



R O Z S U D O K
V M E N E S L O V E N S K E J R E P U B L I K Y

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.**, so sídlom Sekčovská 54, Prešov, v zastúpení *BENČÍK & PARTNERS, Advokátska kancelária, s.r.o. so sídlom Františkánske nám. 4, Prešov*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100305/1/4677/2013, 1100305/1/4653/2013, 1100305/1/4550/2013 zo dňa 7. januára 2013, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/19/2013-56 zo dňa 23. januára 2014, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/19/2013-56 zo dňa 23. januára 2014 **p o t v r d z u j e .**

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

O d ô v o d n e n i e :

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej len krajský súd alebo prvostupňový súd) podľa § 250j ods. 2, písm. d/ Občianskeho súdneho poriadku

(ďalej len O.s.p.) zrušil rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/4677/2013, 1100305/1/4653/2013, 1100305/1/4550/2013 zo dňa 7. januára 2013, v spojení s rozhodnutiami Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2840690/2012/Andr, č. 9700402/5/2839450/2012/Andr. č. 9700402/5/2838591/2012/Andr zo dňa 5. októbra 2012 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaného zaviazal k povinnosti zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 1.337,29 eur na účet jeho právneho zástupcu v lehote 15 dní.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že dôvody žalobcu uvádzané v žalobách sú relevantné, spochybňujúce zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného, a preto žalobe vyhovel pri aplikácii § 250j ods. 2, písm.d/ O.s.p..

Krajský súd zákonnosť preskúmaných rozhodnutí žalovaného správneho orgánu posudzoval v intenciách ustanovení § 24 ods. 1, zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len daňový poriadok) a súčasne v intenciách ustanovení § 46 ods. 9 písm. b/, v spojení s § 48 ods. 1, písm. c/, ods. 2, 3, 4, 5, s § 49 ods. 2, 3, s § 68 ods. 2, písm. c/, ods. 5 a s § 74 ods. 5 daňového poriadku, ktorú právnu úpravu citoval, postupom podľa ustanovení piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku.

Krajský súd podľa § 112 ods.1 v spojení s § 246c ods.1 O.s.p. spojil veci vedené na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 3S/19/2013, 3S/20/2013 a 3S/21/2013 na spoločné konanie , ďalej vedené pod sp.zn. 3S/19/2013.

Z predloženého administratívneho spisu mal krajský súd preukázané, že žalovaný napadnutými rozhodnutiami zo dňa 07.01.2013 podľa § 74 ods. 5 daňového poriadku potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Prešov zo dňa 05. 10. 2013, ktorými správca dane podľa § 68 ods. 5 v spojení s § 48 ods. 1, písm. c/ daňového poriadku žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty určenej podľa pomôcok za zdaňovacia obdobia december 2010 v sume 20.816,23 eur, august 2010 v sume 5.161,45 eur a jún 2010 v sume 20.824,92 eur .

Z odôvodnenia rozhodnutí žalovaného vyplýva, že žalovaný v uvedených preskúmaných veciach vychádzal z rovnakého skutkového a právneho stavu ako správca

dane, vysporiadal sa s námietkami žalobcu rovnako vznesenými v jeho odvolaniach proti rozhodnutiam správcu dane s rozdielom posúdenia daňovej povinnosti žalobcu za rozdielne zdaňovacie obdobia. Žalovaný konštatoval, že daňový subjekt – žalobca, pri výkone riadnej daňovej kontroly nepreukázal oprávnenosť a správnosť odpočítanej dane, na výzvy správcu dane nereagoval, doklady a písomnosti preukazujúce oprávnenosť a správnosť odpočítanej dane na základe dokladov vyhotovených dodávateľom, platiteľom dane nepredložil. Správca dane dospel k záveru, že kontrolovaný daňový subjekt porušil § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákona o DPH) tým, že pri výkone daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty nepreukázal uplatnenie práva na odpočítanie dane vo výške 20.816,23 eur za zdaňovacie obdobie december 2010, za zdaňovacie obdobie august 2010 vo výške 5.161,45 eur a za zdaňovacie obdobie jún 2010 vo výške 20.824,92 eur z použitia dodávok tovarov a služieb ako platiteľ nepredložením dokladov vyhotovených platiteľmi. Žalovaný v preskúmaných veciach sa v podstate stotožnil so skutkovými a právnymi závermi prvostupňového správneho orgánu, považujúc postup ako aj rozhodnutie správcu dane pri určení daňovej povinnosti žalobcu za predmetné zdaňovacie obdobia za správny a odvolacie námietky žalobcu ako daňového subjektu za nedôvodné, odvolaním napadnuté rozhodnutia správcu dane v zmysle § 74 ods. 5 daňového poriadku potvrdil.

