

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/24/2015
Identifikačné číslo spisu: 3013200980
Dátum vydania rozhodnutia: 27.04.2017
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3013200980.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu: Ing. Y. D., bytom D. C. XXXX/XX, F., zast. Advokátskou kanceláriou BAJO LEGAL s.r.o., so sídlom Astrová 2/A, Bratislava, IČO: 36 860 581, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/509608/2013/5041 zo dňa 24.10.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/203/2013-42 zo dňa 17. decembra 2014, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/203/2013-42 zo dňa 17. decembra 2014 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

Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou žalobca žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/509608/2013/5041 zo dňa 24.10.2013. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301402/5/3468735/2013/Čap zo dňa 18.07.2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2008 vo výške 9824,17 euro, keď správca dane, potom, čo žalobca neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu tým, že nepredložil účtovnú a ostatnú dokumentáciu, správca dane postupom podľa § 48 a 49 daňového poriadku prešiel z výkonu daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby do procesu určenia dane podľa pomôcok, pričom správca dane nespochybnil príjmy žalobcu a tieto ponechal vo výške, ako si ich sám určil žalobca v daňovom priznaní, t.j. vo výške 1 637 142 Sk, a vo vzťahu k výdavkom vychádzal správca dane z identifikovateľných platieb žalobcu z bankového účtu č. XXXXXXXXXXX/XXXX a priznal žalobcovi výdavky v celkovej výške 56 052 Sk, z

čoho vyplýva základ dane vo výške 1 581 090 Sk (1 637 142 - 56 052), ktorý bolo potrebné znížiť o sumu 12 000 Sk (účelové sporenie) v zmysle § 11 ods. 4 písm. c/ zákona 595/2003 Z. z., účinného do 31.12.2008, z ktorej sumy 1 569 090 Sk (1 581 090 - 12 000) je 19 % daň vo výške 298 127 Sk (1 569 090 x 0,19). Keďže žalobca v daňovom priznaní priznal daň vo výške 2164 Sk a daňová povinnosť žalobcu určená správcom dane je vo výške 298 127 Sk, rozdiel dane je vo výške 265 963 Sk, čo v prepočte na euro je suma 9824,17 euro.

V odôvodnení rozsudku krajský súd postupujúc podľa ust. § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyhodnotil žalobné námietky žalobcu obsiahnuté v správnej žalobe ako neopodstatnené. Predovšetkým krajský súd zdôraznil, že v daňovom konaní v rámci odvolacieho konania postupuje odvolací orgán (v tomto prípade žalovaný) pri preskúmvaní rozhodnutia o dani určenej podľa pomôcok tak, že skúma len dodržanie zákonných podmienok na použitie ust. § 48 zákona č. 563/2009 Z. z., teda preskúmava len dodržanie procesných podmienok na určenie dane podľa pomôcok, a v prípade, že zistí, že zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí.

Krajský súd ďalej uviedol, že samotné podmienky, za akých môže správca dane pristúpiť k určeniu dane podľa pomôcok, upravuje len ust. § 48 ods. 1 písm. a/ až d/ zákona č. 563/2009 Z. z.. Ostatné odseky citovaného ustanovenia § 48 ako i ustanovenia § 49 zákona č. 563/2009 Z. z. už upravujú samotný postup správcu dane pri určení dane podľa pomôcok (nie teda podmienky, za splnenia ktorých sa pristupuje k určeniu dane podľa pomôcok). V rámci odvolacieho konania tak správny orgán II. stupňa podľa ust. § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. preskúmava len dodržanie podmienok upravených v odseku 1 písm. a/ až d/ ustanovenia § 48 zákona č. 563/2009 Z. z., pričom z ust. § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. teda explicitne vyplýva, že odvolací správny orgán nemá zákonný podklad na to, aby materiálne preskúmal rozhodnutie správcu dane, nakoľko citované zákonné ustanovenie jednoznačne stanovuje, že odvolací orgán skúma len dodržanie zákonných podmienok na použitie § 48 zákona č. 563/2009 Z. z., t.j. skúma len dodržanie procesných podmienok. Iná interpretácia tohto ustanovenia zákona, vzhľadom na jednoznačné vyjadrenie, a to ani za pomoci teleologického výkladu neprichádza do úvahy, teda krajský súd sa absolútne nestotožnil s názorom žalobcu, že záver žalovaného, že podľa ust. § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. nemôže meritorne preskúmať rozhodnutie správcu dane, je výsledkom striktné formalistického výkladu, ktorý je podľa žalobcu v rozpore so zákonom. Keďže štátne orgány môžu konať len v medziach zákona (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), nemôže žalobca vytykať žalovanému, že sa v rámci odvolacieho konania nezaoberal vecou v jej merite, keďže mu to zákon neumožňuje, a to ani v prípade, že takýto procesný postup, vyplývajúci so zákona, sa žalobcovi javí ako postup, ktorý je v jeho neprospech. Námietku žalobcu v tejto otázke krajský súd vyhodnotil ako neopodstatnenú.

