedenými rozhodnutiami bol žalobcovi podľa § 44 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 o správe daní a poplatkov“) určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2001 v sume 65 445 SK (2172,37 eur) podľa § 29 ods. 6 uvedeného zákona. V danom prípade krajský súd posudzoval medzi účastníkmi spornú otázku posúdenia absolútnej povinnosti Daňového riaditeľstva SR zohľadniť v rámci odvolacieho konania o určení dane podľa pomôcok právny názor, vyslovený v Náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 118/2008 z 10.12.2009 a to konkrétne pri posudzovaní splnenia podmienok na určenie predmetnej dane podľa pomôcok vo vzťahu k zákonnosti priebehu daňovej kontroly. Žalobca videl porušenie zákona v nezákonnom obídení ustanovenia § 3 a § 24

zákona o správe daní a poplatkov pri kreovaní kontrolnej skupiny zameranej na preverenie alebo zistenie daňovej povinnosti žalobcu na DPH za zdaňovacie obdobia február až december 2001, čo v konečnom dôsledku podľa tvrdenia žalobcu spôsobilo nezákonnosť začatej daňovej kontroly a absenciu podmienok na určenie predmetnej dane podľa pomôcok. Poukázal tiež na to, že po uplynutí zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nebol povinný zamestnancom správcu dane poskytovať súčinnosť a predkladať doklady potrebné k zisteniu daňovej povinnosti na DPH. Na druhej strane žalovaný nevidel povinnosť bezvýhradného aplikovania právneho záveru obsiahnutého v uvedenom Náleze Ústavného súdu SR z dôvodu neexistencie skutkových predpokladov, z ktorých uvedený právny záver vychádzal, t. j. neuskutočnenie spornej daňovej kontroly z dôvodu nespôlupráce žalobcu so správcou dane a nesplnenia si dôkaznej povinnosti v daňovom konaní ako i z dôvodu absencie námietky zaujatosti žalobcu voči všetkým zamestnancom miestne príslušného správcu dane pred začatím daňovej kontroly, prípadne v jej priebehu. Krajský súd ďalej poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/46/2011, 5Sžf/68/2011 (nadväzujúce na rozhodnutia KS Košice sp. zn. 7S/25/2011 a 6S/31/2011), ktoré sa týkali tých istých účastníkov avšak iného zdaňovacieho obdobia, pričom zo záverov, obsiahnutých v týchto rozhodnutiach, vyplýva, že s prihliadnutím na osobité okolnosti konkrétneho prípadu možno považovať judikovanie právneho názoru vyplývajúceho z uvedeného Nálezu Ústavného súdu SR za ojedinelé vybočenie z prevažujúcej ustálenej judikatúry Ústavného súdu SR. Krajský súd ďalej v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že ako to vyplýva z obsahu žalobou napadnutého rozhodnutia druhostupňového správneho orgánu a z obsahu jeho vyjadrenia k žalobe, tento sa v rozsahu vyplývajúcom z ustanovenia § 48 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov náležite vysporiadal s otázkou dodržania zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok postupom podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov. Žalovaný v odvolacom konaní proti platobnému výmeru o určení dane podľa pomôcok nebol povinný podrobnejšie preverovať zákonnosť priebehu namietanej daňovej kontroly. Preskúmanie postupu správcu dane v uvedenom smere je predmetom konania žalovaného o námietke žalobcu proti postupu zamestnanca správcu dane - Daňového úradu Košice V. Pokiaľ ide o odkaz žalobcu na právny názor obsiahnutý v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/9/2007 z 19.04.2007 ohľadom trvania zákonnej lehoty na vykonanie spornej daňovej kontroly u žalobcu, v tejto súvislosti krajský súd poukázal na to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky vyložil ustanovenia lehôt na výkon daňovej kontroly podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov ako prejav zásady proporcionality medzi právami štátu a právami kontrolovaného daňového subjektu, ktorú je potrebné dodržiavať. Z argumentácie žalobcu vyplýva, že tento právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky použil na obhajobu svojho tvrdenia, že neboli splnené podmienky na určenie neúspešne kontrolovanej dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok (neúspešne z pohľadu spolupráce žalobcu s daňovými kontrolórmí), nakoľko podľa tvrdenia žalobcu po márnom uplynutí lehoty na vykonanie kontroly tento už nebol povinný predkladať daňové doklady a spolupracovať so správcou dane. V kontexte so zásadou úzkej súčinnosti daňového subjektu so správcou dane vyplývajúcou z ustanovenia § 2 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, s povinnosťami kontrolovaného daňového subjektu v priebehu daňovej kontroly vyplývajúcimi z ustanovenia § 15 ods. 6 uvedeného zákona, ako i s dôkazným bremenom vyplývajúcim daňovému subjektu z ustanovenia § 29 ods. 8 uvedeného zákona, nemožno bezvýhradne súhlasiť s argumentáciou žalobcu a to predovšetkým s prihliadnutím na osobitné okolnosti priebehu daňovej kontroly a úroveň súčinnosti žalobcu s daňovými orgánmi, ako aj s prihliadnutím na následne sa vyvíjajúcu judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach súdneho prieskumu rozhodnutí Daňového riaditeľstva SR, zamietajúcich pre neodôvodnenosť odvolania žalobcu proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane o určení DPH podľa pomôcok za súvisiace zdaňovacie obdobia. V nich Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval, že na proces určenia dane podľa pomôcok sa lehoty podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov nevzťahujú. Pre prípad, kedy daňový subjekt v rámci výkonu daňovej kontroly neposkytne správcovi dane potrebnú súčinnosť, vyplnú pre neho dôsledky podľa § 15 ods. 2 v spojení s § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov. Žalobcovi vzhľadom na uvedené povinnosti daňového subjektu nič nebránilo, aby pred určením dane podľa pomôcok správcovi dane predložil daňové doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, keďže daňový subjekt znáša dôkazné bremeno počas celého daňového konania, v rámci ktorého v záujme riadneho zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti taktiež možno dopĺňať a vykonávať dokazovanie. Krajský súd zvážil všetky uvedené skutočnosti a na ich základe, v súlade s citovanými zákonnými ustanoveniami, rešpektujúc