Krajský súd k žalobnej námietke, ktorou žalobca namietal nezákonnosť doručovania napadnutých rozhodnutí žalovaného, poukazom na to, že doručovanie písomností je daňovým poriadkom upravené v § 30 až § 35a, uviedol, že zo žiadneho ustanovenia daňového poriadku vo vzťahu k doručovaniu písomností upraveného v § 30 až § 35a nevyplýva, žeby správca dane nemohol doručiť niekoľko rozhodnutí daňovému subjektu v jednej obálke. Konštatoval, že z administratívneho spisu je zrejmé, že dôkaz o doručení zásielky správcom dane je uvedený na doručenke do vlastných rúk s presným číslom rozhodnutia. Námietku žalobcu na nezákonnosť postupu správcu dane v tomto prípade považoval za nedôvodnú.

Krajský súd nesúhlasil ani s argumentáciou žalobcu, že jeho nespoluprácu ako daňového subjektu so správcom dane zaviniel ekonóm kontrolovaného daňového subjektu Ing. P. Z. s poukazom na jeho čestné vyhlásenie zo dňa 21.08.2012. Uviedol, že sám žalobca v žalobách poukázal na to, že udelil plnomocenstvo Ing. P. Z. na predkladanie účtovných dokladov správcovi dane a tým preniesol svoje povinnosti na tohto splnomocneného zástupcu v zmysle § 9 ods. 2 daňového poriadku.

Krajský súd ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku žalobcu, že neboli splnené podmienky na postup správcu dane určovania dane podľa pomôcok. Konštatoval, že z odôvodnenia rozhodnutí správcu dane a žalovaného je nesporné, že podmienky pre tento spôsob určenia dane boli splnené, 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. Podľa názoru krajského súdu z obsahu administratívneho spisu nesporne vyplýva, že žalobca nespolupracoval so správcom dane a jeho tvrdenie, že túto nespoluprácu zaviniť jeho splnomocnený zástupca považoval za neopodstatnené, keď žalobca bol o všetkom vyrozumiený a nekonal, pričom minimálne mohol doklady hoci neúplné správcovi dane predložiť.

.....

Za dôvodnú však krajský súd považoval námietku žalobcu, že zo strany správcu dane došlo k porušeniu § 48 ods. 3 daňového poriadku, podľa ktorého je správca dane oprávnený použiť ako pomôcky aj vlastné poznatky, ktoré má k dispozícii (napr. zdaňovanie dotknutého daňového subjektu alebo podobných daňových subjektov, informácie o obratoch, základoch, kde je daň na vstupe a na výstupe za predchádzajúce roky) a tieto informácie nevyužil, resp. ich nevyužitie neodôvodnil. Vo vzťahu k žalobnej námietke, ktorou žalobca namietal porušenie § 48 ods. 4 daňového poriadku tým, že správca dane nevyužil účtovné doklady ako pomôcky, ktoré daňový subjekt v priebehu určenia daňovej kontroly predložil, krajský súd uviedol, že skutočnosť, že citované ustanovenie neukladá správcovi dane povinnosť, ale iba možnosť využiť tieto pomôcky neznamena, že ich nevyužitie nie je správca dane povinný v rozhodnutí aj náležité odôvodniť.

