

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: PO-1S/6/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200062
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 11. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Tatiana Sabadošová
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:8021200062.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Tatiány Sabadošovej a členov senátu JUDr. Ing. Lenky Figulovej a Mgr. Michala Magura, v právnej veci žalobcu: A. B., nar. XX.XX.XXXX, C. D. E. XXXX/XX, XXX XX F., zastúpeného JUDr. Kišeľak, s.r.o. so sídlom Weberova 8, 080 01 Prešov, IČO: 53 916 425 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 558922/2020 z 03.12.2020 takto

rozhodol:

I. Z r u š u j e rozhodnutie žalovaného č. 558922/2020 z 03.12.2020 z 03.12.2020 a rozhodnutie Daňového úradu v Prešove č. 366301/2020 zo 06. augusta 2020 a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

o d ô v o d n e n i e:

I.
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov rozhodnutím č. 366301/2020 zo 06. augusta 2020 (ďalej aj ako „správca dane“ a „rozhodnutie správcu dane“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane určenej podľa pomôcok v sume 76 464,77 eur na dani z príjmov fyzickej osoby (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie 2011.

Daň vyrubená ročným zúčtovaním a podaným daňovým priznaním (opravným) 1 884,81 eura, daň určená správcou dane 78 349,58 eura, rozdiel dane 76 464,77 eura s tým, že daň je splatná do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto rozhodnutia na účet Daňového úradu Prešov vedený v Štátnej pokladnici.

2. Z obsahu administratívneho spisu, ako aj z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že daňový subjekt (ďalej aj „žalobca“) podal dňa 02.04.2012 správcovi dane daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011, v ktorom uviedol príjmy podľa § 6 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a to z prenájmu vo výške 34 564,31 eura, k tomuto výdavky vo výške 31 896,73 eura, ako aj príjmy podľa § 8 citovaného zákona z predaja nehnuteľností vo výške 422 000 eura a k tomu výdavky vo výške 421 000 eura. Správca dane za účelom preverenia týchto údajov, ktoré žalobca v daňovom priznaní priznal, mu zaslal Oznámenie

o výkone daňovej kontroly č. 9701402/5/3953901/2013/PoMa z 27.08.2013 na dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2011, so začiatkom daňovej kontroly dňa 27.08.2013, doručené žalobcovi 06.09.2013. Nakoľko žalobca a ani jeho právny zástupca nepredložili v stanovnej lehote žiadne doklady potrebné k výkonu kontroly správca dane pristúpil k určení dane podľa pomôcok s tým, že Oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok č. 9700402/5/189689/2014/PoMa zo dňa 16.01.2014 doručil právnomu zástupcovi žalobcu. Určovanie dane podľa pomôcok sa začalo 31.01.2014, t. j. nasledujúci deň po doručení oznámenia. Správca dane vyhotovil Protokol o určení dane podľa pomôcok č. 2117089/2015 zo dňa 04.11.2015, ktoré spolu s výzvou na vyjadrenie k protokolu prevzal žalobca 11.11.2015, ktorého dňa bolo ukončené určovania dane podľa pomôcok. Dňa 02.12.2015 doručil žalobca vyjadrenie k protokolu, ktoré bolo prejednané so správcom dane 09.05.2016 a 26.05.2016. Správca dane následne na základe protokolu vyrubil žalobcovi daň z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011 v sume 76 485,43 eur a z toho vyplývajúci rozdiel dane v sume 75 788,56 eur rozhodnutím zo dňa 07.06.2015 č. 103295446/2016, proti ktorému sa žalobca odvolal. Žalovaný rozhodnutím zo dňa 05.09.2016 č. 103831743/2016 jeho odvolaniu nevyhovel a potvrdil rozhodnutie správcu dane. Žalobca podal na Krajský súd v Prešove správnu žalobu voči tomuto rozhodnutiu správcu dane a žalovaného a Krajský súd v Prešove rozsudkom č.k. 4S/43/2016-61 zo dňa 30.05.2017 zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 05.09.2016. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/2/2018 zo dňa 26.03.2019 tak, že rozsudok Krajského súdu v Prešove zrušil a vec vrátil súdu na ďalšie konanie. Krajský súd v Prešove opätovne vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 4S/6/2019-31 zo dňa 05.11.2019, ktorý nadobudol právoplatnosť 14.01.2020 tak, že zrušil opätovne rozhodnutie žalovaného zo dňa 05.09.2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný dňa 18.05.2020 rozhodnutím č. 100909766/2020 zrušil rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Prešov č. 103295446/2016 zo dňa 07.06.2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia a nedostatočného zistenia skutkového stavu. Žalovaný v odôvodnení zrušujúceho rozhodnutia uviedol, že aj keď boli splnené podmienky pre určenie dane podľa pomôcok v súlade s vysloveným právnym názorom správneho súdu nie je možné prehliadať spornú skutočnosť, či žalobca skutočne dosiahol príjem z predaja a prenájmu nehnuteľností a bolo teda povinnosťou správcu dane postupovať podľa § 48 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov a prihliadnuť na zistené skutočnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt. Uložil správcovi dane povinnosť postupovať v súlade s názorom kasačného súdu a správneho súdu a zohľadniť príjem daňového subjektu vzhľadom na vyjadrenia A. G. v súdnych konaniach vedených na Okresnom súde Prešov pod sp. zn. 17C/57/2012 a 9C/124/2013 a ďalších, v ktorých poprel odovzdanie peňazí daňovému subjektu.

3. Následne Daňový úrad Prešov, tak ako je to uvedené v ods. 1 rozsudku rozhodol opätovne rozhodnutím č. 366301/2020 zo 06. augusta 2020 a vyrubil žalobcovi rozdiel dane určenej podľa pomôcok v sume 76 464,77 eur na dani z príjmov fyzickej osoby (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie 2011. Proti tomuto rozhodnutiu sa žalobca podal odvolanie zo dňa 15.09.2020, v ktorom poukázal na závery rozsudkov tak kasačného, ako aj Krajského súdu v Prešove vyššie označených s tým, že správca dane pri vydaní napadnutého rozhodnutia nerešpektoval závery a povinnosti, ktoré mu boli uložené rozhodnutím žalovaného a takisto nerešpektoval názory týchto súdov a týmto postupom došlo k opätovnému podstatnému porušeniu ustanovení v konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mali v daňovom konaní za následok vydanie nezákonného rozhodnutia správcom dane. Ďalej namietal, že správca dane sa nevysporiadal s povinnosťami, ktoré mu boli uložené žalovaným ako aj vyššie označenými rozsudkami a ako dôsledne si splnil zákonnú povinnosť, ktorá mu vyplýva z § 48 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorej pri určovaní dane podľa pomôcok je povinný správca dane prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt aj keď ním neboli uplatnené. Namietal, že správca dane vydal napadnuté rozhodnutie v zrejmom rozpore so závermi súdov o tom, že pri svojom rozhodovaní musí zohľadniť skutočnosť, že daňový subjekt skutočne nedosiahol príjem z predaja a prenájmu nehnuteľností vzhľadom na vyjadrenia v konaniach vedených na Okresnom súde Prešov pod sp. zn. 17C/57/2012 a 9C/124/2013, kde poprel výslovne A. G. odovzdanie peňazí žalobcovi, ktorý v dôsledku toho nemohol a ani nezaznamenal v majetkovej sfére žiaden prírastok. Ďalej namietal, že správca dane si zabezpečil do daňového konania ďalší dôkaz, ktorého zabezpečenie daňovému subjektu neoznámil a to dotaz na Okresný súd Prešov vo vzťahu k súdnym konaniam vedeným pod sp. zn. 9C/124/2013, 17C/157/2012 a 11C/308/2013 o stave konaní, a žalobca teda nemal možnosť sa k tomuto dôkazu vyjadriť a ani sa s ním oboznámiť, čím došlo k nezákonnému zásahu do jeho procesných práv. Tiež namietal nesprávne závery správcu dane týkajúce sa poukázania peňazí na bankový účet VEKA Slovakia s.r.o. a teda, že správca dane žiadnym rozumným spôsobom pred prijatím záverov v

