

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/97/2013
Identifikačné číslo spisu:	8013200199
Dátum vydania rozhodnutia:	18.06.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:8013200199.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: DOBRO, s r.o. Prešov, so sídlom Sekčovská 54, Prešov, IČO: 36 493 279, zastúpený BENČÍK & PARTNERS Advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Františkánske námestie 4, Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100305/1/4657/2013 zo dňa 7. januára 2013, č. 1100305/1/4516/2013 zo dňa 7. januára 2013, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/10/2013-53 zo dňa 25. júna 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/10/2013-53 zo dňa 25. júna 2013 p o t v r d z u j e.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania v sume 165,56 eur na účet právneho zástupcu žalobcu BENČÍK & PARTNERS Advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Františkánske námestie 4, Prešov, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

Krajský súd Prešove rozsudkom č. k. 1S/10/2013-53 zo dňa 25. júna 2013 podľa ust. § 250j ods. 2, písm. d/ Občianskeho právneho poriadku (ďalej len O.s.p.), zrušil rozhodnutie žalovaného, č. 1100305/1/4657/2013 zo dňa 7. januára 2013, v spojení s prvostupňovým rozhodnutím č. 9700402/5/2839648/2012/Andr zo dňa 5. októbra 2012 a rozhodnutie č. 1100305/1/4516/2013 zo dňa 7. januára 2013, v spojení s prvostupňovým rozhodnutím č. 9700402/5/2837486/2012/Andr zo dňa 5. októbra 2012 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaného zaviazal k povinnosti nahradiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 967,81 eur, ktoré ho zaviazal zaplatiť právnomu zástupcovi žalobcu BENČÍK & PARTNERS Advokátska kancelária, s.r.o..

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd po preskúmaní spisového materiálu a administratívneho spisu žalovaného dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa neboli vydané v súlade so zákonom.

Krajský súd na základe predloženého administratívneho spisu žalovaného správneho orgánu mal preukázané, že správca dane Daňový úrad Prešov rozhodnutím č. 9700402/5/2839648/2012/Andr zo dňa 5. októbra 2012 podľa zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov, zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch v oblasti daní a poplatkov a o zmene a o doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH alebo zákon č. 222/2004 Z. z.) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil daňovému subjektu DOBRO, s.r.o., Prešov rozdiel dane v sume 5.788,46 EUR na dani z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. za zdaňovacie obdobie september 2010.

Daňový úrad Prešov rozhodnutím č. 9700402/5/2836486/2012/Andr zo dňa 5. októbra 2012 podľa zákonov citovaných v predchádzajúcom rozhodnutí podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil daňovému subjektu DOBRO, s.r.o., Prešov rozdiel dane v sume 5.069,13 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2010.

Správca dane rozhodnutia odôvodnil tým, že rozdiel dane z pridanej hodnoty bol žalobcovi vyrubený podľa pomôcok v súlade s § 48 a § 49 daňového poriadku, keď oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok č. 9700402/5/1799795/2012/Andr zo dňa 17. júla 2012 podľa § 48 ods. 2 daňového poriadku bolo doručené splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu dňa 24. júla 2012 a súčasne bolo doručené aj daňovému subjektu, ktoré prevzal dňa 9. augusta 2012; poukázal na to, že dňa 10. augusta 2012 sa začalo určovanie dane podľa pomôcok, pretože nastali skutočnosti uvedené v § 48 ods. 1 písm. c/ daňového poriadku; správca dane zdôraznil, že k procesu určovania dane podľa pomôcok pristúpil po procese začatia riadnej daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010 a to z toho dôvodu, že kontrolovaným daňovým subjektom neboli splnené pri preukazovaní ním uvádzané skutočnosti uvedené v podaných daňových priznaniach v zdaňovacom období január až december 2010, v dôsledku čoho nebolo možné daň správne zistiť; daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia roku 2010 bola začatá na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 9700402/1/537904/2012/Andr zo dňa 20. marca 2012 s dátumom začatia 16. apríla 2012; správca dane konštatoval, že na základe skutočnosti, že daňový subjekt pre riadny výkon daňovej kontroly mu nepredložil žiadne doklady a písomnosti napriek výzve a opakovanej výzve, čím si nesplnil svoju zákonnú povinnosť preukázať oprávnenosť a správnosť ním uvedených údajov v podaných daňových priznaniach, pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok v súlade §§ 48 a 49 zákona č. 563/2009 Z. z., a preto písomne oznámil daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok oznámením č. 9700402/5/1799795/2012/Andr zo dňa 17. júla 2012; správca dane zistil základ dane a určil daň podľa pomôcok podľa § 48 a § 49 daňového poriadku; dňa 13. augusta 2012 vyhotovil protokol o určení dane podľa pomôcok č. 9700402/5/2164347/2012/Andr, ktorý spolu s výzvou č. 9700402/5/2196370/2012/Andr zo dňa 14. augusta 2012 doručil daňovému subjektu v zmysle ust. § 31 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z.; správca dane uviedol, že tretie osoby mu dňa 24. augusta 2012 predložili doklady ku kontrole za daňový subjekt DOBRO s.r.o. Prešov, bez akéhokoľvek splnomocnenia preukazujúceho konať za daňový subjekt, na ktoré neprihliadal z dôvodu, že v procese určovania dane podľa pomôcok zákon neumožňuje vykonať dokazovanie a preverovanie dokladov, a preto výzvou č. 9700402/5/2685636/2012/Andr zo dňa 25. septembra 2012 vyzval daňový subjekt na ich prevzatie; správca dane v odôvodnení rozhodnutí uviedol súpis pomôcok, na základe ktorých daň určil a to vlastné poznatky správcu dane, daňové priznanie pre daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2010 podané daňovým subjektom dňa 25. októbra 2010, daňové priznanie pre daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2010 podané daňovým subjektom dňa 26. apríla 2010; v oboch rozhodnutiach poukázal na obsah daňových priznaní a zistenie základu dane pri odpočítaní dane podľa § 49 až § 54 zákona o dani z pridanej hodnoty.

Na základe odvolania žalobcu proti uvedeným rozhodnutiam správcu dane žalovaný rozhodnutím 1100305/1/4657/2013 zo dňa 7. januára 2013 a rozhodnutím č. 1100305/1/4516/2013 zo dňa 7. januára 2013 (rozhodnutia napadnuté žalobou) odvolaniu daňového subjektu DOBRO, s.r.o., Prešov nevyhovel a rozhodnutia správcu dane potvrdil. Žalovaný rozhodnutia v podstate identicky odôvodnil tým, že citoval odvolania žalobcu, poukázal na priebeh konania popísaný v odôvodnení rozhodnutí správcu dane a preskúmal napadnuté rozhodnutia v rozsahu § 74 ods. 5 daňového poriadku, poukazom na ust. § 24 ods. 1 daňového poriadku v spojení s § 25a ods. 1, s § 31 ods. 1 písm. b/, s § 45 ods. 2 písm. d/, s § 46 ods. 1, 9 písm. b/, s § 48 ods. 1 písm. c/, s § 49 ods. 2, 3, s § 68 ods. 2 písm. c/ a s § 74 ods. 5

daňového poriadku. Z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí vyplýva, že žalovaný rozsah skúmania zameral podľa § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. na dodržanie zákonných podmienok na použitie § 48 zákona č. 563/2009 Z. z.. Námietky žalobcu vo vzťahu k procesným úkonom správcu dane už v priebehu určovania dane podľa pomôcok odvolací orgán hodnotil ako námietky podané nad rozsah skúmania napadnutého rozhodnutia a aj nad rozsah účinnej možnosti namietat' samotným daňovým subjektom. Mal za to, že žalobca neúčinne namietal aj postup voči aplikácii § 48 ods. 5 zákona zo strany správcu dane.

Krajský súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že došlo k procesným pochybeniam, pretože správca dane rozhodnutia za zdaňovacie obdobie január až december 2010 doručoval v 4 obálkach, a teda mal k dispozícii iba 4 doručanky namiesto 12, čím došlo k porušeniu ustanovenia § 24 ods. 3 daňového poriadku, keďže ust. § 24 ods. 3 upravuje dokazovanie a doručovanie písomnosti je daňovým poriadkom upravené v § 30 až § 35, pričom zo žiadneho ustanovenia nevyplýva, žeby správca dane nemohol doručiť niekoľko rozhodnutí adresátovi - daňovému subjektu, v jednej obálke a pre posúdenie je rozhodujúce, aby z doručanky bolo zrejmé, aká listina, rozhodnutie, výzva atď. bolo daňovému subjektu doručované, pričom z obsahu administratívneho spisu je nesporné, že z týchto doručení vyplýva, aká listina doručovaná bola, a teda táto námietka nezákonnosti je irelevantná.

Za nedôvodnú krajský súd považoval námietku žalobcu aj vo vzťahu k rozhodnutiam, že pre zdaňovacie obdobia september 2010 a marec 2010 neboli splnené podmienky na postup správcu dane podľa § 48 a § 49 daňového poriadku upravujúce postup správcu dane pri určení dane podľa pomôcok. Konštatoval, že z rozhodnutí správcu dane je nesporné, že podmienky pre tento spôsob určenia dane splnené boli, pretože podľa § 48 ods. 1 písm. c/ správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne určiť, pretože z administratívneho spisu vyplýva, že daňový subjekt nespokupracoval so správcou dane a tvrdenie, že túto nespokuprácu zavinil ekonóm kontrolovaného daňového subjektu W. s poukazom na čestné vyhlásenie zo dňa 21. augusta 2012, považoval za neopodstatnenú. Poukázal na to, že sám žalobca v žalobách tvrdil, že udelil plnomocenstvo W. na predkladanie účtovných dokladov, a teda preniesol svoje povinnosti na tohto splnomocneného zástupcu.

K ďalšej námietke žalobcu, že správca dane neakceptoval predloženie daňových dokladov dňa 24. augusta 2012 a 27. augusta 2012, ktoré prvostupňový správny orgán považoval za tretie osoby, a preto na ne neprihliadal, a že udelené plnomocenstvo W. dňom 24. júla 2012 stratilo účinnosť, čím správca dane porušil ustanovenie § 48 ods. 4 daňového poriadku, uviedol, že sa nestotožňuje s názorom správcu dane, že W. je vo vzťahu k daňovému subjektu DOBRO, s.r.o., Prešov tretou osobou, tvrdiac, že za tretiu osobu možno považovať iba I., a to poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu. Podľa názoru krajského súdu pokiaľ išlo o plnomocenstvo udelené konateľom žalobcu W., z jeho obsahu nie je možné jednoznačne ustáliť, že ide iba o udelenie plnomocenstva pri daňovej kontrole za rok 2010, pretože ďalší text uvádza, že ide najmä o predkladanie dokladov a ani ďalší text plnomocenstva nie je jednoznačný a takýto zužujúci výklad obsahu plnomocenstva je v neprospech kontrolovaného daňového subjektu, pričom podľa § 9 ods. 3 daňového poriadku, ak nie je rozsah plnomocenstva presne vymedzený, považuje sa také plnomocenstvo za všeobecné. Mal za to, že v čase predkladania dokladov tak, ako sú identifikované v citovanom úradnom zázname, boli predkladané splnomocneným zástupcom žalobcu.

Krajský súd sa nestotožnil s názorom žalovaného, že jeho povinnosťou nebolo skúmať, či boli dodržané podmienky postupu správcu dane upravené v ustanovení § 48 ods. 4 daňového poriadku. Mal zato, že napriek tomu, že žalobca v odvolaniach porušenie tohto ustanovenia namietal, odvolací orgán sa s touto námietkou dostatočne a presvedčivo nevyporiadal. Taktiež sa nestotožnil ani s názorom správnych orgánov, že daňový poriadok správcovi dane neukladá povinnosť, ale iba možnosť využiť pomôcky, pretože nevyužitie pomôcok, ktoré sú k dispozícii, správca dane musí odôvodniť, pretože v opačnom prípade je postup správcu dane nezákonný a nepreskúmateľný. Konštatoval, že ak má byť postup správcu dane v súlade s ust. § 3 ods. 1 daňového poriadku, potom správca dane postupoval v rozpore s ustanoveniami, ktoré citoval, čím porušil subjektívne práva žalobcu. Krajský súd súhlasil s názorom žalobcu, že nič správcovi dane nebránilo v tom, aby využil aj iné pomôcky definované v žalobe, aj keď

mu to zákon neprikazuje, avšak musí svoj postup odôvodniť tak, aby daňový subjekt nemal pocit, že správca dane koná a rozhoduje v jeho neprospech a vyrubená daň bola čo najvyššia.

Podľa názoru Krajského súdu pokiaľ žalovaný v napadnutých rozhodnutiach akceptoval postup správcu dane porušil ustanovenie § 3 ods. 1 daňového poriadku.

Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správnych orgánov v medziach žaloby sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov vo vzťahu k aplikácii § 48 ods. 4 daňového poriadku, a preto podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami Daňového úradu Prešov zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Krajský súd o náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi pre úspech v konaní priznal náhradu trov tohto konania pozostávajúce zo zaplateného súdneho poplatku a trov právneho zastúpenia.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalovaný. Navrhoval, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

V dôvodoch odvolania vyslovil nesúhlas s argumentáciou súdu prvého stupňa. Predovšetkým namietal, že krajský súd nesprávne právne posúdil, že rozhodnutia daňových orgánov sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Vo vzťahu k tomuto dôvodupovažoval za dôležité uviesť, že krajský súd k vyslovenému záveru dospel výlučne na základe toho, že prejudikoval postavenie W. ako splnomocneného zástupcu žalobcu. Poukázal na to, že menovaný sa dňa 24. augusta 2012 dostavil na daňový úrad spolu s I. za účelom predloženia dokladov, ktoré v priebehu výkonu kontroly neboli k dispozícii. Uviedol, že na rozdiel od názoru krajského súdu, ktorý vyhodnotil plnomocenstvo obsahovo ako nejednoznačné, pre daňové orgány bol obsah plnomocenstva úplne zrejмый, keď z neho jednoznačne vyplýva že W. bol poverený na zastupovanie žalobcu vo vzťahu k výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010. Namietal konštatovanie krajského súdu o tom, že správca dane zužujúcim výkladom posudzoval obsah plnomocenstva v neprospech žalobcu. Poukazom na právnu úpravu zákona č. 563/2009 Z. z. konštatoval, že z jednoznačného textu plnomocenstva pre W. nie je možné prejudikovať, že mohol vykonávať úkony v mene žalobcu aj v procese určenia dane podľa pomôcok, keďže vzhľadom na obsah jeho plnomocenstva je to vylúčené. Poukázal na to, že konateľ žalobcu ani po doručení oznámenia správcu dane, že dňa 24. júla 2012 bola daňová kontrola ukončená a dňa 10. augusta 2012 sa začal proces určenia dane podľa pomôcok, nesplnomocnil na ďalšieho úkony v tomto procese nikoho teda ani W.. Namietajúc správnosť názoru krajského súdu, že účtovné doklady dňa 24. augusta 2012 predložil správcovi dane splnomocnený zástupca žalobcu, uviedol, že táto skutočnosť bránila správcovi dane využiť daňové doklady ako pomôcky. Ďalej konštatoval, že pokiaľ správca dane vyhodnotil, že žalobca ani v procese výkonu daňovej kontroly ani v procese určovania dane podľa pomôcok účtovné doklady nepredložil, a preto ich správca dane nemohol využiť ako pomôcky, rozhodnutie správcu dane sa opiera o všetky zistené skutočnosti, z ktorých dôvodov bola určená daň podľa pomôcok v zmysle dodržania zákonných podmienok uvedených v § 48 zákona č. 563/2009 Z. z.. Žalovaný mal za to, že ako odvolací orgán vo svojich rozhodnutiach sa náležite vypořiadal s odvolacími námietkami žalobcu, a to aj s námietkou smerujúcou voči argumentu daňového subjektu vo vzťahu k § 48 ods. 4..

K odvolaniu žalovaného sa žalobca vyjadril. Žiadal, aby Najvyšší súd SR ako súd odvolací zamietol odvolanie proti rozsudku súdu prvého stupňa ako nedôvodné a napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správne potvrdil. Uplatnil si náhradu trov odvolacieho konania a trovy právneho zastúpenia v odvolacom konaní vyčíslil vo výške 165,56 eur. V dôvodoch vyjadrenia k odvolaniu vyslovil nesúhlas s námietkami žalovaného.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalovaného (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň 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 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa vyhovel žalobe tak, že preskúvané rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, v spojení s rozhodnutiami daňového úradu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Preskúvanými rozhodnutiami žalovaný nevyhovel odvolaniam žalobcu a potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Prešov, ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty určenej podľa pomôcok podľa § 48 ods.1, písm. c/ zákona č. 563/2009 Z. z. za zdaňovacie obdobia september a marec 2010.

Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutiami správneho orgánu prvého stupňa a konania im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci sú rozhodnutia a postup žalovaného správneho orgánu, ktorými rozhodnutiami žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty určenej podľa pomôcok podľa § 48 ods.1, písm. c/ zákona č. 563/2009 Z. z. za zdaňovacie obdobie september 2010 v sume 5.788,46 eur a marec 2010 v sume 5.069,13 eur.

Najvyšší súd dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (upravujúcej rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov §§ 247 a nasl. O.s.p.) je posudzovať, či správny orgán príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúmvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnym poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom.

Najvyšší súd v procese posudzovania zákonnosti napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa vychádzal

zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu, obsiahnutých v odôvodnení napadnutého prvostupňového rozsudku, ktoré z tohto dôvodu neopakuje a súčasne na ne poukazuje. Vzhľadom k tomu, aby neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti, na zdôraznenie správneho skutkového a právneho záveru súdu prvého stupňa uvádza.

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 (daňový poriadok) 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, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákonodarca v právnej norme § 3 daňového poriadku ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že 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 (ods.1); správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane (ods.2); správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (ods.3); správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy (ods.4); správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods.5); pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane (ods.6); daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti (ods.7); právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcou dane (ods. 8); správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely (ods. 9); ustanovenia odsekov 1 až 9 sa primerane vzťahujú aj na Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len "finančné riaditeľstvo") a Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ďalej len "ministerstvo"), ak postupujú podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov (ods.10).

Podľa § 48 ods. 1 až 5 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt a) nepodá daňové priznanie ani na výzvu správcu dane, b) nespĺní povinnosť v lehote určenej správcou dane vo výzve na odstránenie nedostatkov daňového priznania a správca dane nezačal daňovú kontrolu, c) nespĺní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, alebo d) neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2.

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.

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.

Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcou dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Na prevzatie a vrátenie zapožičaných

dokladov sa primerane vzťahuje § 46 ods. 6 a 7.

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.

Podľa § 49 ods. 1 až 3 zákona č. 563/2009 Z. z. 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.

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.

Určenie dane podľa pomôcok je ukončené dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok podľa odseku 1.

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane ako aj žalovaný v danom prípade nepostupovali v intenciách citovaných právnych noriem, keď v danom prípade neaplikovali právnu úpravu vzťahujúcu sa k určeniu dane podľa pomôcok v súlade so zásadami daňového konania, pričom správca dane svoj postup ani náležite neodôvodnil v odôvodneniach rozhodnutí a žalovaný sa nedostatočne vyporiadal s odvolacími námietkami daňového subjektu, z ktorých dôvodov pokiaľ žalovaný správny orgán rozhodnutia správcu dane potvrdil, nerozhodol v súlade so zákonom, a preto boli splnené zákonné podmienky pre zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného v spojení s rozhodnutiami správcu dane súdom prvého stupňa.

Odvolací súd poukazom na právnu úpravu daňovej kontroly ustanovenej v daňovom poriadku, v zmysle ktorej daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom daňový subjekt mu musí poskytnúť potrebné informácie o obehu a uložení účtovných a iných dokladov, tieto na požiadanie predložiť, podať k nim ústne alebo písomné vysvetlenie, teda daňovou kontrolou sa predovšetkým rozumie podrobné preskúmanie účtovných prípadov a všetkých dokladov potrebných na určenie daňovej povinnosti z hľadiska ich hodnovernosti, úplnosti a správnosti, sa stotožnil s argumentáciou krajského súdu, že z rozhodnutí správcu dane je nesporné, že podmienky pre určenie dane podľa pomôcok splnené boli, pretože podľa § 48 ods. 1 písm. c/ správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne určiť, keď z administratívneho spisu vyplýva, že daňový subjekt nespolupracoval so správcom dane a tvrdenie, že túto nespoluprácu zavinil ekonóm kontrolovaného daňového subjektu W. s poukazom na čestné vyhlásenie zo dňa 21. augusta 2012, je právne bezvýznamné, keďže v prípade vzťahu medzi splnomocnencom a splnomocniteľom ide o súkromnoprávny vzťah. Napokon zo spisového materiálu je zrejmé, že sám žalobca v žalobách poukázal na to, že udelil plnomocenstvo W.. G. na predkladanie účtovných dokladov, a teda preniesol svoje povinnosti na tohto splnomocneného zástupcu.

Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu odvolací súd nesúhlasil s argumentáciou žalovaného, ktorý poukazom na právnu úpravu zákona č. 563/2009 Z. z. uviedol, že z jednoznačného textu plnomocenstva pre W. nie je možné prejedlikovať, že mohol vykonávať úkony v mene žalobcu aj v procese určenia dane podľa pomôcok, keďže vzhľadom na obsah jeho plnomocenstva je úplne zrejmé, že W. bol poverený na zastupovanie žalobcu vo vzťahu k výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010, a preto doklady ním predložené dňa 24. augusta 2012 boli predložené treťou osobou.

V danej súvislosti odvolací súd dáva žalovanému do pozornosti, že účelom daňového konania je správne určenie daňovej povinnosti daňového subjektu, a preto pokiaľ zákonodarca daňové konanie zveruje do právomoci daňových orgánov, je ich povinnosťou v procese daňového konania postupovať v súlade so základnými zásadami daňového konania, v zmysle ktorých je najmä postupovať v súčinnosti s daňovým

subjektom, poskytovať mu poučenia, aby v konaní neutrpel ujmu, každú vec posudzovať individuálne vzhľadom na konkrétne okolnosti prípadu, úkony posudzovať podľa ich obsahu, ktorý postup sa vzťahuje aj pre daňové konanie, v ktorom sa určuje daň podľa pomôcok.

Vzhľadom k uvedenému aj podľa názoru odvolacieho súdu zhodne so súdom prvého stupňa posudzovanie skutočností, či doklady žalobcu predložené správcovi dane dňa 24. augusta 2012 W. na základe plnomocenstva, ktoré žalobca udelil W., správcovi dane ako aj žalovaným, bolo príliš formalistické, a to s prihliadnutím na skutkové okolnosti daného prípadu vyplývajúce z administratívneho spisu. Skutkové zistenia v danej veci potvrdzujú, že správca dane posúdil predložené plnomocenstvo výlučne podľa formálne uvedených textových náležitostí, avšak nevychádzal z jeho obsahu a účelu s prihliadnutím na všetky okolnosti prípadu, a preto takýto postup aj odvolací súd považoval za zužujúci výklad správcu dane, ktorým posudzoval obsah predmetného splnomocnenia v neprospech žalobcu, z ktorých dôvodov bol preto správny záver súdu prvého stupňa vo vzťahu k predkladaným účtovným dokladom dňa 24. augusta 2012.

Z odôvodnenia rozhodnutí správcu dane vyplýva, že správca dane konštatuje, že v daných prípadoch zistil základ dane a určil daň podľa pomôcok v zmysle § 48 a 49 zákona č. 563/2009 Z. z. a že v zmysle § 48 ods. 4 uvedeného zákona, ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcovi dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky, avšak na predložené doklady neprihliadol z dôvodu, že v procese určovania dane podľa pomôcok zákon neumožňuje vykonať dokazovanie a preverenie dokladov, z ktorých dôvodov výzvou zo dňa 25. septembra 2012 vyzval daňový subjekt na ich prevzatie a pri účtovaní dane podľa pomôcok použil daňové priznania pre daň z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobia v roku 2010.

Zákonodarca v právnej norme § 48 ods. 3 daňového poriadku ustanovuje, že správca dane pri určení dane je oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo, ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom, pričom pomôckami môžu byť listiny, daňové priznania, výpisy z verejných záznamov, 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. Zákonodarca teda ponecháva na správnej úvahe správcu dane, aké pomôcky použije na určenie daňovej povinnosti daňového subjektu. To však neznamená svojvoľné konanie správcu dane v procese určenia dane podľa pomôcok, pretože vychádzajúc zo základných zásad daňového konania vždy je povinnosťou správcu dane určiť daňovú povinnosť daňového subjektu správne a teda aj v prípade určenia dane podľa pomôcok, a preto povinnosťou správcu dane pri určení dane uvedeným spôsobom je použiť také pomôcky, aby daň bola určená čo najsprávnejšie a práve pri takomto určovaní dane správca dane by mal veci venovať zvýšenú starostlivosť. Povinnosťou správcu dane je následne v odôvodnení svojho rozhodnutia postup a svoju úvahu pri určení dane na základe pomôcok náležite odôvodniť.

Odvolací súd taktiež zastáva názor, že pokiaľ správca dane v danom prípade vychádzal výlučne z predložených daňových priznaní za sledované zdaňovacie obdobia roku 2010 bez ďalšieho, správnosť ktorého postupu potvrdil žalovaný preskúmanými rozhodnutiami, postupoval v rozpore so zákonnou úpravou ustanovenou v § 48 ods. 3 daňového poriadku v spojení s § 3, pretože pokiaľ aj zákonodarca v právnej úprave uvádza, že správca dane je oprávnený použiť pomôcky pre správne určenie dane, neponecháva na svojvoľi správcu dane použitie pomôcok, a preto vychádzajúc zo základných zásad daňového konania, účelom ktorého je správne určenie daňovej povinnosti daňového subjektu, povinnosťou správcu dane bolo použiť relevantné pomôcky pre správne určenie dane a v odôvodnení rozhodnutí uviesť svojou úvahu vo vzťahu k použitiu pomôcok presvedčivým spôsobom tak, aby bola zrozumiteľná.

Zo skutkových okolností danej veci je zrejmé, že správca dane nepostupoval uvedeným spôsobom, a preto odôvodnenia jeho rozhodnutí sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, a pokiaľ žalovaný preskúmanými rozhodnutiami prvostupňové rozhodnutia potvrdil, touto vadou svoje rozhodnutia tiež zatiaľil.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmvanej veci postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.) v rozsahu žalobných dôvodov náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutí žalovaného správneho orgánu a postup im predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutí a postupu správcu dane a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal s jednotlivými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožňuje s názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmvanej veci bolo relevantným spôsobom preukázané, že žalobca nesplnil zákonné povinnosti, keď na výzvy správcu dane nepredložil k daňovej kontrole podklady, a preto správca dane postupoval v súlade so zákonom keď pristúpil k procesu na určenie dane podľa pomôcok, avšak správca dane následne pri určovaní dane podľa pomôcok postupoval v rozpore s účelom daňového konania a teda v rozpore s daňovým poriadkom.

Odvolací súd považuje záver súdu prvého stupňa o tom, že správne orgány oboch stupňov v preskúmvanej veci postupovali v rozpore s § 3 ods.1 v spojení s § 48 ods.3,4 daňového poriadku, za skutkovo správny a v súlade so zákonom.

Vzhľadom k uvedenému odvolací nepovažoval námietky žalovaného uvedené v jeho odvolaní za relevantné k vyhovneniu jeho odvolacieho návrhu a dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že v danom prípade boli splnené zákonné podmienky pre postup súdu v zmysle § 250j ods.2, písm. d/ O.s.p..

Z uvedených dôvodov odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne a právne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods.1 veta prvá O.s.p. a s § 219 ods. 1,2 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.).

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol v zmysle ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods.1, veta prvá O.s.p a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že priznal žalobcovi náhradu trov tohto konania, pretože v tomto konaní bol úspešný. Žalobcovi priznal trovy konania, ktoré mu vznikli právnym zastúpením advokátom za jeden úkon právnej služby - podanie vyjadrenia k odvolaniu žalovaného v sume 165,56 eur (130,16+7,81+20%DPH-27,59).

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.