Krajský súd považoval za dôvodnú aj žalobnú námietku, že správca dane v preskúmaných rozhodnutiach neodôvodnil, či prihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt v zmysle § 48 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého má správca dane nie možnosť, ale povinnosť na takéto okolnosti prihliadnuť.

Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný tým, že sa nevysporiadal so všetkými odvolacími námietkami a svoje rozhodnutie neodôvodnil tak, aby bolo zrejmé, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov,

vydal preskúmané rozhodnutia v rozpore s § 63 ods. 5 daňového poriadku, z ktorých dôvodov krajský súd podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami Daňového úradu Prešov zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

Krajský súd rozhodovanie o náhrade trov konania odôvodnil § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi priznal náhradu trov konania pre jeho úspech v konaní.

II.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

V dôvodoch odvolania žalovaný vytýkal krajskému súdu, že napadnutý rozsudok je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov. Namietal, že súd prvého stupňa na základe skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu dospel k nesprávnym právnym záverom, nesúhlasiac s argumentáciou krajského súdu. Dôvodil, že krajský súd dospel k svojmu právnemu záveru výlučne na základe toho, že prejudikoval postavenie Ing. Z. ako splnomocneného zástupcu žalobcu, keď sa dňa 24. 08. 2012 dostavil na daňový úrad spolu s JUDr. G. za účelom predloženia dokladov, ktoré v priebehu výkonu kontroly neboli k dispozícii. Argumenty krajského súdu považoval za nesprávne. Uviedol, že pre daňové orgány je obsah plnomocenstva úplne jednoznačný, keď z jeho obsahu, ktorým konateľ spoločnosti žalobcu splnomocnil Ing. P. Z. na jeho zastupovanie jednoznačne vyplýva, že Ing. Z. bol poverený na zastupovanie žalobcu vo vzťahu k výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za predmetné zdaňovacie obdobie, pričom kompetencie Ing. Z. boli známe aj konateľovi spoločnosti, keďže ho sám udeľoval, ako aj samotnému Ing. Z., majúc za to, že vzhľadom na tieto skutočnosti požiadavka krajského súdu, že správca dane mal Ing. Z. podať informáciu o tom, že je treťou osobou je nedôvodná. Poukazom na dôvody odôvodnenia rozsudku vytýkal krajskému súdu, že nerozlišuje proces výkonu kontroly a proces určenia dane podľa pomôcok. Súčasne poukazom na právnu úpravu ustanovenú v daňovom poriadku uviedol že z jednoznačného textu plnomocenstva pre Ing. Z. nie je možné prejudikovať, že tento zástupca mohol vykonávať úkony v mene žalobcu aj v procese určenia dane podľa pomôcok. Argumentáciu krajského súdu o doručení dokladov uvedeným

zástupcom žalobcu dňa 24. 08. 2012 považoval za rozporné so zákonom. Zdôraznil, že konateľ žalobcu ani po doručení oznámenia správcu dane, že dňa 24. 07. 2012 bola daňová kontrola ukončená a dňa 10. 08. 2012 sa začne proces určenia dane podľa pomôcok, nesplnomocnil na ďalšie úkony v tomto procese nikoho, teda ani Ing. Z.. Namietal správnosť tvrdení, že účtovné doklady dňa 24. 08. 2012 predložil správcovi dane splnomocnený zástupca žalobcu.