V súdnej veci podľa krajského sudu nebolo medzi stranami sporné, že žalobca nepredložil správcovi dane žiadne účtovné doklady, žiadne dôkazy preukazujúce jeho tvrdenie, a teda neumožnil správcovi dane vykonať u neho daňovú kontrolu. Pritom ide o povinnosti, ktorých splnenie mu výslovne ukladá ust. § 45 ods. 2 písm. a/, d/ a e/ zákona č. 563/2009 Z. z..

Nesplnenie povinností uvedených v § 45 ods. 2 písm. a/, d/ a e/ zákona 563/2009 Z. z. má - tak ako každé nesplnenie zákonnej povinnosti - zákonný následok, že správca dane v takýchto prípadoch v zmysle ust. § 48 ods. 1 písm. d/ veta pred bodkočiarkou zákona č. 563/2009 Z. z. pristúpi k zisteniu základu dane a určení dane pomocou pomôcok, keďže žalobca nesplnením si vyššie uvedených povinností neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu. Uvedený postup jednoznačne vyplýva z ust. § 48 ods. 1 písm. d/ veta pred bodkočiarkou zákona č. 563/2009 Z. z.. Podľa krajského súdu uvedený dôsledok nemôže byť vylúčený tým, že žalobca nedisponuje účtovnými a inými dokladmi z dôvodu, že tieto mu boli odcudzené, resp. že jeho ekonómka si predtým, než zmenila počítač, nespravila zálohy účtovnej evidencie žalobcu. Žalobca bol totiž povinný zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, poškodeniu a zničeniu a rovnako i technických prostriedkov, nosičov informácií a programového vybavenia. Ak tak neučinil, musel si byť žalobca vedomý dôsledkov z toho plynúcich. Uvedená povinnosť žalobcovi ako účtovnej jednotky priamo vyplýva z ust. § 35 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z..

