



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členov senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **J., L.**, zast. *JUDr. Ivanom Babjakom, advokátom, so sídlom vo Svidníku, Sovietskych hrdinov 200/33*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo dňa 1. júna 2011, č. I/225/8366-60330/2011/994136-r, č. I/225/8367-60554/2011/994136-r, č. I/225/8369-60557/2011/994136-r a č. I/225/8370-60559/2011/994136-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/47/2011–38 zo dňa 26. októbra 2012, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 3S/47/2011-38 zo dňa 26. októbra 2012 **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 .**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného uvedených v záhlaví tohto rozsudku, ktorými podľa § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov žalovaný ako odvolací orgán zamietol odvolania žalobcu pre ich nedôvodnosť a potvrdil rozhodnutie

Daňového úradu Vranov nad Topľou č. 744/230/3169/11/PižB zo dňa 7. februára 2011, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2005 v sume 9 621,32 € a to na základe ustanovenia § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., rozhodnutie Daňového úradu Vranov nad Topľou č. 744/230/3176/11/PižB zo dňa 7. februára 2011, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2005 na základe § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v sume 12 719,64 €, rozhodnutie Daňového úradu Vranov nad Topľou č. 744/230/3177/11/PižB zo dňa 7. februára 2011, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2005 na základe § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v sume 3 962,78 €, a rozhodnutie Daňového úradu Vranov nad Topľou č.744/230/3178/11/PižB zo dňa 7. februára 2011, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2005 na základe § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v sume 4 699,42 €.

Krajský súd v Prešove takto rozhodol, keď sa stotožnil so žalovaným ako i správcom dane, že žalobca v priebehu daňovej kontroly ako daňový subjekt neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu a preto Daňový úrad Vranov nad Topľou bol oprávnený určiť daň podľa pomôcok postupom podľa § 29 ods. 6 v spojení s § 15 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.. Z administratívneho spisu tiež vyplýva, že správca dane dodržal postup podľa § 15 ods. 2 uvedeného zákona, lebo žalobcovi oznámil, že bude vykonaná daňová kontrola a vyhovel aj jeho žiadosti, aby sa daňová kontrola vykonávala v priestoroch daňového úradu. Po tom čo sa žalobca nedostavil na daňový úrad v čase začatia daňovej kontroly (21.9.2009) a ani nepožiadaval o zmenu termínu začatia daňovej kontroly, bol správcom dane vyzvaný dňa 7.10.2009, aby v lehote 8 dní splnil svoju povinnosť v zmysle § 15 ods. 6 písm. d/ zákona č. 511/1992 Zb. s uvedením konkrétnych dokladov, ktoré má predložiť, žiadne doklady však nepredložil. Žalobca sa na daňový úrad nedostavil ani dňa 6.11.2009 tak, ako to telefonicky oznámil po tom, čo sa dňa 5. novembra 2009 s ním snažil telefonicky skontaktovať správca dane a preto mu správca dane zaslal opakovanú výzvu zo dňa 9.11.2009 na predloženie dokladov k výkonu daňovej kontroly, ktoré nepredložil a preto je nesporné, že žalobca neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu. Krajský súd ďalej dôvodil, že námietky žalobcu, že k nepredloženiu dokladov k daňovej kontrole nedošlo úmyselne, ale z dôvodu pracovnej zaneprázdnenosti sú nedôvodné, lebo zákon č. 511/1992 Zb. na takéto dôvody neumožňuje prihliadať. Žalobcovi tiež okrem toho museli byť jeho povinnosti vyplývajúce mu z hmotnoprávných a procesnoprávných predpisov vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty známe a teda museli mu byť známe aj následky spojené s nesplnením si týchto povinností,

