



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: **E., a. s. v konkurze**, K., IČO: X., zastúpeného **JUDr. I., správkyňou konkurznej podstaty so sídlom kancelárie H.**, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/223/14178-83297/2008/990057-r zo dňa 27. októbra 2008, a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/90/2008-106 zo dňa 21. októbra 2009, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/90/2008-106 zo dňa 21. októbra 2009 **potvrďuje**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **nepriznáva**.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 27. októbra 2008 č. I/223/14178-83297/2008/990057-r. Týmto rozhodnutím jeho odvolanie proti platobnému výmeru Daňového úradu Kráľovský Chlmec zo dňa 23. júla 2008 č. 738/230/11649/08/Kaš, ktorým mu bol ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty podľa § 44 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. na základe § 29 ods. 6 citovaného zákona určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2004 v sume 893.246,--Sk, pre neodôvodnenosť zamietol.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že miestne príslušný správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2004, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 801/321/17504/2007 dňa 5. marca 2008, ktorý bol podkladom pre vydanie platobného výmeru dňa 23.7.2008, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 893.246,--Sk za zdaňovacie obdobie júl 2004. K určení dane podľa pomôcok pristúpil správca dane po tom, čo sa štatutárny zástupcovia a splnomocnený zástupca daňového subjektu v určených termínoch k daňovým konaniam bez ospravedlnenia nedostavili a nepredložili pre výkon kontroly potrebné daňové a účtovné doklady, a účtovnú evidenciu o prijatých zdaniteľných obchodoch, čím neumožnili výkon daňovej kontroly. Žalovaný pri posudzovaní odvolania skúmal len dodržanie

zákoných podmienok pre využitie tohto spôsobu určenia dane a dodržanie postupu podľa § 44 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a zistil, že postupom správcu dane boli dodržané všetky zákonné podmienky pre tento spôsob určenia daňovej povinnosti podľa § 2 a § 29 ods. 6 citovaného zákona. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie platobného výmeru bolo to, že daňový subjekt nesplnil povinnosti vyplývajúce mu z ustanovenia § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., to znamená, že na výzvy správcu dane nereagoval, nepredložil požadované doklady, čím znemožnil uskutočnenie výkonu daňovej kontroly. Postup správcu dane je v súlade so základnými zásadami daňového konania uvedenými v § 2 citovaného zákona. Správca dane konštatoval porušenie § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty tým, že daňový subjekt nepreukázal zdanieľné obchody požadovanými dokladmi a nepreukázal, že daň na vstupe zaúčtoval a má ju vedenú v záznamoch podľa § 71. Taktiež neboli zistené žiadne okolnosti, z ktorých by vyplynuli pre žalobcu výhody, a ktoré by ovplyvňovali výšku dane. Návrh žalobcu na iniciovanie konania o predbežnej otázke v zmysle článku 234 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva v rozsahu špecifikovanom v žalobe považoval súd za nedôvodný, pretože Slovenská republika sa stala súčasťou Európskej únie dňom 1. mája 2004 odkedy je povinná rešpektovať primárne, ako aj sekundárne účinky práva Európskeho spoločenstva vo vnútroštátnom právnom priestore, t. j. vo vzťahu medzi správcou dane a žalovaným na jednej strane a žalobcom ako vnútroštátnym subjektom na strane druhej. Zistený skutkový a právny stav aj pri právnom posúdení zohľadňujúcim žalobcom označovanú judikatúru Európskeho súdneho dvora, nemohol mať za následok iné rozhodnutie správnych orgánov v predmetnej veci.

Podľa krajského súdu postup správcu dane, keď určil žalobcovi daň z pridanej hodnoty podľa pomôcok, bol v súlade s platnou právnou úpravou a taktiež aj žalovaného, keď potvrdil rozhodnutie správcu dane.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca, ktorý žiadal rozsudok zmeniť, odvolaniu vyhovieť, alternatívne napadnuté rozhodnutie zrušiť, vec vrátiť na nové konanie a priznať náhradu trov konania. V dôvodoch odvolania, ktoré sú v podstate prevzatím dôvodov žaloby, vytýka súd prvého stupňa nedostatok dôvodov napadnutého rozsudku, a vytýka súd aj nedostatočne zistený skutkový stav a odopretie mu práva ako účastníka konania vyjadriť sa a navrhovať dôkazy vo svoj prospech a právo na to, aby sa jeho argumenty a návrhy zobrali do úvahy podľa článku 6, ods. 1 Dohovoru. Poukázal na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozsudku č. k. 3SŽ 7/09 zo dňa 29. októbra 2009. Za správny nepovažuje ani právny názor krajského súdu v tom, že za neopodstatnenú považoval jeho námietku k šiestej smernici rady o právnej úprave členských štátov Európskeho spoločenstva.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k podanému odvolaniu žiadal rozsudok krajského súdu potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku /ďalej len „O.s.p.“/) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p., § 246c ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. veta druhá v spojení s § 219 O.s.p. napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdil, keď oznámil verejné vyhlásenie rozsudku na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk a na úradnej tabuli súdu.

Podľa podkladov spisu krajského súdu a žalovaného základnou otázkou v konaní bolo, či správca dane rozhodol v súlade so zákonom, ak žalobcovi vyrubil daň z pridanej

hodnoty podľa pomôcok a žalovaný ako odvolací správny orgán odvolanie žalobcu pre neodôvodnenosť zamietol.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu najvyšší súd s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 v spojení s ustanovením § 372p ods. 1 O.s.p. uvádza, že nezistil dôvody na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu, preto sa s ním, aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednáwanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, v celom rozsahu stotožňuje a obmedzí sa iba na právne vyhodnotenie.

V ustanovení § 2 ods. 1 až 9 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) v znení neskorších predpisov sú zakotvené základné zásady daňového konania. V ustanovení odseku 2 je zakotvená zásada zákonnosti, ktorá vyjadruje požiadavku, aby daňové orgány v konaní a pri vydávaní rozhodnutia zachovali procesné predpisy (ustanovenia zákona o správe daní) ako aj predpisy hmotnoprávne, ktoré sa vzťahujú na prejednávanú vec. Zásada zákonnosti je vymedzená v zákone o správe daní v súlade s článkom 13 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky. Tento článok stanovuje, že povinnosti možno ukladať len na základe zákona a v jeho medziach a pri zachovávaní základných práv a slobôd.

Predovšetkým najvyšší súd vo svojej ustálenej judikatúre zdôrazňuje, že na určenie dane podľa pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 zákona o správe daní je nutné nazerať ako na osobitný sankčný prostriedok postihujúci daňové subjekty, ku ktorému sa môže správca dane uchýliť iba vtedy, ak daňový subjekt si v rámci procesu dokazovania nesplnil niektorú zo svojich povinností (v danom prípade neumožnenie vykonať daňovú kontrolu).

Podľa § 15 ods. 6 písm. a/, d/, e/ zákona č. 511/1992 Zb. má kontrolovaný daňový subjekt vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane okrem iného aj povinnosť

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,**
- d) predkladať účtovné a iné doklady,** ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo technickej forme 6ed, 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.

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1 zákona o správe daní).

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 ods. 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 správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení

a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, ako i jemu podobných daňových subjektov (§ 29 ods. 6 citovaného zákona).

Vychádzajúc z vyššie citovaných zákonných ustanovení je teda zrejmé, že zákonodarcu určil, ako má správca dane postupovať pri určovaní dane. Znamená to, že správca dane, ktorý vedie daňové konanie, vykoná dokazovanie v zmysle ustanovenia § 29 zákona o správe daní a až po zistení, že zo strany daňového subjektu nebola splnená niektorá zo zákonných povinností, môže pristúpiť k určeniu dane iným spôsobom.

Z úradného záznamu zo dňa 28. marca 2004 napísaného správcom dane vyplýva, že žalobca a ani jeho splnomocnený zástupca JUDr. R. sa k záverečnému prerokovaniu protokolu nedostavili a telefonicky sa neospravedlnili. Z protokolu o výsledku daňovej kontroly je zrejmé, že v zdaňovacom období júl 2004 daňový subjekt – žalobca – nespĺnil podmienku uplatnenia práva na odpočet dane pri nakúpených tovaroch v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty tým, že nepreukázal prijaté zdaniteľné plnenie daňovými dokladmi a nepreukázal, že daň na vstupe aj zaúčtoval a má ju vedenú v záznamoch podľa § 70.

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 ods. 10, 12 a 13, a primerane podľa ods. 12; v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil (§ 15 ods. 2 zákona).

Kľúčovou otázkou v preskúmvanej veci teda bolo, či správca dane mohol pristúpiť k určení dane podľa ustanovenia § 29 ods. 6 zákona o správe daní, t.j. podľa pomôcok.

S poukazom na vykonané rozsiahle dokazovanie správcom dane ako aj obsah administratívneho spisu odvolací súd zhodne so záverom krajského súdu dospel k záveru, že postup správcu dane pri určovaní rozdielu dane z pridanej hodnoty bol správny a v súlade so zákonom. Správca dane po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň (nepredloženie účtovných dokladov, neumožnenie vykonať daňovú kontrolu...) pristúpil k určení dane na základe pomôcok.

Žalovaný ako odvolací správny orgán mohol skúmať len dodržanie zákonných podmienok pre použitie spôsobu určenia dane podľa pomôcok a dodržanie postupu podľa § 44 ods. 3 zákona o správe daní, podľa ktorého ak správca dane vyrubí daň podľa pomôcok, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstaral, prihliadne tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňovníka, i keď ním v konaní neboli uplatnené.

Po zistení, že zo strany správcu dane boli splnené všetky zákonné podmienky v súlade s ustanoveniami § 2 a § 29 ods. 6 zákona, a bol dodržaný zákonný postup, nebol povinný vykonávať žiadne nové dokazovanie v súvislosti s námietkami daňového subjektu, pretože jeho štatutárni zástupcovia a ani nimi splnomocnený zástupca na výzvy správcu dane nereagovali, nedostavili sa k daňovým konaniam, a nepredložili žiadne doklady, ktorými by deklarovali obchodné operácie, ktoré mali byť v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach uskutočnené.