Krajský súd ďalej konštatoval, že správca dane v súlade so zákonom pristúpil k zisťovaniu základu dane a k určaniu dane podľa pomôcok, a teda žalovaný správne odvolaniu žalobcu nevyhoviel a rozhodnutie správcu dane potvrdil. Vychádzajúc z tohto záveru dospel krajský súd, že je zrejmé, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je vydané v súlade so zákonom, z čoho ďalej plynie záver, že ani krajský súd nemohol inak, ako žalobu pre jej nedôvodnosť zamietnuť. Podľa krajského súdu už len zistenie, že žalobca nepredložil správcovi dane žiadne doklady, na základe ktorých by mohol správca dane vykonať u žalobcu daňovú kontrolu, je postačujúce na to, aby správca dane pristúpil k určaniu dane podľa pomôcok. Správca dane ani žalovaný teda na to, aby pristúpili k určaniu dane podľa pomôcok, nepotrebovali žiadne ďalšie zistenia. Námietka žalobcu, že vo veci nebol dostatočne zistený skutkový stav, sa tak krajskému súdu javí ako nanajvýš účelová, a teda nedôvodná. Rovnako nemá opodstatnenie námietka žalobcu, že správca dane a žalovaný dospeli k nesprávnym právnym záverom. Jediným možným správnym záverom vyplývajúcim zo skutočnosti, keď žalobca neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu, je záver, že správca dane určí daň podľa pomôcok. Tento svoj záver správca dane ako i žalovaný riadne vo svojich rozhodnutiach zdôvodnili, zistený skutkový stav správne subsumovali pod príslušné zákonné ustanovenia, nemožno sa teda stotožniť ani s námietkou žalobcu, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Rovnako je nedôvodná námietka neúplnosti administratívneho spisu. Po oboznámení sa s administratívnym spisom krajský súd v konštatoval, že tento nevykazuje nedostatky neúplnosti. Pokiaľ žalobca smeroval námietku nedostatočne zisteného skutkového stavu, nesprávneho právneho posúdenia a nedostatočného zdôvodnenia rozhodnutia nie k splneniu procesných podmienok podľa § 48 ods. 1 písm. d/ veta pred bodkočiarkou zákona č. 563/2009 Z. z., ale k meritu veci, t.j. k nezohľadneniu všetkých výdavkov žalobcu, k neakceptovaniu uplatnenia paušálnych výdavkov (40 % z príjmov), k neakceptovaniu uplatnenia nezdaniteľnej časti základu dane na daňovníka, a teda, že pri zistení výdavkov sa správca dane nemal snažiť čo možno v najväčšej miere priblížiť k realite, k tejto otázke krajský súd zdôraznil, že tieto námietky nemôžu byť predmetom preskúmania v rámci odvolacieho konania pred žalovaným správnym orgánom, a teda ani pred krajským súdom. Záver krajského súdu, že predmetom súdneho prieskumu nemôžu byť iné námietky ako tie, ktoré mohol žalobca uplatniť v rámci odvolacieho konania pred správnym orgánom, vychádza z úvahy, že nedostatky v konaní pred správnym orgánom I. stupňa má v zásade odstrániť správny orgán II. stupňa (preto aj správna žaloba je v zmysle ust. § 247 ods. 2 O.s.p. prípustná až po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov), inak by totiž súd nahrádzal činnosť odvolacieho správneho orgánu, čo nie je zmyslom správneho súdnictva. Keďže pri určení dane podľa pomôcok v rámci odvolacieho konania správny orgán II. stupňa preskúmava len, či pre určenie dane podľa pomôcok boli splnené procesné podmienky na takýto postup, rovnako aj v rámci súdneho prieskumu sa skúma pred krajským súdom len splnenie týchto procesných podmienok. Na žalobné námietky presahujúce okruh tejto otázky (presahujúce otázky posúdenia procesných podmienok) súd nemôže v rámci súdneho prieskumu prihliadať. Krajský súd tak mohol prihliadnuť len na žalobné námietky vzťahujúce sa na splnenie procesných podmienok, t.j. či žalovaný po prieskume rozhodnutia správcu dane správne v napadnutom rozhodnutí ustálil, že postup správcu dane, ktorý určil daň na základe pomôcok, bol v súlade so zákonom. Nakoniec uvedená otázka (otázka zákonnosti určenia dane podľa pomôcok) nebola zo strany žalobcu v konaní ani namietaná. Z popísaných dôvodov súd ustálil, že žalobné námietky žalobcu neboli spôsobilé žalobcovi v konaní pred súdom prívodiť úspech.

V súdnej veci na základe vyššie uvedených úvah krajský súd ustálil, že správne orgány oboch stupňov dôvodne určili daň postupom podľa pomôcok v zmysle ust. § 48 ods. 1 písm. d/ veta pred bodkočiarkou zákona č. 563/2009 Z. z. a podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ak súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (ďalej len „v medziach žaloby“) dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom a vyslovil rozsudkom, že žalobu ako nedôvodnú zamietal. Žalobca v konaní nebol úspešný, preto mu krajský súd nepriznal právo na náhradu trov konania (§ 250k ods. 1 O.s.p.).

Proti tomuto rozsudku podal žalobca včas odvolanie z dôvodu, že rozhodnutie prvostupňového súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, že rozhodnutie prvostupňového súdu je nepreskúmateľné pre nedostatočné odôvodnenie, že rozhodnutie prvostupňového súdu je v rozpore so

zákonom, pretože prv urobené rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín je v rozpore so zákonom, že rozhodnutie prvostupňového súdu je založené na neúplnom zistení skutkové stavu pretože tu sú ďalšie skutočnosti alebo iné dôkazy, ktoré doteraz neboli uplatnené, a že rozhodnutím prvostupňového súdu boli porušené práva žalobcu.

Žalobca namietal, že prvostupňový súd ustálil, že sa mohol v rámci podanej správnej žaloby zaoberať len námietkami týkajúcimi sa splnenia procesných podmienok na určovanie dane podľa pomôcok, tak ako žalovaný v rámci odvolacieho daňového konania.

Prvostupňový súd zdôraznil, že vzhľadom na uvedené, sa tak ako žalovaný nemohol zaoberať materiálnou stránkou veci, pričom s týmto záverom prvostupňového súdu sa žalobca nestotožňuje a považuje ich za krajne formalistické a nesprávne na čo poukazuje v nasledujúcom.

Podľa žalobcu je takýto záver prvostupňového súdu formalistický a popiera znaky materiálneho právneho štátu, pretože takýmto výkladom de facto dochádza k vytvoreniu právneho stavu, kedy riadny opravný prostriedok (odvolanie) smerujúci proti rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu o vyrubení rozdielu dane, určenej podľa pomôcok nie je efektívnym nástrojom a nemôže odstrániť prípadne nezákonnosti v rozhodovaní a postupe prvostupňového správneho orgánu, orgánom vyššieho stupňa.

Podľa žalobcu k znakom materiálneho právneho štátu nepochybne patrí skutočnosť, že voči každému rozhodnutiu orgánov verejnej správy, musí byť prípustný opravný prostriedok, ktorým sa môžu osoby, o ktorých práva a povinnostiach sa rozhoduje domôcť revízie týchto rozhodnutí orgánom vyššieho stupňa a to nielen po procesnej stránke.

Ďalej žalobca uviedol, že „V prípade, ak by sme sa striktne držali len jazykového vyjadrenia uvedeného v § 74 ods. 5 Daňového poriadku, a teda nepripustili prieskum rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu o vyrubení rozdielu dane určeného podľa pomôcok skúmaním toho, či boli splnené podmienky na takýto postup, nastal by právny stav, kedy by mohli prvostupňové správne orgány na úseku správy daní rozhodovať svojvoľne bez obáv z toho, že by opravnými prostriedkami mohli byť ich rozhodnutia preskúmané aj po materiálnej stránke (napr. či je vyrubená výška rozdielu dane spravodlivá, približujúca sa realite, alebo či boli použité všetky dostupné pomôcky). Pri týchto úvahách dospejeme k záveru ad absurdum, čím by prvostupňové správne orgány na úseku správy daní pri určení daní podľa pomôcok mohli vyrubiť astronomické sumy na daniach daňovým subjektom, pričom tieto by nemali možnosť, či už podaním odvolania alebo správnej žaloby domôcť sa ich preskúmania po materiálnej stránke, a teda prípadná zrejma nespravodlivosť by nemohla byť revíziou odstránená.

Pri aplikácii ustanovení zákona nemožno vyhádzať len z ich doslovného znenia, ale aj ich zmyslu. Zmyslom samotného inštitútu opravných prostriedkov, či už riadnych alebo mimoriadnych je náprava nezákonnosti, resp. nesprávnosti v postupe a rozhodovaní orgánov nižšieho stupňa. V prípade ak obmedzíme tento prieskum len napr. na procesné hľadisko ako je to v tomto prípade, de facto tým popierame zmysel samotného inštitútu opravných prostriedkov a zakotvenie takéhoto nástroja je len čisto formálne, aby bola naplnená litera zákona.

Všeobecné súdy v občianskom súdnom konaní nemajú poskytovať formálny či formalistický výklad a aplikáciu práva, ale majú poskytovať taký výklad a aplikáciu práva, ktorý je materiálnou ochranou zákonnosti, aby bola zabezpečená spravodlivá ochrana práv a oprávnených záujmov účastníkov. Občianske súdne konanie sa musí v každom jednotlivom prípade stať zárukou zákonnosti a slúžiť na jej upevňovanie a rozvíjanie (napr. Rozsudok Najvyššieho súdu SR z 29. februára 2012, sp. zn. 1 Cdo 48/2010). Ak všeobecný súd vyhodnotil skutkový stav iba jednostranne a vo veci urobil len formalistický výklad zákonných ustanovení jeho postupom môžu byť porušené základné práva sťažovateľa (napr. Nález Ústavného súdu SR zo dňa 04.05.2010. sp. zn. III. ÚS 36/2010).

Na základe uvedeného mám za to, že záver prvostupňového súdu ohľadom nemožnosti prieskumu zákonnosti rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu za nesprávny. Takýto formalistický výklad popiera zmysel samotného inštitútu opravných prostriedkov a podporuje stav, kedy je odňatá možnosť subjektom efektívne sa brániť voči rozhodnutiam správnych orgánov s cieľom dosiahnutia materiálnej

korektúry“.

Žalobca namietal, že prvostupňový súd vo svojom rozsudku uviedol, že žalovaný v rámci odvolacieho daňového konania nemohol skúmať materiálnu stránku rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu, ktorým bola určená daň podľa pomôcok a z toho dôvodu sa ani prvostupňový súd nemohol touto otázkou zaoberať. Prvostupňový súd uviedol, že rovnako ako žalovaný mohol skúmať len splnenie procesných podmienok postup určovania dane podľa pomôcok.

Aj vzhľadom na skutočnosti uvedené v úvode tohto odvolania považuje žalobca závery prvostupňového súdu za nesprávne, pričom uviedol, že podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy SR kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd. V zmysle § 245 ods. 1 O.s.p. pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu posúdi súd i zákonnosť prv urobeného správneho rozhodnutia, o ktoré sa preskúmané rozhodnutie opiera, ak bolo preň prv urobené rozhodnutie záväzné a ak nie je na jeho preskúmanie určený osobitný postup.

Podľa názoru žalobcu ideologickým výkladom vyššie uvedených ustanovení možno dospieť k záveru, že ich zmyslom je vyplnenie medzier v zákonoch a zákonom predpokladaných situáciách, spočívajúcich v umožnení výkonu súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutí vydaných prvostupňovými správnymi orgánmi, v situáciách, v ktorých revízia v orgáne vyššieho stupňa v rámci odvolacieho konania je obmedzená alebo vylúčená. Takýto výklad predmetných ustanovení je podľa názoru žalovaného ústavne konformný a odstraňuje nedostatky a prílišný formalizmus odvolacieho konania na úseku správy daní v prípade určovania dane podľa pomôcok, ktorého cestou sa uberajú správne orgány, t. j. aj žalovaný.

Podľa názoru žalobcu existuje zákonný podklad na to, aby prvostupňový súd preskúmal rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu aj po materiálnej stránke, keďže tá je podľa výkladu žalovaného pri jeho rozhodovaní preň záväzná, t.j. nemôže ju v rámci odvolacieho konania preskúmať.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti má žalobca za to, že rozsudok prvostupňového súdu je nesprávny jednak z dôvodu, že sa vôbec nezaoberal zákonnosťou rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu (Daňového úradu Trenčín), ktoré bolo podľa názoru prvostupňového súdu vzhľadom na obmedzený prieskum žalovaného v odvolacom konaní preň po materiálnej stránke záväzné, a jednak z dôvodu, že neobsahuje žiadne odôvodnenie, prečo sa prvostupňový súd nezaoberal zákonnosťou rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu, t. j. v tejto časti ho považuje za nepreskúmateľný pre nedostatok odôvodnenia.

V ostatnom žalobca odkazoval na ďalšie argumenty uvedené v žalobe zo dňa 06.12.2013 za účelom neopakovania tých istých skutočností.

Žalobca si zároveň vyčíslil doterajšie trovy odvolacieho konania spočívajúce v zaplatenom súdnom poplatku vo výške 70 € a trovách právneho zastupovania vo výške 177,86 € za jeden úkon právnej služby a to odvolanie (139,83 € + 8,39 € režijný paušál 2015 =148,22 € + 20 % DPH (29,64 €) =177,86 €).

Na základe vyššie uvedených skutočností žalobca žiada, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací rozsudok krajského súdu zo dňa 17.12.2014, č. k. 13S/203/2013-42 zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/509608/2013/5041 zo dňa 24.10.2013 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301402/5/3468735/2013/Čap zo dňa 18.07.2013 zruší a vec vráti Daňovému úradu Trenčín na ďalšie konanie a zároveň zaviazal žalovaného na náhradu trov odvolacieho konania žalobcovi spočívajúcich v zaplatenom súdnom poplatku vo výške 70 € na účet žalobcu a trovách právneho zastúpenia vo výške 177,86 € na účet právneho zástupcu žalobcu, a to všetko do troch dní odo dňa právoplatnosti rozhodnutia.

K odvolaniu žalobcu sa vyjadril svojim podaním žalovaný, ktorý uviedol, že žalobca v odvolaní proti rozsudku krajského súdu č. k. 13S/203/2013-42 zo dňa 17.12.2014, ktorým súd žalobu ako nedôvodnú zamietol, uvádza v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu na krajskom súde.

Žalovaný naďalej v plnom rozsahu trvá na svojich záveroch uvedených ako v žalobou napadnutom rozhodnutí, tak aj vo svojom podanom stanovisku k žalobe, to znamená, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane sú vydané v súlade s právnymi predpismi.

Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhuje, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“, „odvolací súd“ alebo „NS SR“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a po oboznámení sa so spisovým materiálom dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech a rozsudok krajského súdu je vecne správny.

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 a 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 správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku 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 účastníkmi 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 predchádzajúce 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.).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

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 a 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.

Úlohou najvyššieho súdu bolo - na základe včas podaného odvolania žalobcu - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď žalobu zamietol.

Z obsahu súdneho a administratívneho spisu najvyšší súd zistil, skutkový stav tak, ako bol podrobne opísaný v rozsudku krajského súdu, a preto ho nebude opakovať, ale v celom rozsahu naň odkazuje.

Najvyšší súd na zdôraznenie argumentácie krajského súdu, s ktorou sa v celom rozsahu stotožňuje, dodáva, že zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne platnými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 6 písm. c/, d/, a e/ zákona č. 511/1992 Zb. kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

Dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno

zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa ust. § 45 ods. 2 písm. a/, d/ a e/ zákona č. 563/2009 Z. z. kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosti a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis 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, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

Podľa § 48 ods. 1 písm. d/ veta pred bodkočiarkou zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu.

Podľa § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použite § 48. Ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhoví a napadnuté rozhodnutie potvrdí.

Podľa § 35 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. účtovná jednotka je povinná zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, zničeniu alebo poškodeniu. Účtovná jednotka je tiež povinná zabezpečiť ochranu použitých technických prostriedkov, nosičov informácií a programového vybavenia pred ich zneužitím, poškodením, zničením, neoprávnenými zásahmi do nich, neoprávneným prístupom k nim, stratou alebo odcudzením.

Najvyšší súd sa v plnom rozsahu stotožňuje so závermi krajského súdu uvedenými v rozsudku, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva, že v prípade určenia dane podľa pomôcok ide o osobitý postup správcu dane upravený v § 48 zákona 563/2009 Z. z. o správe daní, ak daňovník nepredloží k daňovej kontrole požadované doklady. V danom prípade má daňovník obmedzené možnosti namietať materiálny obsah určenia základu dané, resp. výdavkov, ktoré by inak vyplynuli z jeho účtovníctva, ak by ho riadne predložil. Ide totiž o obdobné obmedzenie predkladať dôkazy na preukázanie svojich tvrdení ako je tomu dané napr. v ust. § 15 ods. 6 písm. e/ zákona 511/1992 Zb. o správe daní. Inak sa na ne neprihliada.

Predmetom súdneho preskúmvacieho konania bolo preveriť zákonnosť žalobcom namietaného postupu správcu dane v súvislosti s tým, že či správca dane v súlade so zákonom mohol pristúpiť k zisťovaniu základu dane a k určeniu dane podľa pomôcok, ako aj toho či žalovaný správne odvolaniu žalobcu nevyhoviel a rozhodnutie správcu dane potvrdil. Vychádzajúc z vyššie uvedeného je zrejmé, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je vydané v súlade so zákonom, z čoho ďalej plynie záver, že krajský súd nemohol postupovať inak, ako žalobu pre jej nedôvodnosť zamietnuť.

Najvyšší súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti rozsudku krajského súdu, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré spolu so správnou citáciou dotknutých

právných noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

Vzhlľadom na uvedené skutočnosti mal najvyšší súd ako súd odvolací za to, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá ako vecne správny potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodoval odvolací súd v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. Neúspešný žalobca nemá právo na náhradu trov konania a žalovanému ich náhrada neprináleží zo zákona.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

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

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol 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. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.