čo predstavuje aj nesplnenie si dôkaznej povinnosti. Krajský súd sa stotožnil so žalovaným, že žalobcovi nič nebránilo ustanoviť si zástupcu. Tiež nemožno súhlasiť ani s námietkou žalobcu, že určení dane podľa pomôcok mala predchádzať dohoda. Z § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že len v prípade, že si daňový subjekt pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností nesplní niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť určiť správne, je podmienkou určenia dane podľa pomôcok postup podľa § 29 ods. 5 uvedeného zákona, t.j. takto určenej dani musí predchádzať úkon smerujúci k dohode o výške dane. V danom prípade skutočným dôvodom na určenie dane podľa pomôcok bola skutočnosť, že žalobca s poukazom na § 15 ods. 2 zákona o správe daní, daňovú kontrolu neumožnil. Krajský súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu, že by po prvom zrušení rozhodnutí správcu dane žalovaným malo byť vykonané vo veci dokazovanie vzhľadom na to, že žalobca v pôvodných odvolaniach zo dňa 1.10.2010 uviedol, že v daňovom konaní predloží všetky doklady. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že správca dane v novom konaní žiadne dokazovanie správne už nevykonával a jeho úlohou po zrušení jeho pôvodných rozhodnutí v odvolacom konaní žalovaným bolo odstrániť iba procesné nedostatky rozhodnutí bez vykonania nejakých ďalších úkonov. V danom prípade bolo bez právneho významu, že žalobca v odvolaniach zo dňa 1.10.2010 uviedol, že predloží všetky účtovné doklady potrebné pre správne určenie dane, keďže podľa § 15 ods. 2 zákona č. 511 /1992 Zb. možno prihliadať len na doklady predložené daňovým subjektom do doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok a protokol o určení dane podľa pomôcok bol žalobcovi doručený dňa 7.7.2010 a prerokovaný dňa 27.7.2010. Tiež zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 27.7.2010, ktorej predmetom bolo prerokovanie protokolu vyplýva, že žalobca v stanovenej lehote 8 dní nepredložil žiadne vyjadrenie k protokolu, k protokolu nemal námietky, čo na znak súhlasu potvrdil svojím podpisom zápisnici. Podľa právneho názoru krajského súdu žalovaný nepochybil, ak sa v odvolacom konaní zameril len na skúmanie dodržania zákonných podmienok pre určenie dane podľa pomôcok, pretože takýto postup vyplýva zo zákonnej úpravy uvedenej v § 48 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb..

Proti rozsudku Krajského súdu v Prešove podal odvolanie žalobca a žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR zo dňa 1.6.2011 a vec vráti žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie a zároveň zaviazá žalovaného k náhrade trov konania. V danom prípade sa krajský súd nevysporiadal s právnym názorom