napadnutom rozhodnutí nepreukázal, aby daňový subjekt dostal akýkoľvek príjem z predaja, či prenájmu nehnuteľností a nie je spravodlivo možné požadovať od neho aby preukazoval to, že príjem nedostal a nútiť ho preukazovať niečo, čo sa nestalo a vyvracať prezumpciu prijatú správcom dane. Namietal na záver, že sa správca dane odklonil v napadnutom rozhodnutí od názorov správneho a kasačného súdu a preto mal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia tento odklon presvedčivo odôvodniť čo neučinil a preto namieta nepreskúmateľnosť a arbitrárnosť rozhodnutia.

4. O odvolaní rozhodol žalovaný správnu žalobou napadnutým rozhodnutím č. 558922/2020 z 03.12.2020 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) a odvolaniu nevyhoviel a rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5. Žalovaný potom, čo v odôvodnení napadnutého rozhodnutia zopakoval priebeh administratívneho konania k jednotlivým odvolacím námietkam uviedol:

Nepovažoval za dôvodnú odvoláciu námietku týkajúcu sa tvrdenia daňového subjektu, že správca dane pri vydaní odvolaním napadnutého rozhodnutia nerešpektoval závery žalovaného v rozhodnutí č. 100909766/2020 zo dňa 18.05.2020 a správneho a kasačného súdu a to z dôvodu, že zo skutkového stavu vyplýva, že správca dane vo vyrubovacom konaní po zrušení rozhodnutia č. 103295446/2016 zo dňa 07.06.2016 nepostupoval v súlade s právnym názorom odvolacieho orgánu, ktorý vychádzal z rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/ 2/2018 zo dňa 26.03.2019 a zaoberal sa otázkou, či daňový subjekt skutočne dosiahol príjem z predaja a prenájmu nehnuteľností. Vo vyrubovacom konaní prihládol správca dane na okolnosť, z ktorej mohli pri určovaní dane podľa pomôcok vyplynúť pre daňový subjekt výhody aj keď ním neboli uplatnené. Prihládol na pri určení výdavkov súvisiacich s príjmom podľa § 8 ods. 1 písm. b) zák. č. 595/2003 Z. z. na kúpnopredajnú zmluvu zo dňa 06.10.2008, uzavretú medzi predávajúcim A. H. G. a kupujúcim – žalobcom, predmetom ktorej bol predaj pozemkov v sume 1 550 000 Sk (51 450,57 eur) zapísaných na LV číslo XXXX k.ú. F., na základe ktorej bol dňa 18.11.2008 uskutočnený vklad do katastra nehnuteľností o čom svedčí aj výpis LV, podľa ktorého sa stal jediným vlastníkom týchto pozemkov žalobca. Podľa zistenia správcu dane daňový subjekt do roku 2011 predal pozemky zapísané na tomto LV a predaj sa uskutočnil na základe kúpnej zmluvy č. 486/6353/2011 zo dňa 07.06.2011 uzavretej medzi predávajúcim žalobcom zastúpeným A. H. G. a kupujúcim - Slovenská správa ciest Bratislava s dohodnutou kúpnou cenou vo výške 422 000 eur. V kúpnej zmluve bolo uvedené číslo účtu vedené v Tatrabanke a.s., na ktorý kupujúci uhradil 02.11.2011 predávajúcemu žalobcovi dohodnutú kúpnou cenu. Kupujúci Slovenská správa ciest sa stal právoplatným vlastníkom nehnuteľností zápisom vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností (rozhodnutie Správy katastra Prešov zo dňa 30.08.2011 V 4366/11). Keďže predávajúci žalobca tieto nehnuteľnosti vlastnil menej ako 5 rokov tak príjem z ich predaja je v zmysle § 8 ods. 1 písm. b) v nadväznosti na § 9 ods. 1 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. v neskorších predpisov zdaniteľným príjmom. Zo zisteného skutkového stavu vyplýva, že daňový subjekt predal tieto nehnuteľnosti kupujúcemu, ktorý za predaj uhradil kúpnou cenou vo výške 422 000 eur na účet, ktorý bol uvedený v kúpnej zmluve pre partnera žalobcu a získal tým príjem z predaja nehnuteľností, ktoré aj v daňovom priznaní k dani z príjmov za rok 2011 uviedol a ktorý bol aj predmetom daňovej kontroly. Tvrdenie daňového subjektu o tom, že daňové priznanie síce podpísal, ale jeho obsah nepoznal považuje žalovaný za účelové, ktoré nemá vplyv na rozhodnutie vo veci a nebolo povinnosťou daňových orgánov sa týmito námietkami zaoberať. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, že daňový subjekt zaznamenal vo svojej majetkovej sfére príjem vo forme preddavku na účte, ktorý uviedol v kúpnopredajnej zmluve ako účet, na ktorý má byť jeho príjem z predaja nehnuteľností vo výške 422 000 eur pripísaný.

6. Žalovaný ďalej v napadnutom rozhodnutí uviedol, že zo spisového materiálu tiež vyplýva, že žalobca zastúpený I. G. prenajal v roku 2011 pozemky zapísané na LV č. XXXX nájomcovi Slovenskej správe ciest na základe nájomnej zmluvy uzavretej dňa 08.11.2011 pod č. 1146/6353/2011. Nájomné bolo dohodnuté v celkovej výške 35 364,51 eur. Zo zistenia správcu dane bolo preukázané, že k prenájomu pozemkov došlo a nájomné vo výške 35 564,51 eur uhradil nájomca prenajímateľovi - žalobcovi dňa 09.12.2011 (výpis č. 230). Úhrada sa podľa vyjadrenia Slovenskej správy ciest uskutočnila na iný účet ako bol uvedený v nájomnej zmluve z dôvodu, že žalobcu už mali v evidencii zmlúv a systém vytvoril prevodný príkaz na číslo účtu, ktorý bol v tejto zmluve uvedený. Žalobca teda rovnako ako pri predaji nehnuteľností tak aj pri prenájme pozemkov zaznamenal vo svojom majetku prírastok, zaplatenie ktorého si po nezhodách s I. G. uplatnil v súdnom konaní vedenom pod sp. zn. 11C/308/2013 s tým, že žalovaný

uviedol, že v tomto súdnom konaní ide o občianskoprávne spory, ktoré nie sú predmetom daňového konania.

7. K námietke žalobcu, že správca dane len formálne doplnil skutkový stav o dopyt na Okresnom súde Prešov, kde si preveroval stav vyššie označených súdnych konaní v občianskoprávných veciach a že mu neoznámil zabezpečenie ďalšieho dôkazu a preto nemal možnosť sa k nemu vyjadriť čím boli porušené jeho procesné práva žalovaný uviedol, že daňový poriadok neukladá správcovi dane povinnosť, aby pri určovaní dane podľa pomôcok informoval daňový subjekt o pomôckach, ktoré v konaní použil. Správca dane spísal úradný záznam dňa 13.07.2020 a z telefonického rozhovoru so zamestnankyňou informačného centra Okresného súdu Prešov, ktorým si preveroval stav týchto súdnych konaní, v ktorých boli riešené vlastnícke práva k nehnuteľnostiam zapísaných na LV XXXX a o zaplatenie sumy 422 000 eur s prídl., z ktorého úradného záznamu vyplýva že konanie vedené pod sp. zn. 17C/57/ 2012 nebolo právoplatne skončené, konanie vedené pod sp. zn. 9C/124/2013 je prerušené a konanie vedené pod sp. zn. 11C/ 308/2013 bolo zastavené a je právoplatne v archíve. Žalovaný poukázal na ustanovenie § 49 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého daňový subjekt nie je oprávnený sa vyjadrovať k 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 určenie dane. Ak takýto návrh daňový subjekt podá, nemá mu správca dane vyhovieť a preto neakceptoval jeho návrh na prerušenie daňového konania do skončenia konania na Okresnom súde Prešov o určení neplatnosti kúpnej zmluvy, na základe ktorej mal daňový subjekt nadobudnúť nehnuteľnosti, z ktorých predaja, resp. nájmu podľa vlastného daňového priznania nadobudol v roku 2011 príjem. O možnosť preukazovania rozhodujúcich skutočností sa v danom prípade pripravil sám daňový subjekt, ktorý svojou vlastnou pasivitou neumožnil vykonanie daňovej kontroly. Žalovaný skonštatoval, že správca dane v tomto konaní vychádzal z právneho stavu platného v roku 2011 a pri určení dane podľa pomôcok postupoval v súlade s Daňovým poriadkom a nebol oprávnený čakať na budúce výsledky súdnych konaní. Správca dane, ktorý vo vyrubovacom konaní postupoval v súlade s právnym názorom kasačného a správneho súdu, ako aj odvolacieho orgánu a preveroval v súvislosti s predmetom dane z príjmov okolnosti, z ktorých by pre daňový subjekt mohli vyplývať výhody zistil, že došlo k reálnemu predaju nehnuteľností Slovenskej správe ciest, ktorá kúpnu a nájmnú cenu vyplatila podľa stále platných zmlúv. Žalobca zaznamenal vo svojej majetkovej sfére prírastok tak, ako je to uvedené v odôvodnení rozhodnutia správcu dane a na prípadné výsledky civilných súdnych konaní, na ktoré poukazuje žalobca nebolo možné v tomto konaní prihliadnuť z dôvodu, že tieto neboli právoplatne skončené, boli prerušené, resp. boli zastavené a sú právoplatne v archíve.

8. Pokiaľ ide o poukazovanie žalobcu na stanovisko žalovaného na jeho dopyt, že do základu dane vstupuje iba prijatý príjem v príslušnom zdaňovacom období žalovaný k tomuto uviedol, že v odpovedi na dopyt informácie v intenciách zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov, avšak žalobca v daňovom konaní podľa zisteného skutkového stavu ničím nevyvrátil, že nedosiahol sporný príjem z predaja a prenájmu pozemkov.

9. Na záver žalovaný zdôraznil, že považuje námietky žalobcu za neopodstatnené, že správca dane správne dodržal zákonný postup v zmysle § 48 a § 49 Daňového poriadku z dôvodu, že daňový subjekt neumožnil vykonať daňovú kontrolu a vo vyrubovacom konaní postupoval v súlade s právnym názorom odvolacieho orgánu, ktorý vychádzal z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/2/2018 zo dňa 26.03.2019 a zaoberal sa otázkou, či daňový subjekt skutočne dosiahol príjem z predaja a prenájmu nehnuteľností a na základe toho rozhodol tak, že odvolanie žalobcu zamietol a potvrdil napadnuté rozhodnutie správcu dane.

II.

Konanie pred správnym súdom

10. Žalobca podal na Krajský súd v Prešove dňa 15.02.2021 elektronicky správnu žalobu podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej aj „SSP“) na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. č. 558922/2020 z 03.12.2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 366301/2020 zo 06.08.2020 a navrhol, aby správny súd rozhodnutia daňových orgánov zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

11. V správnej žalobe žalobca namietal, že rozhodnutia oboch správnych orgánov sú nezákonné, nesprávne a predčasne vydané, vykazujúce prvky svojvôle prejavujúce sa aj v ich arbitrárnosti. Ďalej namietal, že napadnuté rozhodnutia daňových orgánov nerešpektovali právne záväzné názory správnych súdov, ktorými boli tieto orgány viazané pri svojej rozhodovacej činnosti, tak ako sa to už prejavilo aj v správnych konaniach, ktoré predchádzali vydaniu napadnutých správnych rozhodnutí. Namietal, že žalovaný sa nedostatočne vysporiadal s jeho odvolacími námietkami zo dňa 15.09.2020 pri súčasnom vyvodení nesprávnych právnych záverov z aplikovaných ustanovení Daňového poriadku. Poukázal na to, že v tomto prípade sa jedná už v poradí o druhé rozhodnutie správneho orgánu správcu dane, ktorý mu opätovne vyrubil rozdiel dane a to aj napriek právnym záverom vyplývajúcim z rozhodnutí správneho súdu a kasačného súdu, ako aj v rozpore s druhým rozhodnutím žalovaného, ktoré bolo doplnené jasnými, určitými a zrozumiteľnými záväznymi pokynmi ako má správca dane v rámci vydania druhého rozhodnutia postupovať. Poukázal na to, ako vymedzil žalovaný dôvody zrušenia druhého rozhodnutia správcu dane na str. 9. rozhodnutia zo dňa 18.05.2020.

12. Ďalej žalobca poukázal na bod 19 rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/2/2018 zo dňa 26.03.2019 ako aj na bod 90 rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 4S/6/2019 zo dňa 05.11.2019 a zdôraznil, že absolútne nezohľadnenie právnych názorov, ktoré boli vyjadrené v oboch týchto súdnych rozhodnutiach, ako aj nedodržanie procesného postupu správcom dane Daňovým úradom Prešov, ktorý mu bol uložený aj žalovaným v jeho druhom rozhodnutí namietal aj vo svojom odvolaní. Jeho odvolacie námietky vôbec neboli zohľadnené v napadnutom rozhodnutí žalovaným a k týmto sa žalovaný len stroho a nie ešte právne uspokojivo vyjadril a navyše, tak aby aspoň po formálnej stránke bolo splnené, že tieto úplne neodignoroval. Poukázal aj na to, že sa tým, že žalovaný potvrdil napadnutým rozhodnutím rozhodnutie správcu dane tak de facto a de iure potvrdil len ten istý právny názor a záver, ktorý bol vyjadrený v prvom rozhodnutí správcu dane, ktoré sám žalovaný svojím druhým rozhodnutím zrušil a to všetko navyše, ako keby toto ním opakovane namietané nesprávne právne posúdenie týchto správnych orgánov pred vydaním touto žalobou napadnutého rozhodnutia, úplne nevyvrátili názory tak správneho súdu, ako aj kasačného. Ďalej uviedol, že prvostupňový správny orgán vychádzal zo skutkového stavu, ktorý od momentu jeho prvého rozhodnutia zo dňa 07.06.2016 len formálne doplnil o dopyt Okresného súdu Prešov vo vzťahu k súdnemu konaniu vedenému pod sp. zn. 17C/57/2012, ktorým bolo zistené čo bolo totožné aj ku dňu 07.06.2016 a teda, že toto súdne konanie je vedené a nie je toho času právoplatne skončené na okresnom súde, ako aj dopytom na vo vzťahu k súdnemu konaniu vedenom pod sp. zn. 9C/124/2013, ktorým bolo tiež zistené, že toto konanie k 07.06.2016 tiež nie je právoplatne skončené, ale je prerušené do skončenia súdneho konania vedeného na Okresnom súde Prešov pod sp. zn. 17C/57/2012. Zároveň doplnil dokazovanie vo vzťahu k súdnemu konaniu vedenému pod sp. zn. 11C/308/2013, ktorým zistil čo bolo totožné aj ku dňu 07.06.2016, že toto konanie bolo zastavené z dôvodu, že daňový subjekt nezaplatil súdny poplatok za podanie žaloby aj napriek jeho čiastočnému oslobodeniu od povinnosti tento poplatok zaplatiť. Poukázal na to, že tieto skutočnosti o stave týchto súdnych konaní boli známe správne a kasačného súdu v čase vydania meritórnych rozhodnutí a za tohto daného stavu boli vydané rozsudky s právnymi závermi a povinnosťami pre správcu dane, ktoré však tieto nerešpektoval pri vydaní svojho v poradí už druhého rozhodnutia, a ktoré boli navyše právnymi názormi týchto oboch súdov potvrdené a aj žalovaným v jeho rozhodnutí napadnutom touto žalobou. Z tohto dôvodu žalobca považuje napadnuté rozhodnutie žalovaného za nezákonné a nesprávne, keďže žalovaný svojím rozhodnutím nezákonne „formálne prikryl“ a potvrdil nezákonné rozhodnutie správcu dane a jeho nesprávny úradný postup pred vydaním prvostupňového rozhodnutia, ktorý spočíval výlučne vo formalistických dopytoch na súd o stave súdnych konaní pri zistení nezmeneného status quo týchto súdnych konaní pri prehliadaní nezohľadnenia záverov rozhodnutí kasačného a správneho súdu a pokynov žalovaného uložených Daňovému úradu Prešov v jeho poradí druhom rozhodnutí a pri prijatí úplne opačného záveru o daňovej povinnosti žalobcu než bol záver, ktorý už raz bol prijatý právoplatnými rozhodnutiami súdov.

13. Žalobca poukázal na to, že k jeho odvolacej námietke spočívajúcej v tom, že prvostupňový orgán vydal rozhodnutie napadnuté rozhodnutie v zrejmom rozpore so závermi súdov o tom, že pri svojom rozhodovaní správca dane musí zohľadniť skutočnosť, že daňový subjekt skutočne nedosiahol príjem z predaja a prenájmu nehnuteľností vzhľadom aj na vyjadrenia H. G. v súdnom konaní vedenom na Okresnom súde Prešov pod sp. zn. 17C/57/2012 a sp. zn. 9C/142/2013 a ďalších, v ktorom A. G. poprel výslovne odovzdanie peňazí žalobcovi, ktorý v dôsledku toho tak nemohol a ani nezaznamenal skutočne vo svojej majetkovej sfére žiaden prírastok. Žalovaný na strane 12 napadnutého rozhodnutia

len formálne uviedol, že „...správca dane v konaní za zdaňovacie obdobie 2011 vychádzal z právneho stavu platného v roku 2011, pri určení dane podľa pomôcok postupoval v súlade s právnym názorom kasačného a správneho súdu, ako aj odvolacieho orgánu, a preveroval v súvislosti s predmetom dane z príjmov okolnosti, z ktorých by pre daňový subjekt mohli vyplynúť výhody, zistil, že došlo k reálnemu predaju nehnuteľností v Slovenskej správe ciest, ktorá kúpnu a nájomnú cenu vyplatila podľa stále platných zmlúv. A. B. zaznamenal vo svojej majetkovej sfére prírastok tak, ako je to uvedené v odôvodnení rozhodnutia správcu dane.“ Navyše bez akejkoľvek opory v objektívnom práve, či aspoň akéhokoľvek odkazu na súvisiace ustanovenia Daňového poriadku dodáva „na prípadné výsledky civilných súdnych konaní, na ktoré poukazuje daňový subjekt nebolo možné v tomto konaní prihliadnúť z dôvodu, že tieto neboli právoplatne ukončené, boli prerušené, resp. boli zastavané a sú právoplatne v archíve.“ K tomuto názoru žalovaného žalobca uviedol, že tak dôkazy, ako aj výsledky týchto súdnych konaní predstavujú tie okolnosti, z ktorých pre žalobcu ako daňový subjekt a účastníka daňovej kontroly môžu vyplývať výhody, ktoré je správca dane povinný zohľadniť v rámci vydávania svojho rozhodnutia a ktoré by súčasne privodili iný záver než ten, ktorý správca dane opakovane prijal v rozpore s názormi súdov a že jeho argumentácia je v súlade so závermi rozsudkov kasačného a správneho súdu.

14. Žalobca v tejto súvislosti citujúc ustanovenia § 24 Daňového poriadku poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/10/2012 týkajúci sa rozloženia dôkazného bremena. Poukázal na to, že žalovaný prijal záver o neunesení údajného dôkazného bremena žalobcom ako daňovému subjektu a účastníka daňového konania, keď tento nepreukázal opak toho čo správca dane prezumoval a teda, že nepreukázal neexistenciu určitej právnej skutočnosti a to nerozšírovanie svojho majetku, čo je v rozpore so súdnymi rozhodnutiami: uznesením Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Cdo/13/2009 zo dňa 24.02.2010, rozsudkom NS SR sp. zn. 6 Cdo/81/2010 z 31. mája 2010 a Najvyššieho súdu ČR sp. zn. 22 Cdo/3108/2010 zo dňa 26.02.2013 o tom, že od účastníka nemožno spravodlivo požadovať, aby preukazoval nejestvujúcu skutočnosť, ale aj v ustálenom preukázanom skutkovom stave, ktoré si súdy oboch inštancií osvojili pri preskúvaní zákonnosti skorších rozhodnutí žalovaného vydaných voči žalobcovi a teda, že žalobca neprijal finančné prostriedky ani z predaja nehnuteľnosti a ani z nájmu nehnuteľností a nerozšíril si svoju majetkovú sféru. Súdy takto na základe týchto skutkových zistení vyslovili zásadný a záväzný právny názor, že predmetom dane z príjmu môže byť len ten príjem, ktorý daňový subjekt skutočne dosiahol, pričom ide nepochybne o okolnosť, z ktorej môžu pri určovaní dane podľa pomôcok vyplynúť pre daňový subjekt výhody a na tieto bol správca dane povinný prihliadnúť a ak by tak neurobil tak bol povinný aj pre tieto okolnosti rozhodnutie správcu dane zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie a rozhodnutie.

15. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zo dňa 14.04.2021 navrhol, aby súd žalobu zamietol s tým, že napadnuté rozhodnutie bolo vydané v súlade s platnými právnymi predpismi. Pokiaľ ide o žalobné námietky k týmto uviedol, že ich považuje za nedôvodné.

16. K námietke týkajúcej sa samotného vykonania daňovej kontroly u žalobcu za rok 2011 poukázal na to, že zákonná podmienka na použitie § 48 Daňového poriadku bola u žalobcu jednoznačne splnená, keďže im neumožnil vykonať daňovú kontrolu za rok 2011. Poukázal na to, že po zrušení rozhodnutia zo dňa 07.06.2016 správca dane postupoval podľa právneho názoru odvolacieho orgánu v rozhodnutí zo dňa 18.05.2020, ktorý vychádzal z rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/2/2018 zo dňa 26.03.2019 ako aj Krajského súdu v Prešove sp. zn. 4S/6/2019 zo dňa 05.11.2019 a v súlade s týmito závermi sa zaoberal správca dane otázkou, či daňový subjekt skutočne dosiahol príjem z predaja a prenájmu nehnuteľností. Daňový subjekt nepredložením dokladov znemožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu za rok 2011 a sám spôsobil nemožnosť preukazovať rozhodujúce skutočnosti čo skonštatoval aj kasačný súd vo svojom rozsudku. Uviedol, že zo spisového materiálu je zrejmé, že správca dane pre účely určenia dane podľa pomôcok použil pomôcky v súlade s § 48 ods. 3 Daňového poriadku a na základe toho zistil, že žalobca ako vlastník pozemkov vedených na LV č. XXXX prostredníctvom splnomocnených zástupcov A. H. G. a I. G. predal pozemky SR - Slovenská správa ciest za dohodnutú kúpnu cenu 422 000 eur. Takisto prenajal pozemky nájomcovi SR - Slovenská správa ciest za sumu 35 564,51 eur. Správca dane takisto zistil, že kupujúci, resp. nájomca uhradil kúpnu cenu, resp. za prenájom pozemkov na účet uvedený v zmluvách, ktorý patril spoločnosti VEKA Slovakia s.r.o., v ktorej spoločnosti v roku 2011 boli spoločníkmi žalobca a A. H. G..

17. Žalovaný ďalej uviedol, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane pri určení dane použil pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo, ktoré si zaobstará bez súčinnosti daňového

subjektu a v súlade s právnym názorom súdov prihladal v zmysle § 48 ods. 5 Daňového poriadku na skutočnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt. Zdôraznil, že žalobca sám dobrovoľne bez vyzvania správcu dane podal daňové priznanie, v ktorom deklaroval príjmy z predaja a prenájmu nehnuteľností. Po začatí daňovej kontroly nepredložil správcovi dane žiadne daňové a účtovné doklady na základe, ktorých by bolo možné verifikovať pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní. Zdôraznil, že povinnosť predloženia dokladov daňovému subjektu vyplýva z ustanovenia § 45 ods. 2 písm. d) Daňového poriadku, ako aj § 24 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, nakoľko skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a ktoré je daňový subjekt povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v iných podaniach preukazuje práve daňový subjekt. Túto povinnosť si daňový subjekt nesplnil na základe čoho teda správca dane pristúpil k určaniu dane podľa pomôcok. Dokazovanie sa uskutočňuje výlučne len v rámci daňovej kontroly, ku ktorej však v tomto prípade nedošlo, pretože vinou daňového subjektu nebol umožnený výkon daňovej kontroly a v rámci určovania dane podľa pomôcok neprichádza do úvahy dokazovanie. Tvrdenie žalobcu, že daňové priznanie podpísal, ale jeho obsah nepoznal, v ktorom obsahu uviedol príjem z predaja a prenájmu nehnuteľností považuje žalovaný za účelové a ktoré nemá vplyv na rozhodnutie vo veci. Podľa jeho názoru smerodajnou skutočnosťou pri vyrubení dane po jej určení podľa pomôcok je dobrovoľné podanie daňového priznania za rok 2011, v ktorom žalobca priznal príjmy z predaja a prenájmu nehnuteľností, čo aj potvrdil vlastnoručným podpisom a preto zo strany správcu dane nevznikol žiadny dôvod na jeho neakceptovanie.

18. Zdôraznil, že postupoval v zmysle § 74 ods. 5 Daňového poriadku a skúmal iba dodržanie zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok a čo sa týka súdnych konaní vedených na Okresnom súde Prešov tak v napadnutom rozhodnutí uviedol, že ide o občianskoprávne spory, ktoré nie sú predmetom daňového konania a preto nebolo možné prihliadnuť na výsledky civilných súdnych konaní z dôvodu, že podľa zistení správcu dane vo veci v odvolacom konaní tieto neboli právoplatne ukončené, boli prerušené, resp. boli zastavené. Správca dane pri použití získaných pomôcok nezistil žiadne okolnosti, z ktorých by vyplývali výhody pre daňový subjekt aj keď ním neboli uplatnené. Z tohto dôvodu považuje žalovaný za nedôvodnú námietku žalobcu, že správca dane vydal rozhodnutie zo dňa 06.08.2020 v zrejmom rozpore so závermi súdov o tom, že pri svojom rozhodovaní musí zohľadniť skutočnosť, že daňový subjekt skutočne dosiahol príjem z predaja a prenájmu nehnuteľností. Potvrdil, že takýto záver tak Najvyšší súd SR, ako aj Krajský súd v Prešove nevyslovili ale uviedli, že nemožno prehliadať spornú skutočnosť, či, nie „že“, čo v slovnom kontexte mení význam vety, žalobca naozaj dosiahol príjem z prenájmu, resp. z predaja nehnuteľností, čo správca dane aj preveroval.

19. Pokiaľ ide o námietku žalobcu vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena žalovaný poukázal na to, že pri určovaní dane podľa pomôcok daňový subjekt nepreukazuje svoje tvrdenia alebo iné skutočnosti dokazovaním, pretože v tomto konaní nedochádza k preverovaniu alebo zisťovaniu rozhodujúcich skutočností pre správne určenie dane, ale k určeniu dane podľa pomôcok, pri ktorom správca dane postupuje v súčinnosti s daňovým subjektom.

20. Následne žalobca v replike zo dňa 15.05.2021 zotrval na správnej žalobe a žalobných námietkach. Poukázal na to, že pokiaľ ide o tvrdenia žalovaného vo vyjadrení k podanej správnej žalobe tieto skutočnosti v ňom uvedené žalovaným nie sú spôsobilé prívodiť žalovanému úspech v označenej právnej veci, ale predstavujú iba subjektívny výklad žalovaným dôvodov neplnenia záväzných právnych názorov správneho súdu a kasačného súdu, pričom sa jedná o súdne rozhodnutia, ktoré boli v neprospech žalovaného, keďže mu prívodil zrušenie aj jeho rozhodnutí, ktorým prvýkrát nezákonne zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie správcu dane. Poukázal na bod 19 rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 26.03.2019 sp. zn. 1Sžfk/2/2018, ako aj na bod 90 rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 05.11.2019 sp. zn. 4S/6/2019, ktoré citoval a k tomuto uviedol, že je právne neudržateľné, aby žalovaný nevyhodnotil v prospech žalobcu ako daňového subjektu skutočnosti, ktoré boli podľa správneho a kasačného súdu rozhodné pri rozhodovaní o určení nezákonnosti rozhodnutia žalovaného. Jedinou postrehnuteľnou reakciou žalovaného na právne závery kasačného a správneho súdu bolo to, že tento označil prebiehajúce občianskoprávne konania za konania na výsledky, ktorých nebolo z jeho strany možné prihliadnuť a preto neboli zistené žiadne okolnosti, z ktorých by vyplývali výhody pre daňový subjekt (posledný ods. na strane 4 vyjadrenia žalovaného). Pre úplnosť žalovaný uviedol, že sa jedná o občianskoprávne spory, ktoré nie sú predmetom daňového konania. Na záver žalobca zdôraznil, že daňové orgány v tomto konaní pri vydávaní napadnutých rozhodnutí postupovali voči nemu krajne formalisticky, na úkor jeho práv, resp. nezákonným zásahom do jeho práv ako účastníka daňového konania, keďže inak nie je možné vyhodnotiť výlučne formálne úkony daňového úradu pred

vydaním rozhodnutia, ktoré „prikryl“ žalovaný napadnutým rozhodnutím. Navrhol preto súdu, aby tento vyhovela jeho správnej žalobe v celom rozsahu a priznal mu na právo na náhradu trov konania.

21. K replike (doručenej žalovanému 28.05.2021) sa žalovaný duplikou nevyjadril.

22. Žalobca doručil súdu dňa 04.11.2024 rozsudky: Okresného súdu Prešov č.k. 9C/124/2013-432 zo dňa 22.09.2022 právoplatný dňa 05.06.2024 v právnej veci žalobcu A. B. (žalobcu aj v tomto konaní) proti žalovaným: 1/ A. H. G. a 2/ FC Group s.r.o. so sídlom Masarykova 13, 071 01 Michalovce, o zaplatenie sumy 422 000 eur s príslušenstvom, ktorým rozsudkom bola žaloba zamietnutá a žalobcovi bola uložená povinnosť zaplatiť žalovaným náhradu trov konania, a Krajského súdu v Prešove č.k. 23C/7/2023-522 zo dňa 09.04.2024, ktorým rozsudkom bol potvrdený vyššie označený rozsudok Okresného súdu Prešov. Žalobca znova poukázal na to, že povinnosťou daňových orgánov v zmysle vyššie citovaných rozsudkov kasačného a správneho súdu bolo postupovať v súlade s ich vysloveným právnym názorom a zohľadniť príjem daňového subjektu - žalobcu vzhľadom na vyjadrenie A. G. v súdnych konaniach vedených na Okresnom súde Prešov pod sp. zn. 17C/57/2012 a 9C/124/2013 a ďalších, v ktorom A. G. poprel odovzdanie peňazí daňovému subjektu – žalobcovi. Znova poukázal na bod 19 rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/2/2018 z 26.03.2019, ako aj na bod 90 odôvodnenia rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 4S/6/2019 zo dňa 05.11.2019 s tým, že ako vyplýva z týchto súdnych rozhodnutí tak spornou skutočnosťou má byť okrem iných aj tá, či žalobca skutočne dosiahol príjem z nájmu alebo predaja nehnuteľnosti, ktorá skutočnosť okrem iného vyplývala aj z konania vedeného na Okresnom súde Prešov pod sp. zn. 9C/126/2013, v ktorom sa žalobca domáhal podanou žalobou voči A. H. G. žalovanému v 1. rade v tomto konaní ako prijímateľovi sumy 422 000 eur jej zaplatenia, resp. jej vrátenia. Poukazujúc na pripojené rozsudky Okresného súdu Prešov a Krajského súdu v Prešove, z ktorých vyplýva podľa jeho názoru právoplatne judikatórne potvrdený skutkový základ (z rozsudku Okresného súdu Prešov č.k. 9C/124/2013-432 zo dňa 22.09.2022 (str. 16 bod č. 14, str. 17 bod č. 15.2, str. 4 ods. č. 5 a 6, str. 5 ods. 7 prvá veta a ods. 8, str. 6 ods. 14 druhá veta rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 23C/7/2023-522 zo dňa 09.04.2024) a to, že sumu 422 000 eur z predaja nehnuteľností prijal vždy a jedine len H. G. (žalovaný v 1. rade v týchto konaniach) a nikdy nie žalobca, čo vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu potvrdil aj sám H. G.. Z tohto dôvodu preto žalobcu nikdy nemohla zaťažovať povinnosť zaplatiť daň z tejto sumy, keďže táto sa nikdy nedostala do jeho majetkovej sféry a táto nikdy nepredstavovala a nemohla predstavovať majetkový príjem, z ktorého by žalobca mal odviesť daň, a to aj v prípade jej určenia podľa pomôcok. Vzhľadom na uvedené preto žalobca navrhol, aby súd jeho žalobe vyhovel. Toto podanie bolo doručené na vedomie aj žalovanému dňa 07.11.2024.

23. Podľa § 3 ods. 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel výkon súdnictva od 01. júna 2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01. júna 2023 daná právomoc správnych súdov (t. j. aj v predmetnej veci). Vec bola náhodným výberom pridelená do senátu 3S a ďalej je vedená pod sp. zn. PO-1S/6/2021.

24. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 177 ods. 1 SSP v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1 a § 183 SSP) a po zistení, že žaloba bola podaná oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP) v zákonom stanovenej lehote (§ 181 ods. 1 SSP), na pojednávaní nariadenom dňa 21. novembra 2024, na ktorom účastníci konania zotrvali na svojich tvrdeniach rozhodol tak ako je to uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku.

III.

Aplikované ustanovenia právnych predpisov

25. Podľa § 3 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

26. Podľa § 24 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

27. Podľa § 44 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

28. Podľa § 45 ods. 2 písm. d) zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, 2) a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia.

29. Podľa § 48 ods. 1 písm. d) zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu; neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2.

30. Podľa § 48 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, správca dane oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, ak nastanú skutočnosti uvedené v odseku 1, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení. Určovanie dane podľa pomôcok vykoná správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa prvej vety.

31. Podľa § 48 ods. 3 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, správca dane je pri určení dane oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Pomôckami môžu byť najmä listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede objasňujúce skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení, výpisy z účtov vedených v bankách a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, alebo podobných daňových subjektov.

32. Podľa § 48 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, 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.

33. Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, o určení dane podľa pomôcok správca dane vyhotoví protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorý doručí daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie. Na obsah tohto protokolu sa primerane vzťahuje § 47. Súčasťou protokolu o určení dane podľa pomôcok je aj súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň.

34. Podľa § 49 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, 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.

35. Podľa § 49 ods. 3 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, určenie dane podľa pomôcok je ukončené dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok podľa odseku 1.

IV.

Dôvody rozhodnutia správneho súdu

36. Súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že žaloba je dôvodná. V prvom rade súd zdôrazňuje, že v tomto prípade boli splnené všetky podmienky pre určenie dane podľa pomôcok v zmysle § 48 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku a postup správcu dane bol správny, tak potom čo správca dane opakovane vyzýval žalobcu na predloženie dokladov a tieto nepredložil, tak pristúpil k určení dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2011 podľa § 48 zákona č. 563/2009 Z. z. Tento záver jednoznačne vyplýva z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/2/2018 zo dňa 26.03.2019, ktorým tento zrušil rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 4S/43/2016-61 zo dňa 30.05.2017 a vec vrátil Krajskému súdu v Prešove na ďalšie konanie.

37. Na druhej strane však v tomto rozsudku kasačného súdu vyslovil tento záväzný právny názor:

„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 A. H. G., 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 A. H. G. a žalobca, avšak žalobca tvrdí, že žiadne finančné plnenie od Slovenskej správy ciest z uvedených titulov nedostal, pretože s predmetným účtom disponoval A. H. G..

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 vyplynúť 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.“

38. Následne Krajský súd v Prešove rozhodol rozsudkom č.k. 4S/6/2019-31 zo dňa 05.11.2019 tak, že zrušil predchádzajúce rozhodnutie žalovaného č. 103831743/2016 zo dňa 05.09.2016 a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Krajský súd v zrušujúcom rozsudku uviedol:

„90. Správny súd, aj keď boli splnené podmienky pre určenie dane podľa pomôcok, v súlade s vysloveným názorom kasačného súdu konštatuje, že pri určovaní dane podľa pomôcok nemožno prehliadať spornú skutočnosť, či žalobca skutočne dosiahol príjem z predaja a prenájmu nehnuteľností, a teda bolo povinnosťou správnych orgánov postupovať podľa § 48 ods. 3 Daňového poriadku a prihliadnuť na zistené skutočnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt. Takou skutočnosťou je sporný príjem žalobcu z prenájmu a predaja nehnuteľností vzhľadom na konštatovania v rozhodnutí Okresného súdu Prešov č. 17C/57/2012-98 a ďalších, napr. aj vyjadrenia A. G. v konaní Okresného súdu Prešov sp. zn. 9C/124/2013, v ktorom poprel odovzdanie peňazí žalobcovi.

91. Predmetom dane z príjmu môže byť len príjem, ktorý žalobca skutočne dosiahol a jedná sa nepochybne o okolnosť, z ktorej môžu pri určovaní dane podľa pomôcok vyplynúť pre žalobcu výhody, a na tie bol správca dane povinný prihliadnuť.

92. Vzhľadom na uvedené správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. d), e) a g) S.s.p. zrušil rozhodnutie žalovaného z dôvodu, že tento nedostatočne odôvodnil svoje rozhodnutie vo vzťahu k námietkam

žalobcu uvedených vo vyjadrení k protokolu o určení dane podľa pomôcok a ďalej, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce pre riadne posúdenie veci a vec mu podľa § 194 ods.4 S.s.p. vrátil na ďalšie konanie. Postupom žalovaného došlo k podstatnému porušeniu ustanovení v konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

93. V ďalšom konaní bude povinnosťou žalovaného postupovať podľa uvedeného, postupovať v súlade s názorom kasačného súdu a správneho súdu, zohľadniť príjem žalobcu vzhľadom na vyjadrenia H. G. vo veci Okresného súdu Prešov č. 17C/57/2012-98 a č 9C/124/2013 a ďalších, v ktorom poprel odovzdanie peňazí žalobcovi a vo veci opätovne rozhodnúť.“

39. Žalovaný napadnutým rozhodnutím nevyhovel odvolaniu žalobcu proti prvostupňovému napadnutému rozhodnutiu správcu dane a toto potvrdil potom, čo dospel k záveru, že odvolacie námietky žalobcu sú nedôvodné a vyslovil názor, že správca dane postupoval v súlade s vyššie vyslovenými právnymi názormi kasačného a správneho súdu, ako aj následne aj jeho ako odvolacieho orgánu a preveroval okolnosti, z ktorých by pre daňový subjekt mohli vyplývať výhody a zistil, že došlo k reálnemu predaju nehnuteľností Slovenskej správe ciest, ktorá vyplatila kúpnu a nájomnú cenu podľa stále platných zmlúv a teda žalobca zaznamenal vo svojej majetkovej sfére prírastok tak ako to správca dane uviedol v napadnutom rozhodnutí s tým, že nebolo možné prihliadať na výsledky predmetných civilných konaní, na ktoré poukazoval žalobca z dôvodu, že tieto neboli právoplatne skončené, boli prerušené, resp. zastavené a sú právoplatne v archíve.

40. Prvostupňový správny orgán ako to aj uvádzal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia aj žalovaný síce doplnil dokazovanie za účelom zistenia skutočností, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt – žalobcu (t.j. či skutočne dosiahol príjem z predaja a prenájmu nehnuteľností), avšak tak ako to aj skonštatoval žalobca a s ktorým názorom sa stotožňuje aj súd, tento len opätovne zisťoval dotazmi na Okresný súd Prešov v akom stave sú súdne konania vedené pod sp. zn. 17C/57/2012, 9C/124/2013 a 11C/308/2013, ktorých stav bol známy už v čase vydania vyššie označených rozhodnutí kasačného a správneho súdu, ktorých vyslovené právne závery boli povinné daňové orgány rešpektovať už v čase vydania v poradí ich druhého rozhodnutia, a ktoré boli navyše právnymi názormi týchto oboch súdov potvrdené a aj žalovaným v jeho rozhodnutí napadnutom touto žalobou.

41. Predmetom dane z príjmu môže byť len príjem, ktorý žalobca skutočne dosiahol a jedná sa nepochybne o okolnosť, z ktorej môžu pri určovaní dane podľa pomôcok vyplývať pre žalobcu výhody, a na tie bol správca dane povinný prihliadnuť. 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 určeniu 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 prihliadnuť aj na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú pre daňový subjekt výhody, aj keď ním neboli uplatnené (§ 48 ods. 5 Daňového poriadku).

42. Správny súd, aj keď boli splnené podmienky pre určenie dane podľa pomôcok v súlade s vysloveným názorom kasačného súdu konštatuje, že pri určovaní dane podľa pomôcok nemožno prehliadať spornú skutočnosť, či žalobca skutočne dosiahol príjem z predaja a prenájmu nehnuteľností, a teda bolo povinnosťou správnych orgánov postupovať podľa § 48 ods. 3 Daňového poriadku a prihliadnuť na zistené skutočnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt. Takou skutočnosťou je sporný príjem žalobcu z prenájmu a predaja nehnuteľností vzhľadom na konštatovania v rozhodnutí Okresného súdu Prešov č.k. 17C/57/2012-98, ako aj vyjadrenia A. H. G. v konaní Okresného súdu Prešov sp. zn. 9C/124/2013, v ktorom poprel odovzdanie peňazí žalobcovi, v ktorom konaní bolo právoplatne rozhodnuté vyššie označeným rozsudkom Okresného súdu Prešov č.k. 9C/124/2013-432 zo dňa 22.09.2022 v spojení s rozsudkom Krajského súdu v Prešove č.k. 23Co/7/2023-522 zo dňa 09.04.2024 a žaloba žalobcu o zaplatenie sumy 422 000 eura s prísl. (kúpna cena za predaj nehnuteľností vedených na LV č. XXXXX k.ú. F.), ktorej zaplatenia sa domáhal proti A. H. G. a spol. bola zamietnutá. Predmetom dane z príjmu môže byť len príjem, ktorý žalobca skutočne dosiahol a jedná sa nepochybne o okolnosť,

z ktorej môžu pri určovaní dane podľa pomôcok vyplynúť pre žalobcu výhody, a na tie bol správca dane povinný prihliadnuť.

43. Závery daňových orgánov v napadnutých rozhodnutiach týkajúcich sa toho, že žalobca zaznamenal vo svojej majetkovej sfére prírastok, že nebolo možné prihliadnuť na výsledky civilných konaní, ako aj, že daňový orgán postupoval v súlade s právnym záverom tak odvolacieho orgánu a kasačného súdu nevyplýva zo žiadnych daňovými orgánmi zistených skutočností a jedná sa o predčasné a ničím nepodložené závery.

44. Vzhľadom na to, že daňové orgány nepostupovali v súlade s vysloveným právnym názorom kasačného a správneho súdu, keď aj napriek ich povinnosti zistiť skutočnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, t. j. či žalobca skutočne dosiahol príjem z predaja a prenájmu nehnuteľnosti, tak správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. d), e) a g) SSP zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňového správneho orgánu z dôvodu, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce pre riadne posúdenie veci a je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a postupom žalovaného došlo k podstatnému porušeniu ustanovení v konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Súd vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie (§ 191 ods.4 SSP) s tým, že v ďalšom konaní bude povinnosťou žalovaného v zmysle § 191 ods. 6 SSP postupovať v súlade s názorom kasačného súdu (body 19, 20) a správneho súdu a zistiť, či žalobca skutočne zaznamenal vo svojej majetkovej sfére prírastok z nájmu a predaja predmetných nehnuteľností a následne tento príjem (výhody) žalobcu zohľadniť pri určovaní dane z príjmu za obdobie roka 2011 s prihliadnutím na výsledky žalobcom označených civilných súdnych konaní (vyjadrenia A. G. vo veci Okresného súdu Prešov sp. zn. 17C/57/2012 a závery v rozsudku č.k. 9C/124/2013-432 zo dňa 22.09.2022 v spojení s rozsudkom Krajského súdu v Prešove č.k. 23Co/7/2023-522 zo dňa 09.04.2024) a vo veci opätovne rozhodnúť.

45. Súd vyhodnotil ako nedôvodnú žalobnú námietku žalobcu, že daňové priznanie za rok 2011 síce podpísal, ale jeho obsah nepoznal z dôvodu, že je účelová a nemá vplyv na rozhodnutie vo veci. Daňové orgány pri určovaní dani podľa pomôcok nemali povinnosť sa touto námietkou zaoberať.

46. Za dôvodnú považuje súd aj žalobnú námietku týkajúcu sa toho, že žalovaný prijal záver o neunesení údajného dôkazného bremena žalobcom ako daňovému subjektu a účastníka daňového konania z dôvodu, že tento nepreukázal opak toho čo správca dane prezumoval, t.j. že nepreukázal neexistenciu určitej právnej skutočnosti a to nerozširovanie svojho majetku. Súd sa stotožňuje s tvrdením žalobcu, ktorý poukazuje na závery rozhodnutí súdov a to: uznesenia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Cdo/13/2009 zo dňa 24.02.2010, rozsudky NS SR sp. zn. 6Cdo/81/2010 z 31. mája 2010 a Najvyššieho súdu ČR sp. zn. 22Cdo/3108/2010 zo dňa 26.02.2013 uviedol, že od účastníka nemožno spravodlivo požadovať, aby preukazoval nejstávajúcu skutočnosť.

47. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že v konaní plne úspešnému žalobcovi priznal voči v konaní neúspešnému žalovanému úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred správnym súdom, o výške ktorých bude rozhodnuté samostatným rozhodnutím po právoplatnosti rozhodnutia v tejto veci (§ 175 ods. 2 SSP).

48. Senát Správneho súdu v Košiciach prijal tento rozsudok pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia správneho súdu na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky prostredníctvom Správneho súdu v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa uvedú všeobecné náležitosti podania podľa § 57 Správneho súdneho poriadku to znamená, ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti musí uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich

skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne mu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 Správneho súdneho poriadku odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,

c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v

plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,

d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,

e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,

f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,

g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,

h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,

i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo

j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Uvedená povinnosť neplatí, ak

a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,

b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c/ a d/,

c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.