Žalovaný ďalej namietal, žeby v rozhodnutiach odvolacieho orgánu absentovalo odôvodnenie, prečo účtovné doklady, ktoré boli správcovi dane predložené žalobcom mohol alebo nemohol využiť ako pomôcky. Zdôraznil, že ak účtovné doklady nepredložil ani konateľ, ani ním splnomocnený zástupca a teda ich nepredložil daňový subjekt podľa § 48 ods. 4 daňového poriadku, ich využitie ako pomôcky neprichádzalo do úvahy, keďže správca dane zo zákona nie je oprávnený disponovať ani dôkazmi ani pomôckami získanými v rozpore so zákonom, a preto za takýchto okolností predložené doklady nikdy nemôžu sa stať pomôckami, čím správca dane neporušil uvedené ustanovenie daňového poriadku, a preto konal v súlade so zákonom. Vyslovil názor, že správca dane doklady nemohol využiť ako pomôcky, keďže ich žalobca nepredložil ani v procese výkonu daňovej kontroly ani v procese určovania dane podľa pomôcok.

Ďalej zdôraznil, že v kontexte všetkých zistených procesných skutočností uvedených v rozhodnutí žalovaného je úplne zrejmé, že žalovaný uviedol dôvody, prečo nepoužil účtovné doklady ako pomôcky, ako aj to prečo ich neakceptoval ako pomôcky, ak boli predložené Ing. Z., trvajúc na tom, že žalovaný sa úplne podrobne vysporiadal aj s námietkami odvolávajúceho sa daňového subjektu proti rozhodnutiu správcu dane, poukazom na to, že správca dane akceptuje v konaní pred daňovými orgánmi iba úkony, ktoré vykoná buď konateľ sám alebo ním poverený zástupca.

Ďalej žalovaný uviedol, že v princípe platí, že pri určení dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok použitie zdaňovanie daňového subjektu alebo podobných daňových subjektov ako pomôcky, informácie o obratoch, základoch, kde je daň na vstupe a na výstupe za predchádzajúce roky, je neaplikovateľným pre účely dane z pridanej hodnoty, keď pri dani z pridanej hodnoty totiž platí, že iba v rovine konkrétneho obsahu individuálneho zdaniteľného obchodu je možné posúdiť vplyv pomôcky na určenie dane. Dôvodil, že vo vzťahu k uvedeným skutočnostiam potom požiadavka krajského súdu na principiálne

odôvodňovanie nevyužitia v § 48 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. príkladom vymenovaných druhov pomôcok je nedôvodná, nelogická a nemôže spôsobiť nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Namietal aj správnosť záveru krajského súdu, že správca dane v rozhodnutiach neodôvodnil, či prihliadol na zistené skutočnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku.

Žalovaný záverom uviedol, že trvá na tom, že napadnuté rozhodnutia nie sú nepreskúmateľné. Správca dane sa oprel o všetky zistené rozhodujúce skutočnosti, ktoré sú uvedené v rozhodnutí. Určenie dane podľa pomôcok v zmysle dodržania zákonných podmienok uvedených v § 48 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov je aj riadne odôvodnené a poukázané je aj na všetky procesné okolnosti, ktoré ovplyvnili postup správcu dane v tomto procese, a to tak v rovine reálnych procesných úkonov, ako aj v rovine právnej, poukazom na príslušné ustanovenia procesného predpisu. Z rozhodnutí odvolacieho orgánu je zrejmé, že sa vysporiadal so všetkými námietkami odvolávajúceho sa, považujúc za nedôvodné tvrdenie krajského súdu, že v týchto rozhodnutiach absentujú úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov. Poukázal na to, že proces určenia dane podľa pomôcok nie je založený na dôkazoch, preto nemožno dôvodne požadovať, aby správca dane hodnotil niečo, čím v tomto procese nedisponuje, keď dôkazmi totiž disponuje iba v priebehu výkonu kontroly.

III.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného nevyjadril, odvolací návrh nepodal.

IV.

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 <<http://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 súdneho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutiami správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Preskúvaným rozhodnutím č. 1100305/1/4677/2013, zo dňa 07.01.2013 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2840690/2012/Andr zo dňa 05. 10. 2013.

Správca dane uvedeným rozhodnutím podľa § 68 ods. 5 v spojení s § 48 ods. 1, písm. c/ daňového poriadku žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty určenej podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie december 2010 v sume 20.816,23 eur.

Žalovaný preskúvaným rozhodnutím č. 1100305/1/4653/2013, zo dňa 07.01.2013 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2839450/2012/Andr zo dňa 05. 10. 2013.

Správca dane týmto rozhodnutím podľa § 68 ods. 5 v spojení s § 48 ods. 1, písm. c/ daňového poriadku žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty určenej podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie august 2010 v sume 5.161,45 eur.

Žalovaný preskúvaným rozhodnutím č. 1100305/1/4550/2013, zo dňa 07.01.2013 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2838591/2012/Andr zo dňa 05. 10. 2013.

Správca dane uvedeným rozhodnutím podľa § 68 ods.5 v spojení s § 48 ods. 1, písm. c/ daňového poriadku žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty určenej podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie jún 2010 v sume 20.824,92 eur.

Odvolačí súd 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 správcu dane a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci sú rozhodnutia a postup žalovaného správneho orgánu, ktorými rozhodnutiami žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o určení daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty žalobcu ako daňového subjektu za zdaňovacie obdobia december, jún a august 2010 určenej podľa pomôcok podľa ustanovenia § 48 ods. 1, písm. c/ daňového poriadku.

V.

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.

Úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti 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 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 (§ 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.).

VI.

Podľa § 250ja ods. 7 O.s.p. ak Najvyšší sud Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací sud v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím sudom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.

Odvolací súd v preskúmanej veci zistil, že najvyšší súd ako odvolací súd rozhodol v obdobnej veci totožných účastníkov, rovnakým právnym základom – preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím, bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty určenej podľa pomôcok podľa § 48 ods. 1, písm. c/ daňového poriadku, len za iné zdaňovacie obdobie roku 2010, a preto v zmysle § 250ja ods. 7 O.s.p.

v danom prípade poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 26. novembra 2014, sp. zn. 6Sžf 7,8,9/2014, ktorého text uvádza nasledovne:

„Podľa čl.1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 2 ods.2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa čl. 152 ods. 4 ústavy výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Z uvedeného článku ústavy vyplýva, že výklad a uplatňovanie všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s ústavou. Vplyvom ústavy dochádza k vsunutiu jej obsahovo-hodnotových vlastností do všeobecných pojmov zákona tak, aby bol zabezpečený ústavne konformný výklad. Požiadavka na ústavne konformnú aplikáciu a výklad zákona je súčasťou zákonnosti rozhodnutia ako individuálneho správneho aktu. Práve tu je ťažisko činnosti správneho súdnictva, pretože dikcia zákona nemôže byť interpretovaná izolovane, mimo zmyslu a účelu zákona, cieľa právnej regulácie, ktorý zákon sleduje. Orgány štátu realizujúce svoju rozhodovaciu právomoc sú pri výkone svojej moci povinné postupovať v zmysle čl.2 ods. 2 ústavy, s prihliadnutím na to, že súčasne sú viazané aj právnou úpravou obsiahnutou v medzinárodných zmluvách, ktorými je Slovenská republika viazaná (čl.7 Ústavy SR) a po vstupe Slovenskej republiky do Európskeho spoločenstva, Európskej únie postupovať tiež v súlade s právne záväznými predpismi Európskeho spoločenstva a Európskej únie.

Odvolačný súd v danej veci zistil, že spor o zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného medzi účastníkmi konania v prieskumnom konaní súdu spočíva práve v ústavnej konformnosti výkladu právnej úpravy ustanovujúcej splnenie zákonných podmienok pre určenie dane podľa pomôcok v zmysle zákonnej úpravy ustanovenej v daňovom poriadku v § 48 a 49, a preto odvolací súd zameril svoju pozornosť na uvedené sporné skutočnosti.

Zákonodarca v právnej norme ustanovenej v § 48 daňového poriadku zveruje do právomoci správcu dane zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt

a) nepodá daňové priznanie ani na výzvu správcu dane, b) nesplní povinnosť v lehote určenej správcom dane vo výzve na odstránenie nedostatkov daňového priznania a správca dane nezačal daňovú kontrolu, c) nesplní 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. Ak nastanú uvedené skutočnosti (v § 48 ods. 1) 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 príkladovo 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 prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

V právnej norme § 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.

Zákonodarca v právnej norme § 3 daňového poriadku ustanovuje 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 prietáhov 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.

VII.

Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu odvolací súd dospel k zhodnému názoru ako súd prvého stupňa, že správca dane pri určení dane podľa pomôcok nepostupoval dôsledne.

Zo skutkových zistení mal odvolací súd preukázané, že žalobca splnomocnil Ing. P. Z. ku všetkým úkonom spojeným s daňovou kontrolou, plnomocenstvom zo dňa 06.06.2012 potvrdeným o prijatí Daňovým úradom Prešov dňa 19.06.2012. Vzhľadom k tomu, že splnomocnený zástupca na výzvy správcu dane požadované doklady nepredložil, správca dane podľa § 48 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. termín začatia určovania dane podľa pomôcok v oznámení určil dňa 10.08.2012. Následne správca dane zistil základ dane a určil daň podľa pomôcok v zmysle ustanovenia § 48 a 49 zákona č. 563/2009 Z. z. a dňa 13.08.2012 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 14.08.2012 odoslal dňa 16.08.2012 daňovému subjektu, uvedené dokumenty

boli daňovému subjektu doručené v zmysle § 31 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. dňa 07.09.2012. Dňa 24.08.2012 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9700402/5/2316848/2012/Andr., z ktorej vyplýva, že sa nedostavil daňový subjekt a tretie osoby - Ing. P. Z. a JUDr. J. G., predložili správcovi dane doklady ku kontrole za daňový subjekt - DOBRO s.r.o. Prešov, bez akéhokoľvek splnomocnenia preukazujúceho konať za daňový subjekt.

Z odôvodnenia rozhodnutí správcu dane, ktorými žalobcovi vyrubil rozdiel dane za predmetné zdaňovacie obdobia, vyplýva, že správca dane na predložené doklady 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 25.09.2012 vyzval daňový subjekt na ich prevzatie.

Žalovaný v odôvodneniach preskúmaných rozhodnutí k námietkam žalobcu týkajúcich sa určenia dane podľa pomôcok poukazom na to, že kompletne účtovníctvo predložil dňa 24. 08. 2012 a 28. 20. 07. 08. 2012, a preto daňové doklady mal správca dane využiť ako pomôcky, konštatoval, že argument žalobcu nie je právne účinný, keďže ustanovenie § 48 ods. 4 daňového poriadku upravuje správcovi dane možnosť použiť doklady ako pomôcky, ale nie povinnosť ich použiť, a daňový subjekt v rozpore s uvedeným ustanovením zákona nesprávne zvyšuje možnosť správcu dane na povinnosť. Poukázal na dôvody správcu dane, prečo predložené doklady ako pomôcky nevyužil. K argumentácii daňového subjektu o možnosti kýmkoľvek doniesť doklady na podateľňu správcu dane alebo doručiť poštou žalovaný uviedol, že je to teoreticky možné. Súčasne poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 24. 08. 2012 uviedol, že ak by mali uvedené osoby konať v mene daňového subjektu, jednoznačne museli byť na túto činnosť poverené daňovým subjektom. K námietke žalobcu týkajúcej sa povinnosti správcu dane prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené, uviedol že pri aplikácii § 48 ods. 5 daňového poriadku však súčasne nevyplýva povinnosť správcu dane tieto okolnosti vyhľadávať.

Zo skutkových zistení nesporne vyplýva, že správca dane v danom prípade k určeniu dane podľa pomôcok pristúpil až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň (nepredloženie účtovných dokladov). Sporným však ostalo nepoužitie pomôcok pri určení dane podľa dodatočne predložených dokladov žalobcom.

V danej súvislosti odvolací 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 nespôlpracoval, preto boli splnené zákonom stanovené podmienky na určenie dane podľa pomôcok. Pokiaľ však daňový subjekt prostredníctvom inej osoby v daňovom konaní predložil účtovné doklady pre určenie dane, bolo povinnosťou správcu dane vychádzajúc z konkrétnych okolností prípadu posúdiť oprávnenosť osoby predkladanej doklady, pretože okolnosť nedostatku v oprávnenosti osoby konať za daňový subjekt je odstraniteľná, na ktorú skutočnosť správca dane prihliada v priebehu celého daňového konania. Z uvedených dôvodov záver správcu dane potvrdený žalovaným k otázke, že doklady nepredložili osoby oprávnené konať za daňový subjekt, bol predčasný a teda nesprávny.

Odvolací súd zastáva zhodný názor ako krajský súd, v zmysle ktorého pokiaľ žalobca v odvolaniach porušenie ustanovenia § 48 ods. 4 daňového poriadku namieta, správca dane a ani odvolací orgán sa s touto námietkou dostatočne a presvedčivo nevyrovnal. Aj podľa názoru odvolacieho súdu nemožno súhlasiť s konštatovaním žalovaného, že daňový poriadok správcovi dane neukladá povinnosť, ale iba možnosť využiť pomôcky. Taktiež podľa názoru odvolacieho súdu nevyužitie pomôcok, ktoré sú k dispozícii, správca dane musí odôvodniť, inak je postup správcu dane nezákonný a nepreskúmateľný.

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, alebo ak daňový subjekt v priebehu určenia dane predloží účtovné doklady a iné doklady, a súčasne zákonodarca správcovi dane pri určení dane podľa pomôcok ukladá povinnosť

prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. Správca dane je preto povinný postup pri určení dane podľa pomôcok náležite odôvodniť a to predovšetkým náležite sa vysporiadať v odôvodnení svojho rozhodnutia nepoužitie ako pomôcok pri určení výšky dane doklady predložené v čase určovania dane.

Vzhľadom k uvedenému odvolací súd sa stotožňuje s konštatovaním súdu prvého stupňa, že pokiaľ správca dane sa s aplikáciou ustanovenia § 48 ods. 3 daňového poriadku dostatočným spôsobom nevyrovnal a neuviedol, prečo nepoužil aj iné pomôcky uvedené v citovanom ustanovení, jeho rozhodnutia sú nepreskúmateľné a nepresvedčivé, poukazom na to, že skutočnosť, že ust. § 48 ods. 4 daňového poriadku správcovi dane neukladá povinnosť, ale iba možnosť využiť tieto pomôcky neznamena, že ich nevyužitie nie je povinný aj odôvodniť. Vychádzajúc z uvedeného pokiaľ súd prvého stupňa dospel k záveru, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov v dôvodoch vo vzťahu k aplikácii ust. § 48 ods. 3,4 daňového poriadku, odvolací súd sa s týmto záverom prvostupňového súdu stotožňuje.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmvanej veci postupom v súlade s právnou úpravou ustanovenou v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§ 247 a nasl.), náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutí žalovaného správneho orgánu a postup im predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutí a postupu správcu dane v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa náležite vysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami.“

Vzhľadom k uvedenému odvolací súd aj v preskúmvanej veci námietky žalovaného správneho orgánu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu považoval za nedôvodné, ktoré nemohli mať za následok úspešnosť odvolacieho návrhu žalovaného.

Vychádzajúc z uvedeného 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, v zásade stotožniac sa 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 najvyšší súd podľa ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O.s.p. a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. a s § 151 ods. 1, 2 O.s.p.. Žalobcovi, ktorý mal úspech v odvolacom konaní, náhradu trov tohto konania nepriznal, pretože si ich náhradu v zmysle § 246c ods.1 v spojení s § 151 ods.2 O.s.p. nevyčíslil.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

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

V Bratislave 29. apríla 2015

JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Mgr. Karin Fedorová