vysloveným v rozsudku Najvyššieho súdu SR 5Sžf/35/2009 zo dňa 9.3.2010, na ktorý rozsudok poukázali a tento právny názor nebral krajský súd do úvahy a bez akéhokoľvek bližšieho zdôvodnenia zaujal rozdielne stanovisko, pričom skutkový stav veci, o ktorej rozhodoval najvyšší súd, je úplne totožný so skutkovým stavom, o ktorom sa pojednávalo, pretože daňový subjekt v daňovej kontrole tiež nepredložil účtovné doklady, čo správca dane vyhodnotil ako neumožnenie vykonať daňovú kontrolu. Rozhodnutie krajského súdu je preto v rozpore so základným princípom právneho štátu a tým je princíp právnej istoty, čím dochádza k porušeniu článku 1 ods. 1 Ústavy slovenskej republiky. Žalobca poukázal tiež na rozhodovaciu prax v Českej republike. Žalobca ďalej uviedol, že v písomnej žalobe poukázal i na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 238/06 zo dňa 16.12.2008, v ktorom ústavný súd okrem iného uviedol, že „sa stotožňuje s názorom najvyššieho súdu, ktorý vo svojom rozsudku sp.zn. 5 Sž-o-KS 139/05 zo dňa 24. novembra 2006 konštatoval, že samotná daňová kontrola nemôže a ani zákonodarca nemal na mysli, aby nahradila prvostupňové daňové konanie so všetkými svojimi procesnými právami a povinnosťami účastníka konania. Z ústavných princípov je najdôležitejší princíp právneho štátu (článok 1 ods. 1 Ústavy SR). Pre daňovú oblasť je vo vzťahu k tomuto právu najvýznamnejšia skutočnosť, že daňový subjekt nesmie byť v žiadnej fáze správy daní a ani v nadväzujúcich konaniach zbavený alebo obmedzený v uplatnení svojich procesných práv.“ Žalobca v tejto súvislosti uviedol, že po zrušení predmetných dodatočných platobných výmerov žalovaným a vrátení veci na ďalšie konanie, sa vec vrátila do vyrubovacieho konania, ktoré je štádiom daňového konania. Žalobca ďalej poukázal na základné zásady daňového konania. Nakoľko sa vec vrátila do štádia vyrubovacieho konania, bolo povinnosťou správcu dane, aby umožnil žalobcovi vo vyrubovacom konaní uplatniť svoje právo úzko spolupracovať so správcou dane a aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a preto neobstojí tvrdenie krajského súdu, že už nemožno prihliadať na ďalšie dôkazy, ktoré by daňový subjekt v záujme správneho určenia daňovej povinnosti správcovi dane chcel predložiť, pretože ustanovenie § 15 ods. 2 zákona o správe daní, ktorým argumentuje krajský súd, sa vzťahuje len na tú časť daňového konania, ktorá sa končí doručením protokolu o určení dane podľa pomôcok. Ak po následnom vydaní dodatočných platobných výmerov o určení dane podľa pomôcok došlo k ich zrušeniu, vec sa v žiadnom prípade nemohla vrátiť do štádia určenia dane podľa pomôcok, ale výlučne do štádia vyrubovacieho konania t.j. do štádia daňového konania, v ktorom si daňový subjekt môže uplatňovať všetky svoje zákonné práva, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Ak sa daňová kontrola nemôže vykonať,

potom zákon umožňuje správcovi dane zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok (§ 29 ods. 6), avšak po predchádzajúcom pokuse o dohodu o výške dane (§ 29 ods. 5). Preto, ak boli pôvodné dodatočné platobné výmery zrušené bolo potrebné na vec aplikovať ust. § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. Podľa žalobcu mal krajský súd uviesť, že prečo na daný prípad nie možné aplikovať uvedený nález ústavného súdu I. ÚS 238/06 dňa 16. 12. 2008. Ďalej žalobca poukázal na skutočnosť, že rozsudok krajského súdu nie je náležite odôvodnený, poukázal na rozhodovaciu prax najvyššieho súdu, ako i Ústavného súdu SR. Žalobca taktiež poukázal i na rozsudok EŠLP vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 9.12.1994. Tým, že rozsudok krajského súdu je nepreskúmateľný, bolo porušené i právo žalobcu na spravodlivý proces. Správca dane pri určení dane ako pomôcky použil údaje z podaného daňového priznania na dani z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie, pričom zákon č. 511/1992 Zb. podané daňové priznanie považuje za dôkaz (§ 29 ods. 4) a nie za pomôcku (§ 29 ods. 6). Ak teda správca dane pri určení dane použil údaje z daňového priznania, s týmito údajmi nesúhlasil, hodnotil ich a posúdil podľa svojej úvahy, jednalo sa z jeho strany o hodnotenie dôkazu a v žiadnom prípade nemohol určiť daň podľa § 29 ods. 6. Ak správca dane chcel použiť toto daňové priznanie ako pomôcku, vtedy bolo jeho povinnosťou údaje v tomto daňovom priznaní akceptovať tak, ako boli uvedené, pretože žiadny právny predpis mu neumožňuje hodnotiť pomôcky pri určení dane podľa pomôcok.

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky sa ku odvolaniu žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove písomne vyjadrilo a žiadalo, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní napadnutý rozsudok krajského súdu ako zákonný potvrdil. Finančné riaditeľstvo SR námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku považuje za nedôvodné a svojim obsahom sú identické s dôvodmi uvedenými v žalobách. Ani v odvolaní nenamieta nedodržanie zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane zo strany správcu dane. V danom prípade boli splnené zákonné procesné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok a preto správca dane bol oprávnený použiť tento spôsob určenia dane, nakoľko daňový subjekt neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu. Pokiaľ žalobca vyčítal krajskému súdu, že nevzal do úvahy závery z rozsudku Najvyššieho súdu SR 5 Sžf 35/2009, nie je žalovanému známe, že prečo v tomto rozsudku NS SR podporne poukazuje na rozsudok NS SR 5 Sžf 33/2007 ako na ustálenú judikatúru pre účely aj tohto prípadu, keď v týchto dvoch veciach ide o odlišný procesný stav. Podľa žalovaného v konaní 5 Sžf 35/2009 riešil NS SR otázku, či správca dane za okolností, keď odvolateľ neumožnil výkon kontroly, predtým, ako určil daň podľa pomôcok, mal daň dohodovať alebo nie. S poukazom

na rozsudok 5 Sžf 33/2007 (ako na ustálenú judikatúru) rozhodol o povinnosti daň dohodovať aj pri určení dane podľa pomôcok z dôvodu neumožnenia výkonu kontroly. Podľa žalovaného takýto právny názor vyslovil Najvyšší súd SR aj napriek tomu, že v konaní 5 Sžf 33/2007 určil správca dane daň podľa pomôcok z dôvodu nesplnenia pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností svoje zákonné povinnosti, v dôsledku čoho nemožno správne určiť daň. Podľa žalovaného tu ide o úplne odlišné procesné okolnosti a to také, ktoré sú uvedené v § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. a ktoré priamo v zmysle tohto ustanovenia predpokladajú daň dohodovať podľa § 29 ods. 5 tohto zákona. Na rozdiel od okolností uvedených v § 15 ods. 2 tohto zákona (neumožnenie výkonu kontroly), ktoré podľa § 29 ods. 6 daň dohodovať zo zákona nepredpokladajú.

Čo sa týka námietok odvolateľa k vyrubovaciemu konaniu, tak žalovaný závery krajského súdu týkajúce sa vyrubovacieho konania považuje za zákonné. Poukázal na to, že zákonodarca priznal „vyrubovaciemu konaniu“ špecificky, prísne formálny charakter, ktorý spočíva výlučne vo vydaní platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru (§ 44 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.). Výkon daňovej kontroly totiž priamo predpokladá uplatnenie práv daňového subjektu pri samotnom jej výkone a vzhľadom na povinnosť dodržania zásady legality, tak môžu daňové orgány konať iba tak, ako im to zákon ukladá a teda môžu vo vyrubovacom konaní vykonať iba tie úkony, ktoré určil zákon, t.j. vydať platobný výmer alebo dodatočný platobný výmer. Na rozdiel od uvedených skutočností odvolateľ v tomto prípade neumožnil vykonať daňovú kontrolu a preto správca dane určil daň podľa pomôcok a pri tomto spôsobe určení dane je vylúčené vôbec uvažovať o uplatňovaní práv spôsobom a rozsahom ako v prípade výkonu daňovej kontroly. Podľa žalovaného v danom prípade nie je možné na daný prípad aplikovať ani nález Ústavného súdu SR I. ÚS 238/06 zo dňa 16.12.2008, ako sa to mylne domnieva žalobca. Totiž uplatniť práva, ktorých sa dožaduje žalobca vo vyrubovacom konaní, priznal zákonodarca daňovému subjektu v priebehu výkonu kontroly. Ústavný súd sa v tomto náleze zaoberal uplatňovaním práv daňového subjektu práve v priebehu výkonu kontroly, ktorú však v preskúvanom prípade daňový subjekt ani neumožnil vykonať. V danom prípade preto daňový subjekt nebol ukrátený o žiadne práva, pretože tie, ktoré mu zákon priznáva si ani neuplatnil, totiž k protokolu o určení dane podľa pomôcok sa nevyjadril, voči obsahu protokolu nenamietal.

Podľa žalovaného názor žalobcu, že daňové priznanie je nutné považovať za dôkaz podľa § 29 ods. 4, ktorý správca dane hodnotil podľa svojej úvahy a preto nemohol určiť daň

podľa pomôcok, je nesprávny, pretože čokoľvek správca dane zistí počas procesu určenia dane podľa pomôcok, stáva sa v zmysle § 29 ods. 6 zákona pomôckou a potom neplatí ani to, že správca dane „hodnotí“ pomôcky.

Pokiaľ žalobca namieta, že krajský súd nezaujal stanovisko k námietkam žalobcu voči správnosti výšky určenej dane z pridanej hodnoty za okolností, za ktorých správca dane daň vypočítal (v zmysle § 22 ods. 1 zákona o DPH), stalo sa tak podľa žalovaného oprávnene, pretože práve takáto námietka žalobcu by mala opodstatnenie iba vtedy, ak by daň bola vypočítaná ako výsledok zistení v priebehu výkonu daňovej kontroly, v ktorej prebieha dokazovanie. Ak však daň bola určená podľa pomôcok, takáto námietka v danom prípade môže smerovať iba k posúdeniu, či správca dane v danom prípade splnil všetky zákonné podmienky na použitie tohto spôsobu určenia dane podľa pomôcok. V danom prípade týmto spôsobom určená daň je preskúmateľná iba v intenciách možnosti použitia tohto spôsobu a nijako inak.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu ako i konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie žalobcu prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu proti rozsudku krajského súdu nie je možné vyhovieť a to z nasledovných dôvodov:

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).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Prešove. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správnych orgánov, námietkami žalobcu, ako aj vyjadreniami správnych orgánov na tieto námietky. Odvolací súd sa preto v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi prvostupňového rozsudku, ktoré zodpovedajú obsahu spisu a tieto dôvody si odvolací súd osvojuje ako svoje vlastné.

Najvyšší súd prvostupňový rozsudok podľa § 219 ods. 1, 2 OSP ako vecne správny potvrdil a súčasne odkazuje na jeho podrobné dôvody vo vzťahu ku všetkým dôvodom podaného odvolania, ktoré sú prakticky totožné s dôvodmi samotnej žaloby a s ktorými sa krajský súd náležite po stránke skutkovej aj právnej vysporiadal a odvolací súd nevidí dôvod na zopakovanie vecne správnych dôvodov rozsudku krajského súdu.

Podľa § 219 ods. 2 OSP odvolací súd len dopĺňa dôvody prvostupňového rozsudku nasledovne:

Podľa § 1a písm. c/ zákona o správe daní, správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, **overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane**, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov 1a) podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní, 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. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní 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 otázky 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.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní 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).

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a 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. Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správca dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Odvolaací súd sa nemôže stotožniť s názorom žalobcu v tom zmysle, že v danom prípade by nebol dôvod na určenie dane podľa pomôcok zo strany správcu dane.

Ako vyplýva z administratívneho spisu žalovaného, tak skutočne i podľa názoru Najvyššieho súdu SR daňový subjekt neposkytol správcovi dane potrebnú súčinnosť a preto za takejto skutkovej a právnej situácie nič nebránilo správcovi dane, aby v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov určil žalobcovi daňovú povinnosť v zmysle pomôcok, ktoré si sám zadovážil.

Podľa § 15 ods. 2 veta posledná zákon č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, 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 ods. 10-13 s výnimkou ods. 11 písm. g/ a h/; v tomto prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil.

Podľa § 29 ods. 6 uvedeného zákona, 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 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 určení 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.

Podľa § 48 ods. 4 uvedeného zákona, ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolaací 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.

NS SR považuje za potrebné zdôrazniť, že 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, ktorú skutočnosť si žalobca pravdepodobne neuvedomil, keď správcovi dane neumožnil vykonať daňovú kontrolu.