Odkaz žalobcu na právne závery uvedené v rozsudkoch najvyššieho súdu ním citovaných súd vyhodnotil ako nedôvodný, rovnako ako aj neopodstatnenú jeho námietku vo vzťahu k šiestej smernici rady o právnej úprave členských štátov Európskeho spoločenstva. Povinnosť harmonizovať právnu úpravu daní vrátane daní z pridanej hodnoty bola ku dňu nadobudnutia platnosti zmluvy o pristúpení Slovenskej republiky k Európskej

únii, čo sa aj uskutočnilo zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ktorý nadobudol účinnosť dňom nadobudnutia platnosti zmluvy o pristúpení Slovenskej republiky k Európskej únii a to dňom 1. mája 2004. Keďže predmetom súdneho prieskumu je preskúvanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty za obdobie apríl 2004, to znamená ešte pred platnosťou zmluvy o pristúpení Slovenskej republiky k Európskej únii, je táto námietka neopodstatnená.

Na záver súd považuje za potrebné zdôrazniť, že ak žalobca neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu, nepredkladal mu žiadne dôkazy a bol nečinný, znáša následky, v danom prípade negatívne, sám.

Najvyšší súd zistil, že na majetok žalobcu bol uznesením Okresného súdu Košice I sp. zn. 31K/52/2009 vyhlásený dňa 12.2.2010 konkurz (publikované v Obchodnom vestníku č. OV 33B/2010 dňa 18.2.2010) a za správkyňu konkurznej podstaty bola ustanovená JUDr. I., so sídlom v K.

Podľa § 44 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurznej a reštrukturalizácii oprávnenie úpadcu nakladať s majetkom podliehajúcim konkurzu a oprávnenie konať za úpadcu vo veciach týkajúcich sa tohto majetku, vyhlásením konkurzu prechádza na správcu, správca pritom koná v mene a na účet úpadcu.

Podľa § 47 ods. 1 veta prvá zákona č. 7/2005 Z. z. platí, ak tento zákon neustanovuje inak, vyhlásením konkurzu sa prerušujú všetky súdne a iné konania, ktoré sa týkajú majetku podliehajúceho konkurzu patriaceho úpadcovi.

Podľa § 47 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z. z. vyhlásením konkurzu sa neprerušuje daňové konanie, colné konanie, konanie o výživnom pre maloleté deti, ani trestné konanie, pričom v trestnom konaní nemožno rozhodnúť o náhrade škody, tým nie sú dotknuté ustanovenia § 48.

Správne súdnictvo je založené na prieskume rozhodnutí správnych orgánov (§ 244 O.s.p.), ktoré priznávajú najrôznejšie verejné práva alebo ukladajú verejno-právne povinnosti, pričom základným kritériom, ktorý súd uplatňuje v tomto prieskume, je posúdenie, či postup a samotné napadnuté rozhodnutie správneho orgánu je zákonné alebo nie je.

Preto najvyšší súd konštatuje, že v správnom súdnictve, ktoré nie je založené na nachádzaní subjektívnych práv jednotlivca vrátane určovania ich spornej výšky pri peňažnom plnení, nie je možné zasiahnuť do majetku podliehajúceho konkurzu patriaceho úpadcovi spôsobom, ktorý predpokladal hore uvedený zákon č. 7/2005 Z. z., tzn. znížiť jeho hodnotu alebo rozsah. Naopak tým, že správne súdnictvo je oprávnené zrušiť nezákonné rozhodnutie správneho orgánu, ktorého dopadom je zrušenie právoplatných majetkových nárokov štátnej moci voči žalobcovi – úpadcovi, čo je spojené s logickým dôsledkom nárastu majetku úpadcu, tým napomáha účelu konkurzného konania, tzn. potenciálnemu uspokojeniu viacerých veriteľov.

Zákon č. 7/2005 výslovne vylučuje daňové konanie z účinkov sledovaných v § 47 ods. 1, čo potvrdzuje hore uvedené závery, lebo na súdny prieskum daňových konaní je nutné nazeráť, ako na súčasť práva účastníka daňového konania na dodržiavanie jeho zákonnosti v zmysle čl. 2 ods. 2 v spojitosti s čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

S obdobným cieľom konal najvyšší súd po vyhlásení konkurzu na majetok žalobcu aj v iných konaniach, a to sp. zn. 2Sžf 14/2009 a 5Sžf 4/2010.

Z týchto podstatných dôvodov a na základe osvojenia si skutočností zistených krajským súdom, a tiež vyhodnotenia odvolacích dôvodov žalobcu, najvyšší súd rozhodol podľa ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. tak, ako je uvedené vo výroku jeho rozsudku.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ustanovením § 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 ústne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty vyplýva z verejnoprávných vzťahov), v konaní nebolo potrebné v súlade s ustanovením § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba nariadiť pojednávanie.

O trovách odvolacieho pojednávania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s ustanovením § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov konania nevzniklo.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

V Bratislave dňa 24. novembra 2010

**JUDr. Jozef Hrgaš, v. r.
predseda senátu**

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth