

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/2/2018
Identifikačné číslo spisu: 8016200804
Dátum vydania rozhodnutia: 26.03.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8016200804.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a z členov JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Zuzany Ďurišovej, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ) : T. Z., Q. Č.. XXXX/XX, L., zastúpeného: JUDr. Lukáš Kišeľak, advokát, Jarková 63, Prešov, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/43/2016-61 zo dňa 30. mája 2017 v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/43/2016-61 zo dňa 30. mája 2017 zrušuje a vec krajskému súdu v r a c i a na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.
Konanie pred orgánom verejnej správy

1. Rozhodnutím č. 103295446/2016 zo dňa 07.06.2016 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“) Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 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“) daň z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2011 v sume 75.788,56 Eur, pričom pri určovaní dane postupoval v zmysle § 48 ods. 1 písm. d/ Daňového poriadku podľa pomôcok, ktoré si sám zadovážil. Dôvodom tohto postupu bola skutočnosť, že žalobca ani po výzve správcu dane pri začatí daňovej kontroly dňa 30.09.2013 a opakovanej výzve zo dňa 14.11.2013 adresovanej jeho právnenému zástupcovi, nepredložil správcovi dane žiadne doklady potrebné k výkonu kontroly, a to až do dňa 31.01.2014, kedy sa začalo určovanie dane podľa pomôcok. O určení dane podľa pomôcok

vyhotovil správca dane protokol, ktorý zaslal žalobcovi na vyjadrenie, pričom toto vyjadrenie v zmysle § 49 ods. 2 Daňového poriadku posúdil len vo vzťahu k dodržaniu zákonných podmienok pre tento spôsob určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 Daňového poriadku.

2. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, ktorému žalovaný rozhodnutím č. 103831743/2016 zo dňa 05.09.2016 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) nevyhovel a postupom podľa § 74 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia konštatoval, že skutočnosti uvedené v žalobcovom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane nič nemenia na tom, že žalobca nepredložením dokladov znemožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu za rok 2011. Mal za to, že podmienky pre aplikáciu § 48 ods. 1 písm. d/ Daňového poriadku boli splnené, protokol o určení dane podľa pomôcok obsahuje všetky zákonom stanovené náležitosti a jeho doručením žalobcovi bol proces určenia dane v zmysle § 49 ods. 3 Daňového poriadku v súlade so zákonom ukončený.

II.

Konanie pred krajským súdom

3. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) a navrhol rozhodnutia správnych orgánom oboch stupňov zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. Namietal, že nevykonaním navrhovaných dôkazov poprel procesné a ústavné práva žalobcu, porušil základné zásady správy daní, vychádzal z nedostatočne a neúplne zisteného skutkového stavu, nevysporiadal sa so všetkými skutočnosťami namietanými žalobcom v odvolaní a počas správneho konania pred správcom dane, nevyrovnal sa s právnymi argumentami žalobcu a neuviedol úvahy, akými sa spravoval, keď posudzoval dokázané skutočnosti podľa príslušných ustanovení zákona.

4. Žalobca vytýkal správcovi dane, že v rozpore s Daňovým poriadkom nepokračoval v začatej daňovej kontrole, ale pristúpil k určení dane podľa pomôcok, i keď mal od počiatku vedomosť o tom, že žalobca nikdy nebol povinný viesť účtovníctvo v zmysle príslušnej právnej úpravy a teda nemohol splniť výzvu správcu dane. Neexistoval preto právny dôvod prechodu z daňovej kontroly na určenie dane podľa pomôcok, pričom tento postup správcu dane zasiahol do základných práv a slobôd žalobcu.

5. Žalobca namietal, že do jeho práv bolo zasiahnuté aj tým, že nebol vykonaný jeho výsluch a ani výsluch svedka T.. N. K., hoci žalovaný tento dôkaz mohol vykonať v zmysle § 74 ods. 3 Daňového poriadku. Informácie od menovaného získal správca dane len na základe zápisnice z miestneho zisťovania, čo však znevýhodňuje žalobcu, pretože daňové orgány si osvojili tvrdenia T.. N. K., že tento mal žalobcovi údajne odovzdávať peňažné prostriedky prijaté titulom kúpnej ceny či nájomného za pozemky vo vlastníctve žalobcu. Žalobca poukázal na súdne konania vedené na Okresnom súde Prešov (sp. zn. 9C/124/2013, 11C/308/2013) o jeho žalobách o zaplatenie 422.000,- Eur, resp. 35.564,51 Eur, tvrdiac, že uvedené sumy nikdy za nájom, resp. predaj pozemkov od Slovenskej správy ciest neprijal. Tieto sumy preto nemali byť podľa jeho názoru zohľadnené na strane jeho príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2011. Mal za to, že z príjmov, ktoré nikdy neobdržal, mu nemohla vzniknúť daňová povinnosť.

6. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol správnu žalobu zamietnuť, pričom zopakoval svoju argumentáciu uvedenú v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia.

7. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 30.05.2017 rozsudok, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného a žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania. Krajský súd vyhodnotil ako nedôvodné námietky žalobcu o nesplnení zákonných podmienok pre pristúpenie k určení dane podľa pomôcok v zmysle § 48 Daňového poriadku, pričom poukázal na výzvy správcu dane na predloženie dokladov k daňovej kontrole dane z príjmu za rok 2011, ktoré žalobca nerešpektoval napriek upozorneniu, že správca dane v prípade nepredloženia dokladov pristúpi k určovaniu dane podľa

pomôcok. Poukázal na to, že podľa zistení z katastra nehnuteľností žalobca splnomocnil T.. N. K. na uzavretie kúpnej a nájmovej zmluvy k nehnuteľnostiam, ktorých bol vlastníkom a preto skutočnosť, že kúpna cena, ako aj cena nájmu, neprišla do jeho dispozície, nemá vplyv na vyrubenie dane z príjmu. Mal za to, že nebolo povinnosťou daňových orgánov zaoberať sa účelovými námietkami žalobcu, že daňové priznanie za rok 2011 síce podpísal, ale jeho obsah nepoznal a už vôbec nie pri určovaní dane podľa pomôcok.

8. Krajský súd však zaujal názor, že z rozsudku Okresného súdu Prešov vo veci č. k. 17C/57/2012-98 (zatiaľ neprávoplatného) vyplývajú dôvodné pochybnosti o vlastníctve žalobcu k nehnuteľnostiam zapísaným na LV č. XXXX v k. ú. L., a to k parcele C č. 6186/1 o výmere 2298 m², druh pozemku zastavané plochy a nádvoria a k parcele C č. 6186/33 o výmere 1034 m². V uvedenom konaní okresný súd prejudiciálne vyriešil, že kúpna zmluva týkajúca sa uvedených pozemkov medzi T.. N. K. a T. Z. je zmluvou fiktívnou, uzavretou v záujme poškodenia T.. N. K., aby tieto nehnuteľnosti neboli predmetom vyporiadania BSM po rozvoze jej manželstva s T.. N. K..

Správny súd konštatoval, že vyriešenie otázky platnosti kúpnej zmluvy týkajúcej sa uvedených nehnuteľností medzi žalobcom a T.. N. K. má vplyv na určenie základu dane v daňovom konaní, pričom pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené (§ 48 ods. 5 Daňového poriadku).

9. Krajský súd dospel k záveru, že bolo povinnosťou správcu dane na návrh žalobcu prerušiť vyrubovacie konanie do vyriešenia spornej otázky okresným súdom, pretože existuje dôvodná obava, že by mohlo dôjsť k situácii, keď bude vyrubená žalobcovi daň a dodatočne sa zistí, že základ dane nebol daný. O zrušení rozhodnutia žalovaného rozhodol krajský súd podľa § 191 ods. 1 písm. d/, e/, g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“), pričom konštatoval, že žalovaný nedostatočne odôvodnil svoje rozhodnutie vo vzťahu k námietkam žalobcu uvedeným vo vyjadrení k protokolu o určení dane podľa pomôcok a že zistenie skutkového stavu orgánov verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci.

III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

10. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. namietajúc nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. Trval na tom, že v procese určovania dane podľa pomôcok nemohol mať neprávoplatný rozsudok Okresného súdu Prešov vo veci č. k. 17C/57/2012-98 vplyv na vyrubenie dane žalobcovi. Nesúhlasil s právnym názorom krajského súdu, že správca dane nesprávne postupoval po predložení vyjadrenia žalobcu k protokolu o určení dane podľa pomôcok, keď pristúpil k vyrubeniu dane. Mal za to, že daňový subjekt má oprávnenie sa vyjadriť po doručení protokolu o určení dane podľa pomôcok len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu správcu dane podľa § 48 ods. 5 Daňového poriadku, nemôže však predkladať doklady alebo podávať návrhy na prerušenie daňového konania, čo je možné iba v rámci daňovej kontroly, vykonanie ktorej žalobca znemožnil.

11. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd nesprávne považuje vyriešenie otázky platnosti kúpnej zmluvy týkajúcej sa nehnuteľností zapísaných na LV č. XXXX v k. ú. L. za okolnosť v zmysle § 48 ods. 5 Daňového poriadku, pretože nejde o okolnosť, ktorá nebola žalobcom uplatnená, hoci byť mohla, čo je podmienkou na posúdenie takejto okolnosti podľa uvedeného ustanovenia Daňového poriadku. Sťažovateľ preto nesúhlasil so záverom krajského súdu, že po návrhu žalobcu na prerušenie konania bolo povinnosťou správcu dane prerušiť vyrubovacie konanie až do vyriešenia otázky platnosti kúpnej zmluvy Okresným súdom Prešov, nakoľko žalobca nebol v zmysle § 49 ods. 2 Daňového poriadku na podanie takéhoto návrhu oprávnený a tiež preto, že vznik pochybností o platnosti uzavretých zmlúv žalobcu v procese určovania dane podľa pomôcok nie je smerodajný pre vyrubenie dane. Podľa sťažovateľa nemožno obísť ani tú skutočnosť, že správca dane je povinný dbať aj na zamedzenie zániku práva vyrubiť daň (§ 69 Daňového poriadku).

12. Za smerodajnú skutočnosť pri vyrubení dane po jej určení podľa pomôcok považoval sťažovateľ to, že žalobca dobrovoľne bez výzvy správcu dane podal daňové priznanie za rok 2011, v ktorom priznal príjmy z prenájmu a z predaja nehnuteľností, čo potvrdil vlastnoručným podpisom a preto správca dane nemal žiadny dôvod na neakceptovanie tohto daňového priznania. Z uvedených dôvodov navrhol sťažovateľ rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

13. Žalobca v písomnom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť, pričom zotrval na svojej argumentácii, ku ktorej doplnil, že je bez príjmu, po infarkte a dlhodobo nezamestnaný, pričom kúpnu cenu, z ktorej mu správca dane dorubil predmetnú daň z príjmu, doposiaľ neobdržal.

IV.

Právne závery kasačného súdu

14. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je dôvodná a preto postupoval podľa § 462 ods. 1 S.s.p. a rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26.03.2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

15. Na úvod kasačný súd poznamenáva, že krajský súd v rozsudku správne konštatoval splnenie zákonných podmienok podľa § 48 ods. 1 písm. d/ Daňového poriadku pre určenie dane podľa pomôcok, pretože žalobca si napriek riadnym výzvam a poučeniam zo strany správcu dane nesplnil povinnosť predložiť doklady ku kontrole, čím znemožnil vykonanie daňovej kontroly. Určovanie dane podľa pomôcok preto začalo v súlade so zákonom dňom nasledujúcim po doručení oznámenia zo dňa 16.1.2014 o tomto spôsobe určovania dane za predmetné zdaňovacie obdobie žalobcovi.

Podľa § 48 ods. 1 písm. d/ Daňového poriadku správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2 .

16. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či bol žalobca v predmetnom daňovom konaní oprávnený navrhovať prerušenie konania o určení dane podľa pomôcok do skončenia iného súdneho konania a či vyriešenie otázky platnosti kúpnej zmluvy v konaní pred Okresným súdom Prešov, na základe ktorej mal žalobca nadobudnúť sporné nehnuteľnosti, je takou okolnosťou, na ktorú mal správca dane v zmysle § 48 ods. 5 Daňového poriadku z úradnej povinnosti prihliadať a až do skončenia konania pred okresným súdom daňové konanie prerušiť.

17. Kasačný súd pripomína, že pri určovaní dane podľa pomôcok dotknutý daňový subjekt nepreukazuje svoje tvrdenia či iné skutočnosti dokazovaním (porovnaj napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/57/2015), pretože v tomto konaní nedochádza k preverovaniu alebo zisťovaniu rozhodujúcich skutočností pre správne určenie dane, ale k určení dane podľa pomôcok, pri ktorom správca dane postupuje bez súčinnosti s daňovým subjektom (sp. zn. 8Sžf/11/2015), pričom daňovým subjektom predložené doklady po začatí určovania dane podľa pomôcok môže správca dane použiť ako pomôcky (sp. zn. 8Sžf/83/2015, 8Sžf/5/2015). Správca dane však má povinnosť prihliadnúť aj na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú pre daňový subjekt výhody, aj keď ním neboli uplatnené (§ 48 ods. 5 Daňového poriadku).

Podľa § 48 ods. 5 Daňového poriadku pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnúť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

Podľa § 49 ods. 2 Daňového poriadku daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5

najneskôr do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy správcu dane na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

18. Kasačný súd je v zhode so sťažovateľom toho názoru, že v intenciách citovaného ustanovenia § 49 ods. 2 Daňového poriadku nie je daňový subjekt oprávnený vyjadrovať sa ku skutočnostiam, ktoré sú predmetom iných konaní pred súdmi a navrhovať prerušenie konania o určení dane podľa pomôcok do skončenia súdneho konania, ktoré má podľa jeho názoru vplyv na určení jeho dane. Ak takýto návrh podá daňový subjekt, u ktorého sa pristúpilo k určovaniu dane podľa pomôcok pre neposkytnutie súčinnosti z jeho strany, nemôže mu správca dane vyhovieť. V tomto zmysle krajský súd posúdil vec po právnej stránke nesprávne, keď vyhodnotil ako nezákonný postup správcu dane, ktorý neakceptoval návrh žalobcu na prerušenie daňového konania do skončenia konania na Okresnom súde v Prešove o určení neplatnosti kúpnej zmluvy, na základe ktorej mal žalobca nadobudnúť nehnuteľnosti, z ktorých predaja, resp. nájmu podľa vlastného daňového priznania nadobudol v roku 2011 príjem. Netreba strácať zo zreteľa, že o možnosť preukazovania rozhodujúcich skutočností sa v danom prípade pripravil sám žalobca, ktorý vlastnou pasivitou neumožnil vykonanie daňovej kontroly.

19. Kasačný súd je však súčasne toho názoru, že ani pri určovaní dane podľa pomôcok nemožno prehliadať spornú skutočnosť, či žalobca (napriek údajom, ktoré uviedol v priznaní k dani z príjmov za rok 2011, ktoré neskôr sám spochybnil) naozaj dosiahol príjem z prenájmu, resp. z predaja nehnuteľností, teda či skutočne zaznamenal vo svojej majetkovej sfére prírastok, ktorý vyplynul zo zadovážených pomôcok. V daňovom konaní bolo totiž zistené, že nájomnú, resp. kúpnu zmluvu k nehnuteľnostiam uzavrel žalobca v zastúpení T.. N. K., s ktorým vedie súdne spory, pričom nájomné a kúpnu cenu za pozemky vo vlastníctve žalobcu (podľa údajov zapísaných do katastra nehnuteľností v čase uzavretia zmlúv) poukázala Slovenská správa ciest na účet, ktorý patril spoločnosti VEKA Slovakia, s. r. o. V tej síce boli v roku 2011 spoločníkmi T.. N. K. a žalobca, avšak žalobca tvrdí, že žiadne finančné plnenie od Slovenskej správy ciest z uvedených titulov nedostal, pretože s predmetným účtom disponoval T.. N. K..

20. Táto otázka je podľa názoru kasačného súdu zásadná, pretože predmetom dane z príjmov môže byť len príjem, ktorý žalobca skutočne dosiahol. Ide nepochybne o okolnosť, z ktorej môžu pri určovaní dane podľa pomôcok vyplývať pre žalobcu výhody a na tie by bol správca dane povinný prihliadnuť.

21. Z uvedených dôvodov postupoval kasačný súd podľa § 462 ods. 1 S.s.p. a zrušil rozsudok krajského súdu a vrátil mu vec na ďalšie konanie. V ďalšom konaní správny súd v intenciách právneho názoru kasačného súdu (body 19, 20) vec opätovne posúdi, pričom prihliadne aj na prípadné výsledky civilných súdnych konaní, na ktoré poukazoval žalobca.

22. Kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1, 2 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. nepriznal účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania, pretože žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a sťažovateľovi ako orgánu verejnej správy toto právo zásadne neprináleží, pričom pre uplatnenie výnimky z toho pravidla podľa § 168 S.s.p. neboli dôvody.

Poučenie:

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