zároveň právne názory Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v skutkovo aj právne totožných veciach, týkajúcich sa iba odlišných zdaňovacích období, žalobu podľa § 250j ods. 1 OSP ako nedôvodnú zamietol.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobe v celom rozsahu vyhovie. Napadnuté rozhodnutie krajského súdu považoval za nesprávne z dôvodov uvedených v § 205 ods. 2 písm. b/, d/ a f/ OSP (konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci, súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam, rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci). Zdôraznil záväznosť Nálezu Ústavného súdu SR a citoval z viacerých rozhodnutí Ústavného súdu SR a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Zopakoval, čo uviedol aj v žalobe, že zákonným predpokladom pre určenie dane podľa pomôcok je, že daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly. Takýto dôsledok je však možný len v situácii, ak daňová kontrola, ktorú daňový subjekt znemožnil nebola nezákonnou. Žalobca nepripúšťal, že by jeho konaním došlo k znemožneniu výkonu daňovej kontroly. Poukázal na skutočnosť, že záver krajského súdu je nezrozumiteľný a nepreskúmateľný.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. K zásadnej argumentácii žalobcu v podanom odvolaní, ktorá sa týkala záväznosti nálezu Ústavného súdu SR žalovaný uviedol, že záväznosť právnym názorom Ústavného súdu SR, prezentovanom v nálezoch, neplatí absolútne a bezvýnimčne. Podľa právnej teórie odklon od právneho názoru uvedeného v Náleze Ústavného súdu SR alebo od ustálenej judikatúry je možný, ak sú pre takýto postup dostatočné a presvedčivé dôvody a takýto postup je náležité odôvodnený. Žalovaný neakceptoval námietky žalobcu o tom, že neboli naplnené kogentné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok, ani jeho argumentáciu pôvodu o absurdných konštrukciách a imaginárnych situáciách. Keďže žalobca si neplnil povinnosti kontrolovaného daňového subjektu podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov a odmietol predložiť doklady, tento jeho postoj bol kvalifikovaný ako neumožnenie vykonania daňovej kontroly, čo bolo zákonným dôvodom na určenie dane podľa pomôcok podľa § 15 ods. 2 posledná veta zákona o správe daní a poplatkov. Daňová kontrola bola zákonným spôsobom začatá, ale nebola fakticky vykonaná, nebola naplnená jej obsahová stránka a teda nebol zistený základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pretože žalobca neumožnil jej vykonanie. Preto zákonné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok podľa § 15 ods. 2 v nadväznosti na § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov boli splnené. Argumentáciu žalobcu o nenaplnení podmienok pre určenie dane podľa pomôcok považoval žalovaný z uvedených dôvodov za bezpredmetnú. Pokiaľ ide o citácie žalobcu z viacerých rozhodnutí Ústavného súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, podľa názoru žalovaného odôvodnenie rozsudku krajského súdu dostatočne jasne a zrozumiteľne objasnilo skutkový a právny základ rozhodnutia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods.2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods.1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného 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). Dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Rozsudok bol verejne vyhlásený podľa § 156 ods.1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou (čl. 1 ods. 1 prvá veta, čl. 2 ods. 2, čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky).

Pri preskúšaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta, § 250i ods. 3 OSP).

V daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6; o takomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom sa postupuje podľa odsekov 10 až 13 s výnimkou odseku 11 písm. g/ a h/; v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil (§ 2 ods. 1, § 2 ods. 3, § 15 ods. 1 prvá a druhá veta, § 15 ods. 2 zákona o práve daní a poplatkov).

Daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo:

- a/ na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- b/ byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c/ predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- d/ nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e/ klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní,
- f/ vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g/ nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe (§ 15 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov).

Kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a/ umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b/ zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c/ poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d/ predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e/ predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- f/ umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g/ zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3), (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov).

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 povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov).

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, 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 (§ 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov v znení účinnom ku dňu určenia dane podľa pomôcok).

Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo (§ 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 zákona o správe daní a poplatkov).

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 vyčísľujú 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 (§ 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov).

Ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použitie 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 (§ 48 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov v znení účinnom ku dňu vydania preskúmaného rozhodnutia).

Orgánom štátnej správy v oblasti daní a poplatkov je Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (§ 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov) .

Podľa § 11 zákona v spojení s čl. IV. veta prvá č. 479/2009 Z. z. sa s účinnosťou od 01.01.2012 zrušil zákon č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch, a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z. z. o správach finančnej kontroly v znení zákona č. 182/2002 Z. z. a zákona č. 534/2005 Z. z., t. j. zrušilo sa Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (§ 2 a § 3 zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch).

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) preskúmajúc napadnutý rozsudok prvostupňového súdu ako i obsah súdneho a administratívneho spisu v rozsahu odvolania, ktorým žalovaný namietá nesprávne právne a vecné posúdenie splnenie podmienok na určenie dane podľa pomôcok, konštatuje, že je potrebné sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu premietnutým do enunciatu a odôvodnenia odvolaním napadnutého rozsudku.

Z obsahu žaloby a vyjadrenia žalobcu k podanému odvolaniu v tejto veci pre odvolací súd ako sporná medzi účastníkmi vyvstáva otázka posúdenia absolútnej povinnosti žalovaného zohľadniť v rámci odvolacieho konania o určenie dane podľa pomôcok právny názor vyslovený v nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 118/2008 z 10.12.2009, a to konkrétne pri posudzovaní splnenia podmienok na určenie predmetnej dane podľa pomôcok vo vzťahu k zákonnosti priebehu daňovej kontroly.

Žalobca odvolávajúc sa na obsah vyššie uvedeného nález Ústavného súdu vidí porušenie zákona v

nezákonnom obídení ustanovenia § 3 a § 24 zákona o správe daní a poplatkov pri kreovaní kontrolnej skupiny zameranej na preverenie alebo zistenie daňovej povinnosti žalobcu na DPH za zdaňovacie obdobie október 2001, čo v konečnom dôsledku spôsobuje nezákonnosť začatej daňovej kontroly a absenciu podmienok na určenie predmetnej dane podľa pomôcok. Žalobca poukazoval aj na skutočnosť, že po uplynutí zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nebol povinný zamestnancom správcu dane poskytovať súčinnosť a predkladať doklady potrebné k zisteniu daňovej povinnosti na DPH.

Naopak, žalovaný nevidí povinnosť bezvýhradného aplikovania právneho záveru obsiahnutého v Náleze Ústavného súdu SR č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10.12.2009 z dôvodu neexistencie skutkových predpokladov, z ktorých uvedený právny záver vychádza, t. j. neuskutočnenie spornej daňovej kontroly z dôvodu nespôlupráce žalobcu so správcou dane a nesplnenia si dôkaznej povinnosti v daňovom konaní ako i z dôvodu absencie námietky zaujatosti žalobcu voči všetkým zamestnancom miestne príslušného správcu dane pred začatím daňovej kontroly, prípadne v jej priebehu.

Na margo žalobcom namietaného nezákonného zloženia kontrolnej skupiny, najvyšší súd dáva do pozornosti neskoršie uznesenie Ústavného súdu SR č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13.04.2011, ktorým odmietol ústavnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžo/101/2010 z 26.10.2010 ako zjavne neopodstatnenú. Uvedeným rozsudkom Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 5S/54/2005 z 22.02.2006 tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného Daňového riaditeľstva SR č. I/223/6132-40962/ 2005/991545-r z 27.06.2005 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie. Zrušeným rozhodnutím žalovaný nevyhovел námietke žalobcu zo dňa 30.05.2005 proti postupu zamestnanca správcu dane (predstaveného - riaditeľa Daňového úradu Košice V) vo veci určenia kontrolnej skupiny.

Ústavný súd Slovenskej republiky vo vyššie uvedenom uznesení citoval právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky obsiahnutý v preskúmanom rozsudku sp. zn. 5Sžo/101/2010 z 26.10.2010:

„V doterajšom konaní nebol vykonaný dôkaz o priamej námietke zaujatosti zamestnancov správcu dane - Daňového úradu Košice V, podanej žalobcom, ako to vyžaduje § 24 zákona o správe daní a poplatkov. Preto v ďalšom konaní treba dôkladne objasniť, či sťažovateľ podal v daňovom konaní týkajúcom sa daní a zdaňovacích období, ktoré daňovou kontrolou mali byť kontrolované, námietky zaujatosti podľa zákona o správe daní a poplatkov, a to v čase predchádzajúcom povereniu zamestnancov Daňového úradu Prešov I výkonom kontroly.

Ak sa preukáže, že námietka podľa § 24 zákona o správe daní a poplatkov sťažovateľom proti všetkým zamestnancom Daňového úradu Košice V (vrátane riaditeľa) nebola podaná, potom v predmetnom prípade nebol daný formálny dôvod na zmenu miestnej príslušnosti tak, ako to predpokladá právny názor ústavného súdu.

Aj v prípade, že sťažovateľ nepodal námietku zaujatosti proti všetkým zamestnancom Daňového úradu Košice V, nepochybne správca dane mohol podať návrh na delegáciu podľa § 4 zákona o správe daní a poplatkov. Nebola to však jeho povinnosť. Namiesto delegácie mohol využiť aj postup, ktorý nakoniec bol realizovaný, a ktorý spočíval v menej formálnych úkonoch, ktorých opodstatnenie, a tým aj ich právny základ plynie práve zo vzájomných vzťahov daňových orgánov. Ak totiž podľa zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch v znení neskorších predpisov Daňové riaditeľstvo SR je právnickou osobou, teda subjektom s plnou právnou subjektivitou, a zároveň daňové úrady takouto plnou právnou subjektivitou nedisponujú, potom je logické, že v oblasti štátnozamestnaneckých vzťahov i vzťahov pracovnoprávných je oprávnené konať len Daňové riaditeľstvo SR. Platí to napriek tomu, že jednotliví štátni zamestnanci vykonávajú svoju prácu na daňových úradoch. Ak potom Daňové riaditeľstvo SR reagovalo na podnet riaditeľa Daňového úradu K. využitím oprávnení, ktoré mu plynú zo zákona o štátnej službe a z Organizačného poriadku daňových orgánov, nemožno postupu riaditeľa Daňového úradu K. nič vyčítať, a to predovšetkým v situácii, keď miestna príslušnosť nebola delegovaná na iného vecne príslušného správcu dane.

V ďalšom konaní bude teda úlohou žalovaného vysporiadať sa s námietkami žalobcu proti postupu zamestnanca správcu dane - riaditeľa Daňového úradu Košice V v rozhodnom čase na základe posúdenia všetkých skutkových okolností, ktoré boli dôvodom pre námietky žalobcu, najmä so zreteľom na to, v akom štádiu konania resp. voči akým úkonom správcu dane boli námietky žalobcu podané.

Úlohou žalovaného je tiež vysporiadanie sa s otázkou, v akých súvislostiach požiadal správca dane o súhlas s vykonaním kontroly zamestnancami iného správcu dane, najmä ak ústavný súd vychádzal z takého skutkového východiska, že „postupom riaditeľa daňového úradu došlo k obídenu § 3 a § 24 zákona o správe daní týkajúcich sa miestnej príslušnosti správcu dane a vylúčenia zamestnancov správcu dane z daňového konania. Formálne síce naďalej konal miestne príslušný daňový úrad, avšak v skutočnosti daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci iného, daňového úradu, hoci miestne príslušní zamestnanci neboli z daňového konania vylúčení“. Odvolací súd považuje za dôvodné poukázať na to, že v rozhodnutí z 27. septembra 2006 vychádzal o. i. zo zistenia, že k povereniu výkonu daňovej kontroly (zamestnancov DÚ Prešov I) došlo pred začatím vyrubovacieho (daňového) konania, len na úkony daňovej kontroly, ktorá nie je daňovým konaním. Vychádzal tak zo skutkového záveru, že k určení osôb na vykonanie daňovej kontroly nedošlo z dôvodu námietok zaujatosti v daňovom konaní (v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu - § 1a písm. d) zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom v rozhodnom období). Bude teda úlohou žalovaného opätovne, na základe spisového materiálu, zistiť a posúdiť obsah úkonov riaditeľa daňového úradu a príslušného orgánu žalovaného o vydaní súhlasu na výkon kontroly zamestnancami DÚ Prešov I a ich súlad so zákonom (§ 245 ods. 1 OSP), ako aj opätovne posúdiť obsah námietok žalobcu proti postupu riaditeľa DÚ Košice V o poverení zamestnancov výkonom daňovej kontroly."

Právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozsudku sp. zn. 5Sžo/101/2010 z 26.10.2010 ohľadne zákonnosti postupu príslušných štátnych orgánov správy daní pri určení kontrolnej skupiny, Ústavný súd SR vo svojom rozhodnutí č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13.04.2011 nespochybnil, ba naopak vyjadril, že predmetný názor najvyššieho súdu nevykazuje nedostatky v zásade popierajúce účel a význam vykladaného a aplikovaného relevantného zákonného predpisu.

Vyššie uvedený právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vo vzťahu k zákonnosti postupu riaditeľa miestne príslušného daňového úradu pri poverení daňových kontrolórov na výkon spornej daňovej kontroly ako zamestnancov daňovej správy zaradených pre výkon štátnej služby na úseku správy daní u iného správcu dane, a to po predchádzajúcom súhlase Daňového riaditeľstva SR ako spoločne nadriadeného orgánu a zamestnávateľa zamestnancov daňových úradov v jeho pôsobnosti, bol Ústavným súdom SR v jeho uzneseniach č. k. II. ÚS 292/08-14 zo 04.09.2008, č. k. I. ÚS 192/08-27 zo 04.06.2008, č. k. III. ÚS 386/08-24 z 25.11.2008, č. k. II. ÚS 137/2010-28 z 24.03.2010 a č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13.04.2011 považovaný za ústavne akceptovateľný, nemajúci znaky výkladovej svojvoľnosti a ústavnej nekonformnosti.

V súvislosti s namietanou nezákonnosťou daňovej kontroly ústavný súd nevyslovil namietané porušenie základného práva žalobcu na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky a na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy Slovenskej republiky podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

V tomto ohľade a s prihliadnutím na osobité okolnosti konkrétneho prípadu možno považovať judikovanie právneho názoru vyplývajúceho z Nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10.12.2009 za ojedinelé vybočenie z prevažujúcej ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky.

Ako vyplýva z obsahu žalobou napadnutého druhostupňového správneho rozhodnutia a z obsahu vyjadrenia žalovaného k žalobe, žalovaný sa v rozsahu vyplývajúcom z ustanovenia § 48 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov dostatočne vysporiadal s otázkou dodržania zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok postupom podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov.

Žalovanému v odvolacom konaní proti platobnému výmeru o určení dane podľa pomôcok neprislúcha podrobnejšie preverovanie zákonnosti priebehu namietanej daňovej kontroly, preverovanie existencie námietok podaných žalobcom voči všetkým zamestnancom Daňového úradu Košice V a vysporadúvať sa s námietkami žalobcu proti postupu zamestnanca správcu dane - riaditeľa Daňového úradu Košice V rozhodnom čase na základe posúdenia všetkých skutkových okolností tak, ako to vyplýva z intencií

rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžo/101/2010 z 26.10.2010 (ústavná sťažnosť žalobcu proti tomuto rozsudku Najvyššieho Slovenskej republiky bola odmietnutá uznesením ÚS SR č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13.04.2011).

V súvislosti s poukazom žalobcu na právny názor obsiahnutý v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/9/2007 z 19.04.2007 ohľadom trvania zákonnej lehoty na vykonanie spornej daňovej kontroly u žalobcu odvolací súd poznamenáva, že najvyšší súd vyložil ustanovenie lehôt na výkon daňovej kontroly podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov ako prejav zásady proporcionality medzi právami štátu a právami kontrolovaného daňového subjektu, ktorú je potrebné dodržiavať.

Z argumentácie žalobcu vyplýva, že tento konštatovaný právny názor najvyššieho súdu používa na obhajobu svojho tvrdenia, že neboli splnené podmienky na určenie neúspešne kontrolovanej dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok (neúspešne z pohľadu hodnotenia úrovne spolupráce žalobcu s daňovými kontrolórmí), nakoľko, podľa tvrdenia žalobcu, po márnom uplynutí lehoty na vykonanie daňovej kontroly, tento už nebol povinný predkladať daňové doklady a spolupracovať so správcom dane.

Avšak v kontexte:

- so zásadou úzkej súčinnosti daňového subjektu so správcom dane vyplývajúcou z ustanovenia § 2 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov,
- s povinnosťami kontrolovaného daňového subjektu v priebehu daňovej kontroly vyplývajúcimi z ust. § 15 ods. 6 citovaného zákona,
- ako i s dôkazným bremenom vyplývajúcim daňovému subjektu z ustanovenia § 29 ods. 8 citovaného zákona,

nemožno súhlasiť s argumentáciou žalobcu, a to predovšetkým s prihliadnutím na osobité okolnosti priebehu daňovej kontroly a úrovne súčinnosti žalobcu s orgánmi daňovej správy ako i s prihliadnutím na následne sa vyvíjajúcu judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach súdneho prieskumu rozhodnutí žalovaného zamietajúcich pre neodôvodnenosť odvolania žalobcu proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane o určení DPH podľa pomôcok za zdaňovacie obdobia júl, apríl, august, máj 2001 a december 2000.

Podľa uvedeného poradia zdaňovacích období pomôckami určenej DPH odvolací súd dáva do pozornosti rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/74/2008 zo 04.12.2008, sp. zn. 3Sžf/1/2009 a 3Sžf/2/2009 oba z 29.01.2009, sp. zn. 5Sžf/68/2008 z 29.09.2009 a sp. zn. 5Sžf/3/2009 z 03.11.2009, v ktorých najvyšší súd konštatoval, že na proces určenia dane podľa pomôcok sa lehoty podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov nevzťahujú, pričom pre prípad, kedy daňový subjekt v rámci výkonu daňovej kontroly neposkytne správcovi dane potrebnú súčinnosť, vyplývajú preňho dôsledky podľa § 15 ods. 2 v spojení s § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov. Vzhľadom na vyššie uvedené povinnosti daňového subjektu tento môže mať právny záujem na vykonávaní daňovej kontroly i po uplynutí zákonom ustanovenej lehoty.

Najvyšší súd na margo uvedeného dopĺňa, že žalobcovi nič nebránilo, aby pred určením dane podľa pomôcok správcovi dane predložil daňové doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, keďže daňový subjekt znáša dôkazné bremeno počas celého daňového konania, v rámci ktorého, v záujme riadneho zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti, taktiež možno dopĺňať a vykonávať dokazovanie.

Odvolací súd pre úplnosť uvádza, že zo znalosti predchádzajúcich súdnych konaní vedených na tunajšom súde o početných žalobách žalobcu proti rozhodnutiam žalovaného v súvislosti s konaniami vo veciach preverovania daňových povinností žalobcu na DPH, odvolaciemu súdu sú známe dve hlavné argumentačné línie žalobcu ohľadne jeho registračnej povinnosti ako platiteľa dane z pridanej hodnoty a procesu preverovania jeho daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty.

Okrem namietania nezákonne zostavenej kontrolnej skupiny, prvou zásadnou argumentáciou žalobcu

bolo tvrdenie, že ako súdny exekútor nie je spôsobilý byť daňovým subjektom pre daň z pridanej hodnoty, a teda ani platiteľom DPH. Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudkoch sp. zn. 5SŽ-o-KS/79/2005 a sp. zn. 4SŽ-o-KS/86/2005 vyslovil záver, že činnosť súdneho exekútora nie je oslobodená od platenia DPH. Tento záver vychádza z uznesenia Európskeho súdneho dvora č. C-456/07 z 21.05.2008, ktorým Súdny dvor odpovedal na otázky položené mu v rámci prejudiciálneho konania na návrh Najvyššieho súdu Slovenskej republiky súvisiaci so súdnym prieskumom zákonnosti rozhodnutia Daňového úradu Košice V vo veci zamietnutia žiadosti žalobcu o zrušenie jeho registrácie ako platiteľa DPH. Uvedeným uznesením Súdneho dvora bolo jednoznačne ustálené, že na činnosť vykonávanú jednotlivcom, akou je činnosť súdneho exekútora, sa nevzťahuje oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

V nadväznosti na uvedený záver ohľadne zaradenia žalobcu medzi zdaniteľné osoby podľa zákona o DPH možno konštatovať zákonnosť postupu slovenských daňových orgánov, keď s využitím inštitútu daňovej kontroly mali právo i povinnosť podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní zistiť alebo preveriť základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie DPH alebo vznik predmetnej daňovej povinnosti žalobcu, pričom prípadné procesné pochybenia správcu dane by nemohli mať vplyv na zákonnosť postupu zisťovania predmetnej daňovej povinnosti. S prihliadnutím na prvotnú argumentáciu žalobcu ohľadne jeho statusu zdaniteľnej osoby podľa zákona o DPH sa ponúka indícia úmyslu žalobcu, obzvlášť vo svetle žalobcom podávaných početných i bezdôvodných procesných námietok v priebehu zisťovania jeho daňových povinností na DPH, a síce, dosiahnuť márne uplynutie objektívnej zákonnej lehoty na vyrubenie predmetnej dane.

Zákomom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 01.01.2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, preto Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 OSP v spojení s § 250 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval opakované námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci. Napadnutý rozsudok krajského súdu preto ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá a § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa ustanovenia § 224 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP a § 250k ods. 1 OSP, keď žalobcovi, ktorý nemal úspech vo veci náhradu trov konania nepriznal a žalovanému v takomto konaní nárok na náhradu trov zo zákona neprináleží.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.