Odvolací súd sa stotožnil s názorom krajského súdu vyjadrenom v napadnutom rozsudku v celom rozsahu, nakoľko krajský súd sa podrobne vysporiadal so všetkými námietkami uvádzanými žalobcom v žalobe, ktoré boli v podstate rovnaké ako námietky žalobcu uvedené v podanom odvolaní a na zdôraznenie jeho správnosti považuje za potrebné doplniť nasledovné:

Z vyššie uvedených zákonných ustanovení vyplýva, že pri výkone daňovej kontroly je predovšetkým povinnosťou daňového subjektu spolupracovať so správcom dane, navrhovať a predkladať dôkazy svedčiace o splnení si daňových povinností a umožniť správcovi dane vykonať daňovú kontrolu. Až po nesplnení týchto povinností zo strany daňového subjektu je správca dane oprávnený, za účelom splnenia povinností, ktoré mu ukladá zákon, pristúpiť k náhradnému spôsobu výpočtu dane s použitím pomôcok, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. V danom prípade došlo práve k tejto situácii, keď žalobca ako platiteľ DPH neumožnil správcovi dane vykonanie daňovej kontroly za príslušné zdaňovacie obdobia.

Odvolací súd považuje za potrebné túto skutočnosť zdôrazniť, pretože z odvolania podaného žalobcom je zrejmé, že žalobca túto skutočnosť opomína a snaží sa vyvolať dojem, že nie on, ale v prvom rade správca dane porušil svoje zákonné povinnosti pri kontrole správnosti uplatnenia práva žalobcu na odpočítanie DPH, keď podľa názoru žalobcu nevykonával príslušné dokazovanie, hoci podľa žalobcu ho vykonať mal aj hoci v štádiu vyrubovacieho konania.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že ak je daňový subjekt zákonným spôsobom správcom dane vyzvaný výzvou k preukázaniu konkrétnych skutočností a z výzvy je zrejmé o akých skutočnostiach má správca dane pochybnosti, je potom na daňovom subjekte, aby v rámci svojej dôkaznej povinnosti preukázal správnosť svojich tvrdení. Ak takto daňový subjekt neurobí, potom dôkazné bremeno nesplnil a tým sú pre správcu dane zároveň i dané zákonné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok a to postupom podľa ustanovenia § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov. Pre takýto postup správcu dane potom zo zákona nevyplýva ani ďalšia povinnosť opakovane vyzývať daňový subjekt k tomu, aby doplňoval a preukazoval skutočnosti, k čomu bol už predtým vyzvaný a takúto povinnosť si nesplnil a teda neunesol príslušné dôkazné bremeno. Na daňovom subjekte spočíva teda dôkazné bremeno a pokiaľ nepreukáže, čo je podľa zákona povinný, je potom správca dane oprávnený určiť daň podľa pomôcok, ktoré obstaráva správca dane bez súčinnosti s daňovým subjektom. Takýto postup je i prelomom do základnej zásady vyjadrenej v § 2 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov, ktorá zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovať so správcom dane pri správnom určení dane. Dôsledkom toho potom je, že odvolací orgán, ak je základ dane a daň stanovená podľa pomôcok, môže skúmať iba dodržanie zákonných procesných podmienok pre použitie tohto spôsobu určenia dane podľa pomôcok a pokiaľ sú zákonné podmienky dodržané, odvolací orgán pre nedôvodnosť odvolanie daňového subjektu zamietne.

Zo systematiky zaradenia jednotlivých spôsobov stanovenia daňovej povinnosti v rámci zákona o správe daní a poplatkov je evidentné, že zákonodarca za základnú metódu považuje dokazovanie, pretože daňový základ a daň sú týmto postupom stanovené najpresnejšie. Ďalšie dve metódy, to je stanovenie daňovej povinnosti za použitia pomôcok a dohodou, sú metódami náhradnými, ktoré prichádzajú do úvahy až pri vylúčení možnosti stanoviť daň dokazovaním. Pre použitie pomôcok vyžaduje zákon splnenie jedinej podmienky, že totiž daňovú povinnosť nemožno určiť dokazovaním. K predpokladom pre dohodnutie základu dane je popri splnení tejto podmienky (t.j. nemožno stanoviť daňovú povinnosť dokazovaním) nevyhnutné splniť i ďalšiu zákonnú požiadavku, že totiž základ a výšku dane nemožno dostatočne spoľahlivo určiť ani podľa pomôcok, ktoré má k dispozícii správca dane. Zákon teda predpokladá, že ku stanoveniu daňovej povinnosti dôjde na základe dokazovania, prípadne za použitia pomôcok, či na základe dohody, pričom použitie každej ďalšej metódy je možné iba pri vylúčení predchádzajúcej metódy. Preto pokiaľ správca dane určí daň podľa pomôcok v súlade so zákonom, nemôže potom správca dane už prihliaďať

k ďalším okolnostiam, na ktoré poukazuje daňový subjekt a to obzvlášť, keď správcovi dane neumožnil vykonať daňovú kontrolu (§ 15 ods. 2), ktorá skutočnosť následne nepredpokladá dohodovať daň podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov.

V danom prípade je odvolací súd zhodne s názorom žalovaného, že rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, na ktoré žalobca poukazuje vo svojom odvolaní proti rozsudku krajského súdu, nie je možné na daný prípad aplikovať. Žalobca si totiž musí ako daňový subjekt uvedomiť, že práve on neumožnil správcovi dane riadne vykonať daňovú kontrolu a so správcom dane vôbec nespolupracoval a neposkytol mu žiadnu súčinnosť. Naviac aj v rozsudku najvyššieho súdu sp.zn. 5 Sžf 33/2007 sa jedná o úplne iný skutkový a právny stav, kde si daňový subjekt nesplnil svoju povinnosť v rámci dokazovania ním uvádzaných skutočností vo vzťahu ku správcovi dane. V danom posudzovanom prípade ide o jednoznačne iný skutkový a právny stav, ktorý nepredpokladá, aby správca dane dohodoval daň s daňovým subjektom podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov. Pokiaľ daňový subjekt poukazoval na nález Ústavného súdu SR I. ÚS 238/06 zo dňa 16.12.2008, tak podľa názoru Najvyššieho súdu SR nie je možné právne závery Ústavného súdu SR aplikovať na daný posudzovaný prípad, pretože Ústavný súd SR, ako je zjavné a nesporné z obsahu uvedeného nálezu, zaoberal sa právami daňového subjektu, ktoré daňový subjekt má právo uplatňovať v priebehu výkonu daňovej kontroly. V danom prípade ide o diametrálne odlišný skutkový a právny stav, pretože daňový subjekt správcovi dane ani len neumožnil daňovú kontrolu vykonať. Ako vyplýva z administratívneho spisu správneho orgánu, je potom potrebné dať za pravdu žalovanému, že žalobca ako daňový subjekt nebol ukrátený o žiadne svoje práva v súvislosti s procesným postupom správcu dane, pretože daňový subjekt si neuplatnil ani svoje právo vyjadriť sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok a voči tomuto protokolu nevzniesol a neuplatnil žiadne námietky.

Námietku žalobcu, že krajský súd a ani žalovaný nezaujal vo vyjadrení k žalobe stanovisko k námietkam voči správnej výške určenej dane z pridanej hodnoty za okolností, za ktorých správca dane daň vypočítal (v zmysle § 22 ods. 1 zákona o DPH), je tiež podľa názoru odvolacieho súdu právne irelevantná, pretože takúto námietku by mohol daňový subjekt logicky uplatniť iba vtedy, ak by správca dane k príslušnej dani dospel dokazovaním a to na základe zistení v priebehu výkonu daňovej kontroly. V danom posudzovanom prípade pred odvolacím súdom však správca dane určil daň podľa pomôcok a nie na základe príslušného dokazovania, ktorú skutočnosť si musí uvedomiť i žalobca.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), nakoľko pri nedostatku žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a tiež s prihliadnutím na závery obsiahnuté v dôvodoch rozhodnutia odvolacieho súdu, Najvyšší súd SR nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od právneho názoru krajského súdu v danej veci odchýlil (napr. zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska) a preto v zmysle ust. § 219 ods. 1, 2 O.s.p. za použitia ust. § 246c ods. 1 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako súladný so zákonom potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd SR v zmysle ust. § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. za použitia ust. § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.. Žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprináleží.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave 21. mája 2014

JUDr. Jozef Milučký, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková