

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/71/2015
Identifikačné číslo spisu:	7014200020
Dátum vydania rozhodnutia:	23.08.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:7014200020.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jozefa Hargaša, v právnej veci žalobcu: Kumula s.r.o. v likvidácii, Jantárová 30, Košice, IČO: 44 832 010, právne zastúpeného: JUDr. Peter Beluščák, advokát so sídlom Jantárová 30, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/76186-522310/2013/14230 zo dňa 31.10.2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/4/2014-31 zo dňa 23. apríla 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/4/2014-31 zo dňa 23. apríla 2015 p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej v texte rozhodnutia len ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou žalobca domáhal preskúmania a zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/76186-522310/2013/14230 zo dňa 31.10.2013 potvrdzujúce rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9801404/5/1596413/2013/Hro zo dňa 17.07.2013, ktorým ako správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“ alebo „zákona č. 563/2009 Z. z.“) žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty určenej podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie apríl 2011 v sume 137 695,49 eur. O trovách konania rozhodol tak, že procesne neúspešnému žalobcovi nepriznal právo na ich náhradu.

Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu posudzoval v intenciách ustanovení § 24 ods. 1 v spojení s ust. § 25a ods. 1 daňového poriadku a súčasne v

intenciách ustanovení § 30 a § 31, v spojení s ust. § 45 ods. 2, § 46 ods. 1, 9 písm. b/, § 48 a § 49 daňového poriadku, ktorých právnú úpravu citoval.

Krajský súd pri svojom rozhodovaní vychádzal z vyjadrení účastníkov a obsahu predloženého administratívneho spisu ktorým bolo preukázané, že správca dane začal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie február 2011, marec 2011, apríl 2011, máj 2011, jún 2011, august 2011 a september 2011 na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 9800404/5/675103/2012/FarM zo dňa 01.06.2012, pričom dátum začatia kontroly bol stanovený na deň 10.07.2012. Žalobca ako odpoveď na oznámenie zaslal správcovi dane list, v ktorom navrhol nový termín na začatie kontroly, a to 02.08.2012. Následne správca dane zaslal žalobcovi rozhodnutie o predĺžení lehoty č. 9800404/5/1067695/2012/FarM zo dňa 19.06.2012, v ktorom návrhu žalobcovi na nový termín nevyhovel, nakoľko bol po lehote určenej zákonom (§ 46 ods. 1 veta posledná daňového poriadku). Uvedené rozhodnutie sa vrátilo správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“. Dňa 20.07.2012 zaslal správca dane žalobcovi výzvu č. 9800404/5/1884729/2012/FarM zo dňa 20.07.2012 na predloženie dokladov, ktorá sa vrátila správcovi dane s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Následne správca dane zaslal žalobcovi v poradí druhú výzvu č. 9800404/5/2534748/2012/FarM zo dňa 12.09.2012 na predloženie dokladov, avšak aj táto výzva sa vrátila správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“. Správca dane zaslal žalobcovi v poradí tretiu výzvu č. 9800404/5/3023462/2012/FarM zo dňa 19.10.2012 na predloženie dokladov, ktorá bola tentoraz adresovaná na jediného spoločníka a konateľa spoločnosti, avšak aj táto výzva sa vrátila správcovi dane s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“.

Dňa 03.09.2012 boli správcovi dane od Prezídia PZ, Úrad boja proti organizovanej kriminalite, spolu s listom č. PPZ-BOK-VY-46-079/2012 zo dňa 23.08.2012 doručené fotokópie účtovných dokladov žalobcu, overené konateľom žalobcu. Následne správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok v zmysle § 48 ods. 1 daňového poriadku na DPH za zdaňovacie obdobie február, marec, apríl, máj, jún, august, september 2011. Táto skutočnosť bola žalobcovi oznámená oznámením o určovaní dane podľa pomôcok č. 9800404/5/3549236/2012/FarM zo dňa 29.11.2012, v ktorom správca dane určil deň začatia určovania dane podľa pomôcok na 28.12.2012. Oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok si žalobca prevzal dňa 12.12.2012, týmto dňom bola daňová kontrola v zmysle § 46 ods. 9 daňového poriadku ukončená. Dňa 20.12.2012 sa na Daňový úrad Košice dostavil konateľ žalobcu a predložil doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie, t.j. február, marec, apríl, máj, jún, august a september 2011, o čom bola spísaná zápisnica č. 9800404/5/3800250/2012/FarM, v ktorej žalobca okrem iného uviedol, že priestory na podnikanie mal na Hraničnej 2 v Košiciach, kde boli skladové priestory a ako kanceláriu používal priestory na Jantárovej 30, Košice, kde pravidelne sedel, aj keď sídlo firmy má na Učňovskej 6, kde má aj poštovú schránku. Spoločnosť nemá žiadnych zamestnancov. Správca dane v zápisnici poznamenal, že predložené doklady budú použité ako pomôcka. Následne správca dane spísal protokol č. 9801404/5/1090121/2013/FarM zo dňa 21.03.2013, ktorým spolu s výzvou na vyjadrenie zaslal žalobcovi, ktorý si zásielku prevzal dňa 03.04.2013 a týmto dňom sa určovanie dane podľa pomôcok považovalo za ukončené. Dňa 24.04.2013 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie žalobcu k protokolu o určení dane podľa pomôcok, na základe čoho správca dane zaslal žalobcovi predvolanie č. 9801404/5/2344942/2013/Hro zo dňa 21.05.2013, ktorým ho správca dane vyzval na prerokovanie vyjadrenia ku protokolu, avšak z dôvodu práceneschopnosti zamestnanca správcu dane, bol termín záverečného prerokovania pripomienok uvedených v písomnom vyjadrení žalobcom určený na iný termín. Následne dňa 15.07.2013 sa na základe telefonického dohovoru dostavil k správcovi dane konateľ žalobcu, vzhľadom na to, že nepredložil žiadne nové pripomienky alebo dôkazy, ktoré by mali vplyv na výsledok určenia dane podľa pomôcok uvedenom v protokole, správca dane dňa 17.07.2013 vydal rozhodnutie č. 9801404/5/1596413/2013/Hro, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 v sume 137 695,49. Voči tomuto sa žalobca odvolal, a v odvolacom konaní bolo toto rozhodnutie potvrdené rozhodnutím žalovaného č. 110303/1/76186-522310/2013/14230 zo dňa 31.10.2013.

Po oboznámení sa s administratívnym spisom správneho orgánu prvého stupňa a žalovaného a prejednaní veci na pojednávaní krajský súd žalobu zamietol. K žalobnej námietke týkajúcej sa tvrdeného

porušenia ust. § 3 ods. 1 daňového poriadku v súvislosti s oznámením žalobcu adresovaným správcovi dane, o nemožnosti začať dňovú kontrolu dňa 10.07.2012 a návrhu na nový termín začatia daňovej kontroly, ktorý však správca dane nerešpektoval, nakoľko bol po lehote určenej zákonom (§ 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z.) krajský súd vyslovil záver, že správca dane postupoval správne, keď podľa § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. žalobcovi zaslal oznámenie o vykonaní daňovej kontroly, v ktorom určil termín začiatku daňovej kontroly na deň 10.07.2012, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 08.06.2012. Žalobca v zmysle ust. § 46 ods. 2 daňového poriadku zaslal správcovi dane oznámenie, kde len stroho uviedol, že: „z dôvodu čerpania dovolenky v uvedenom termíne navrhuje nový termín na začatie predmetnej kontroly, a to na deň 02.08.2012.“ Vzhľadom na to, že išlo o dátum, ktorý po uplynutí lehoty 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly, správca dane vydal správne rozhodnutie o predĺžení lehoty č. 9800404/5/1067695/2012/FarM zo dňa 19.06.2012, ktorým návrhu žalobcu na nový termín vykonania daňovej kontroly nevyhovel. Podľa ust. čl. 46 ods. 1 daňového poriadku (o obsahu ktorého bol daňovník riadne poučený), ak daňový subjekt nedohodne so správcom dane deň začatia daňovej kontroly, je daňová kontrola začatá dňom uvedeným v oznámení. Z vyššie citovaného zákonného ustanovenia nevyplýva správcovi dane povinnosť navrhovať novú lehotu na určenie daňovej kontroly. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že ak žalobca vedel, že z dôvodu jeho neprítomnosti nebude môcť v tejto lehote umožniť správcovi dane začiatok výkonu daňovej kontroly, mohol sa dať v zmysle ustanovenia § 9 zákona č. 563/2009 Z. z. na tento účel zastupovať splnomocneným zástupcom, ktorého si zvolí. Zároveň pripomenul, že tvrdenia žalobcu si navzájom odporujú, nakoľko v odpovedi na oznámenie o výkone daňovej kontroly, z dôvodu čerpania dovolenky v stanovenom termíne, t.j. 10.07.2012, navrhol nový termín začatia výkonu daňovej kontroly. V podanom odvolaní už uviedol, že dňa 12.07.2012, teda dva dni po určenom termíne daňovej kontroly sa dostavil na Daňový úrad Košice z dôvodu vykonávania inej daňovej kontroly. Z uvedeného je zrejmé, že žalobca mohol v určenom termíne začatia výkonu daňovej kontroly, t.j. 10.07.2012 doručiť správcovi dane požadované doklady uvedené v oznámení o výkone daňovej kontroly.

K namietaným chybám pri doručovaní zásielok, čo malo zapríčiniť, že žalobca sa nemal možnosť oboznámiť s obsahom uvedených zásielok a na ne primerane reagovať krajský súd zohľadnil, že žalobca bol v zmysle § 45 ods. 2 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z. z. niekoľkokrát vyzvaný na predloženie dokladov výzvami doručovanými do sídla zapísaného v Obchodnom registri, pričom výzva zo dňa 20.07.2012 sa vrátila správcovi dane s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“, výzva na predloženie dokladov zo dňa 12.09.2012 sa vrátila správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“ a tretia výzva na predloženie dokladov zo dňa 19.10.2012, ktorá bola adresovaná na adresu trvalého bydliska jediného spoločníka a konateľa spoločnosti sa vrátila správcovi dane s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Z poznámok poštového doručovateľa vyplýva, že výzvy boli doručované v zmysle § 31 ods. 2, 3 zákona č. 563/2009 Z. z., pričom zákon s uplynutím lehoty 15 dní od nevyzdvihnutia oznámenej poštovej zásielky spája fikciu jej riadneho doručenia. Vzhľadom na to je irelevantná aj námietka žalobcu o tom, že sa dňa 12.07.2012 osobne dostavil na Daňový úrad Košice, vo veci inej daňovej kontroly, zamestnanec správcu dane mu teda mohol uvedené písomnosti doručiť osobne. Bolo predovšetkým v záujme žalobcu zaujímať sa o stav a priebeh daňovej kontroly, ktorá mu bola oznámená doručením oznámenia zo dňa 08.06.2012.

Postup správcu dane, ktorý nepredloženie dokladov ku daňovej kontrole zo strany žalobcu vyhodnotil ako neposkytnutie súčinnosti, resp. nesplnenie si svojej dôkaznej povinnosti, a následne pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok v zmysle § 48 ods. 1 daňového poriadku bol krajským súdom vyhodnotený ako dôvodný. Doklady potrebné na vykonanie daňovej kontroly na doručené žalobcom až dňa 20.12.2012, t.j. po uplynutí lehoty na začatie daňovej kontroly mohol správca dane podľa § 48 ods. 4 daňového poriadku využiť len ako pomôcky v procese určenia dane podľa pomôcok. Rovnako boli správne použité fotokópie účtovných dokladov žalobcu, verifikované podpisom konateľa žalobcu, ktoré si správca dane zabezpečil od Prezídia Policajného zboru, Úradu boja proti organizovanej kriminalite. Ako irelevantná, bez akéhokoľvek zákonného podkladu bola vyhodnotená aj námietka, že správca dane žalobcu neinformoval o získaní týchto dokladov od policajných orgánov.

Ako nedôvodná bola vyhodnotená aj námietka, že správca dane pri zisťovaní základu dane a určovaní

dane podľa pomôcok neprihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú pre daňový subjekt výhody, ale v tomto prípade tak neurobil a svoj postup ani neodôvodnil, čím žalobcu jednoznačne ukrátil, nakoľko obsahom spisu ani konkrétnymi tvrdeniami uvedenými v žalobe takéto skutočnosť nebola preukázaná.

Proti tomuto rozsudku prvostupňového súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca a žiadal jeho zrušenia a vrátenie veci na ďalšie konanie krajskému súdu z dôvodov v zmysle § 205 ods. 2 písm. a/, b/ a f/ O. s. p. ako aj v zmysle § 221 ods. 1 písm. f/ a h/ O. s. p. a uplatnil si nárok na náhradu trov odvolacieho konania.

K záverom ohľadne zákonnosti dátumu začatia daňovej kontroly a rozhodnutia o nevyhovení žiadosti o predĺženie lehoty namietal, že pokiaľ sa zásielka s rozhodnutím o nepredĺžení lehoty začatia daňovej kontroly v zmysle žiadosti žalobcu vrátila správcovi dane s poznámkou adresát neznámy, správca dane nemal automaticky právo začať daňovú kontrolu v pôvodne určenom termíne, ale bolo jeho povinnosťou dohodnúť nový termín začatia daňovej kontroly s daňovníkom (§ 3 ods. 1 daňového poriadku) nakoľko mohol daňovníkovi vyhovieť len čiastočne, t.j. určiť neskorší termín ako bol správcom dane určený pôvodne, aj keď odlišný od toho, ako žiadal daňovník.

K vyhodnoteniu okolností doručovaniu zásielok namietal, že za daného stavu mal správca dane využiť jeho prítomnosť na daňovom úrade v súvislosti s výkonom kontroly u iného daňovníka (osobou konateľa prepojeného so žalobcom) a doručiť mu vrátené písomnosti, prípadne si s konateľom dohodnúť nový termín začatia kontroly. On nemôže niesť zodpovednosť za to, že pošta vrátila zásielky adresované do sídla firmy s poznámkou „adresát neznámy“, aj keď iné zásielky adresované na tú istú adresu vrátila s poznámkou, „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“.

K dôvodnosti použitia spôsobu určovania dane podľa pomôcok opakovane zdôrazňoval, že mu neboli riadne doručované vyššieuvedené písomnosti, navyše správca dane mal k dispozícii overené kópie účtovných dokladov spolu s účtovnou dokumentáciou od ÚBOK PZ SR. Okrem toho dátum začatia určovania dane podľa pomôcok bol stanovený na 28.12.2012, pričom žalobca doručil správcovi dane požadované doklady dňa 20.12.2012 (zápisnica z tohto dňa č. 9800404/5/3800250/2012/FarM).

K vyhodnoteniu nezohľadnenia okolností, ktoré vyplývajú pre daňový subjekt namietal nepreskúmateľnosť postupu, použitého správcom dane ohľadne potenciálne vyplývajúcich výhod, čo je v rozpore s ust. 48 ods. 5 daňového poriadku, nakoľko konštatovanie o nezistení takýchto skutočností nepovažuje za dostatočné. V prípade, keď došlo k dorubeniu dane, malo samotné rozhodnutie daňových orgánov obsahovať aj dôvody vzniku rozdielu ako i samotný podklad pre odlišné rozhodnutie. Považoval za pochybenie, ak správca dane nezohľadnil, resp. nezdôvodnil nezohľadnenie všetkých položiek uvedených v daňovom priznaní. Poukazoval na nekonkretizované výhody vyplývajúce z dokladov predložených žalobcom.

Žalobca vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného uviedol, že námietky uvedené v odvolaní sú obsahovo zhodné so žalobnými dôvodmi, k ich obsahu sa vyjadril v písomnom stanovisku k žalobe ako aj v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Žiadal preto, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach ako vecne správny potvrdil.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) upravujúci v zmysle § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 SSP, odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá

O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalovaného a dospel k záveru, že tomuto odvolaniu nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O. s. p., s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 23.08.2016 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O. s. p.).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O. s. p. (§ 247 ods. 1 O. s. p.).

Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo preskúmať na základe a v rozsahu včas podaného odvolania žalobcu, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď žalobu zamietol.

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 (§ 219 ods. 1, 2 O. s. p.).

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100303/1/76186-522310/2013/14230 zo dňa 31.10.2013 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9801404/5/1596413/2013/Hro zo dňa 17.07.2013, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 určenej podľa pomôcok. Predmetom preskúmavacieho konania v danej veci sú rozhodnutia a postup žalovaného správneho orgánu, ktorými žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o určení daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty žalobcu ako daňového subjektu za príslušné zdaňovacie obdobie, určenej podľa pomôcok podľa ustanovenia § 48 daňového poriadku.

Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplýva tak priebeh výkonu daňovej kontroly, právne závery odôvodňujúce určenie dane podľa pomôcok, ako aj skutočnosť, že výška dane bola určená vzhľadom na obsah riadneho daňového priznania za zdaňovacie obdobie apríl 2011 podaného pod č. 540575/2011 dňa 25.05.2011, v ktorom bolo deklarované uskutočnenie zdaniteľných obchodov v sume 690 000 eur. Túto sumu správca dane určil ako základ dane. Pri zisťovaní základu dane neboli správcom dane zistené žiadne okolnosti, z ktorých by vyplynuli výhody pre daňový subjekt. Výška určenej dane predstavovala 138 000 eur, vyrubený rozdiel dane predstavoval 137 696,49 eur.

Úlohou súdu pri preskúmaní zákonosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. O. s. p.) je posudzovať, či správny orgán vecne 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.

Pri preskúmaní zákonosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 O. s. p.).

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.).

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O. s. p.).

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.

Spor o zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného medzi účastníkmi konania v prieskumnom konaní súdu spočíva práve v konformnosti použitého postupu určovania dane s právnou úpravou zákonných podmienok pre určenie dane podľa pomôcok v zmysle ust. § 48 a 49 daňového poriadku.

Zákonodarca v § 48 daňového poriadku zveruje do právomoci správcu dane zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok v stanovených prípadoch, po tom, čo správca dane oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení. Zákonodarca ponecháva na správnej úvahe správcu dane pri určení dane použitie pomôcok, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom, pričom príkladmo uvádza pomôcky tak, že nimi 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. Pokiaľ daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Súčasne zákonodarca správcovi dane pri určení dane podľa pomôcok ukladá povinnosť prihladiť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

V ust. § 49 daňového poriadku zákonodarca ustanovuje postup správcu dane tak, že správca dane o určení dane podľa pomôcok vyhotoví protokol, ktorý doručí daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie. Na obsah tohto protokolu sa primerane vzťahuje § 47, pričom súčasťou protokolu o určení dane podľa pomôcok je aj súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň a oprávnenie daňového subjektu sa písomne 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.

V ust. § 3 daňového poriadku sú uvedené základné zásady správy daní 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. 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 prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. 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. Správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. 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 nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti. Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane. Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti. Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane. Správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

Zo skutkových zistení nesporne vyplýva, že správca dane v danom prípade k určeniu dane podľa pomôcok pristúpil až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň, v dôsledku nepredloženia daňových dokladov v stanovenej lehote, t.j. do ukončenia daňovej kontroly. Najvyšší súd dáva do pozornosti žalobcu, že daňové úrady a Finančné riaditeľstvo SR chránia fiškálne záujmy štátu. Ich úlohou je vykonávať dozor, aby si daňové subjekty splnili v súlade s hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Je povinnosťou daňového subjektu preukázať, že skutočnosti, t.j. rozhodné údaje, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, to platí aj pre údaje uvedené v daňovom priznaní, sú úplné a správne. Ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, daň určí správca dane podľa pomôcok. Správca dane pritom vychádza z dostupných podkladov. Ak daňový subjekt nesplní niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho v súčinnosti s ním nemožno daň určiť (napr. nepodá daňové priznanie, urobí úkon dôsledkom, ktorého je zníženie dane alebo neumožní vykonať daňovú kontrolu a pod.), správca dane je oprávnený určiť daň sám, pričom vychádza z dokladov, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si sám zaobstará. V preskúmvanej veci daňový subjekt so správcom dane nespolupracoval, preto boli splnené zákonom stanovené podmienky na určenie dane podľa pomôcok.

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. 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 a celom rozsahu sa s ním stotožňuje.

Len na doplnenie uvádza k odvolacím dôvodom nasledovné:

Pri určovaní dane podľa pomôcok nedochádza k preverovaniu alebo zisťovaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, ale k samotnému určeniu dane podľa pomôcok. Takýto postup je dôsledkom nesplnenia si povinností daňovníka v zákonom určenom rozsahu a zákonom určených lehotách. Správca dane nie je povinný o pomôckach, ktoré má k dispozícii, informovať daňový subjekt, určuje daň podľa pomôcok bez súčinnosti daňového subjektu.

K opakovanej námietke povinnosti správcu dane dohodnúť v zmysle § 3 daňového poriadku po nevyhovení návrhu na začatie konania až dňom 02.08.2012 nový termín, ktorým mohol aspoň čiastočne vyhovieť žalobcovi treba uviesť, že takáto požiadavka nemá žiadnu oporu ani v zákone, ani žiadne logické opodstatnenie. Podľa oznámenia daňovníka, bolo dôvodom žiadosti o zmenu termínu určeného na 10.07.2012 na neskorší termín 17.08.2012 naplánované čerpanie dovolenky v mesiacoch júl - august, z čoho logicky vyplýva, že žalobcovi by nevyhovoval žiaden z dátumov začatia kontroly prichádzajúcich do úvahy v lehote zmysle § 46 ods. 1 daňového poriadku (09.06.2012 - 19.07.2012)

Námietka žalobcu, že on nemôže niesť nepriaznivé následky pochybenia pošty pri doručovaní oznámenia z 20.06.2012 a opakovanej výzvy z 12.09.2012 je nedôvodná a nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutia, nakoľko táto argumentácia je irelevantná vzhľadom na vyššieuvedený záver o tom, že termín začatia

daňovej kontroly bol určený v súlade so zákonom. Naviac je preukázané, že výzva na predloženie dokladov zo dňa 20.07.2012 bola vrátená s poznámkou, nezastihnutý, zásielka nebola prevzatá v odbernej lehote. Neprevzatím zásielky (pre ktorú platí fikcia doručenia) daňovník sám zmaril možnosť predloženia požadovaných dokladov. Na tom nič nemení ani prípadná neprítomnosť konateľa daňovníka v sídle firmy v čase doručovania, nakoľko právnická osoba má nielen možnosti ale aj povinnosť zabezpečiť si kontinuálne preberanie pošty, v opačnom prípade musí niesť dôsledky.

Rovnako nie je dôvodné opakované spochybňovanie zákonnosti a dôvodnosti zvoleného postupu určovania dane - podľa pomôcok, nakoľko v zmysle výzvy zo dňa 20.07.2012 v lehote 15 dní od jej doručenia (ktoré nastalo 15 dňom od uloženia neprevzatej zásielky, t.j. dňom 10.08.2012), dňom 25.08.2012 mal žalobca doručiť požadované daňové doklady, v opačnom prípade mal správca dane možnosť a povinnosť zvážiť použitie postupu na určenia dane podľa pomôcok. Za pomôcky v zmysle § 48 ods. 3 daňového poriadku sa považujú aj kópie účtovných dokumentov doručené dňa 03.09.2012 od PZ SR ÚBOK. Daňová kontrola bola ukončená doručením oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok 12.12.2012, samotné určovanie dane podľa pomôcok začalo v súlade oznámením zo dňa 29.11.2012 dňom 28.12.2012. Žalobcom boli dňa 20.12.2012 predložené doklady až po ukončení daňovej kontroly, v rámci ústneho pojednávania ktorého obsah je osvedčený zápisnicou č. 9800404/5/3800250/2012/FarM zo dňa 20.12.2012. Žalobca poskytol (aj keď oneskorene) určitú súčinnosť a podľa jeho tvrdenia predložil všetky požadované doklady dňa 20.12.2012, t.j. pred začatím určovania dane podľa pomôcok, to však nezakladá povinnosť správneho orgánu pokračovať v daňovej kontrole, resp. použiť tieto doklady na daňovú kontrolu. Zákon v ust. § 48 ods. 3 v spojení s ust. § 48 ods. 1 písm. b/ daňového poriadku v danej situácii viaže vznik oprávnenia správcu dane na určovanie dane podľa pomôcok na skutočnosť, že neboli predložené požadované podklady v zmysle opakovaných výziev zo dňa 20.07.2012, 12.09.2012 a 19.10.2012 v rámci lehoty do ukončenia daňovej kontroly. Právo predkladať účtovné doklady, ktoré budú vyhodnotené v rámci daňovej kontroly, má daňovník do jej ukončenia, ktoré nastane v zmysle § 46 ods. 9 písm. b/ daňového poriadku doručením oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok. V danom prípade bolo oznámenie doručené daňovníkovi 12.12.2012.

Ako dôvod, prečo správca pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok bolo v protokole č. 9801404/5/1090121/2013/FarM uvedené nesplnenie si povinností daňového subjektu v zmysle § 45 ods. 2 písm. d/ a písm. e/ daňového poriadku v priebehu daňovej kontroly. Na nedôvodnosť aplikácie ust. § 48 ods. 1 poukazoval žalobca už vo svojom vyjadrení k uvedenému protokolu, datovanom dňa 24.04.2013. Rozhodnutie správcu dane k tejto otázke považovalo za rozhodujúce, že podľa § 46 ods. 9 písm. b/ daňového poriadku je daňová kontrola ukončená dňom doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok, neskôr (dňa 20.12.2012) žalobcom predložené doklady je možné považovať iba za pomôcky a použiť ich v procese podľa § 48 daňového poriadku. S týmto názorom a postupom sa stotožnil žalovaný v napadnutom rozhodnutí a uviedol, že určenie dane podľa pomôcok sa považuje za osobitný sankčný prostriedok postihujúci daňové subjekty, ktorý správca dane použije iba vtedy, ak si daňový subjekt nesplnil niektorú zo svojich zákonných povinností. Takéto konanie daňového subjektu spôsobí určenie dane podľa pomôcok, preto sa daňový subjekt nemôže spoliehať na to, že správca dane zohľadní všetky výdavky (náklady ktoré uviedol v daňovom priznaní). Ďalej uviedol, že protokol o určení dane podľa pomôcok ako aj odvolaním napadnuté rozhodnutie obsahujú zdokumentovanie prechodu z procesu daňovej kontroly do procesu určovania dane podľa pomôcok. Vyslovený záver, potvrdený aj krajským súdom, má svoje opodstatnenie vzhľadom na priebeh daňového konania, rozdeleného na jednotlivé štádiá, keď daňová kontrola bola ukončená doručením oznámenia o určení dane podľa pomôcok, nasledovalo štádium určovania dane podľa pomôcok, v rámci ktorého už správca dane rozhoduje bez spolupráce s daňovým subjektom, ním prípadne predložené doklady a dôkazy vyhodnocuje len ako pomôcky (§ 48 ods. 4 daňového poriadku).

Nedôvodná je aj námietka nezohľadnenia výhod, vyplývajúcich z obsahu použitých pomôcok, nakoľko nie je podložená uvedením žiadnych konkrétnych pochybení, resp. žiadnej konkrétnej do úvahy prichádzajúcej výhody, ktorá by mala byť správcou dane zohľadnená, pričom túto skutočnosť by žalobca mal viesť vyšpecifikovať v rámci náležitostí žalobného návrhu v zmysle § 249 ods. 2 O. s. p.. Čo sa týka námietky neodôvodnenia základu odlišného od daňového priznania, resp. neodôvodnenia

nezohľadnenia výhod, treba uviesť, že prvostupňové rozhodnutie č. 9801404/5/1596413/2013/Hro zo dňa 17.07.2013 obsahuje časť „Zistenie základu dane - apríl 2011“, v ktorej je odôvodnená výška určeného základu dane 690 000 eur a následne je odôvodnené aj určenie výšky dane 138 000 eur a vyrubený rozdiel dane 137 695,49 eur.

Senát najvyššieho súdu v posudzovanej veci zistil, že odvolanie žalovaného neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, napadnutý rozsudok krajského súdu 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 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 rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O. s. p. v spojení s § 224 ods. 1 O. s. p. za použitia ustanovenia § 246c ods. 1 O. s. p. z dôvodu, že procesne neúspešnému žalobcovi náhrada trov neprináleží a žalovanému nevznikol zákonný nárok na ich náhradu.

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 01.05.2011).

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.