

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/1/2016
Identifikačné číslo spisu: 3014200944
Dátum vydania rozhodnutia: 22.08.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3014200944.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej, v právnej veci žalobkyne: Ing. Katarína Roderová, Piaristická 44, Trenčín, IČO: 33 174 873, správkyňa úpadcu Boris Mozola - EL - MO, Štefánikova 2720/10, Trenčín, IČO: 33 173 940, zastúpenej JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom so sídlom Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/375027/2014/5041 zo dňa 20. augusta 2014, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/270/2014-70 zo dňa 01. júna 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/270/2014-70 zo dňa 01. júna 2016 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.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej v texte rozsudku aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) postupom podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 20. augusta 2014, č. 1100306/1/375027/2014/5041, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301402/5/1446261/2014 zo dňa 10.04.2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011 vo výške 46.662,82 eura.

Krajský súd z administratívneho spisu zistil, že listom zo dňa 20.02.2013, č. 9300402/5/692174/2013 oznámil správca dane B. F., že daňová kontrola začne 21.03.2013 o 9,00 hod. Toto oznámenie prevzal

za B. F. jeho zástupca D.. X. F., ktorého si B. F. zvolil, o čom svedčí písomne udelené plnomocenstvo, v znení cit.: „na zastupovanie v daňovom konaní a pri daňovej kontrole“ zo dňa 30.04.2004. Tomuto zástupcovi, teda D.. X. F., bol doručený i protokol z daňovej kontroly, a to dňa 07.03.2014, ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená.

Prvostupňový súd uviedol, že B. F. mal v danom prípade zástupcu D.. X. F., a to v rozsahu daňovej kontroly i daňového konania. Správne potom správca dane doručoval oznámenie o výkone daňovej kontroly a protokol z tejto daňovej kontroly D.. X. F. ako zástupcovi B. F.. Krajský súd sa preto nestotožnil s tvrdením žalobcu, že B. F. nebol riadne doručený protokol z daňovej kontroly a že z tohto dôvodu nebola dodržaná lehota podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku. V administratívnom spise sa nachádza doručka, na ktorej D.. X. F. svojim podpisom potvrdil prevzatie protokolu z daňovej kontroly dňa 07.03.2014. Pokiaľ bola daňová kontrola začatá dňom 21.03.2013 a protokol z daňovej kontroly bol doručený dňa 07.03.2014, ktorým dňom sa daňová kontrola ukončila, je zrejmé, že daňová kontrola nepresiahla 1 rok, a teda nedošlo k porušeniu ust. § 46 ods. 10 daňového poriadku ako tvrdí žalobca.

Pozornosti krajského súdu neuniklo, že v administratívnom spise sa nachádza okrem plnomocenstva pre D.. X. F. zo dňa 30.04.2004 aj ďalšie plnomocenstvo, a to plnomocenstvo, ktoré udelil B. F. D.. F. J. zo dňa 25.10.2013. Práve z existencie plnomocenstva pre D.. F. J. zo dňa 25.10.2013 odvodil žalobca povinnosť správcu dane doručiť protokol z daňovej kontroly nie D.. X. F., ale D.. F. J.. Ďalej pozornosti krajského súdu neuniklo, že listom zo dňa 06.02.2014 oznámil B. F. správcovi dane, že cit.: „Pre jednoznačnosť k veci uvádzam, že zástupcom v daňovom konaní je D.. X. F. v zmysle plnej moci založenej v spise správcu dane.“

Prvostupňový súd s poukazom na ust. § 9 ods. 3 veta predposledná daňového poriadku zdôraznil, že pri konkurencii dvoch plnomocenstiev daňového subjektu (keďže daňový subjekt môže mať len jedného zástupcu) má prednosť to, ktoré vyjadruje skutočnú vôľu zastúpeného. V súdnej veci sa B. F. jednoznačne vyjadril, že jeho zástupcom je D.. X. F.. Akékoľvek špekulatívne úvahy žalobcu, že zástupcom B. F. je iná osoba nie sú namieste a nemajú ani právnu oporu. Zo strany žalobcu nie je dôvodná ani námietka, že správca dane nemal na listinu B. F. zo dňa 06.02.2014 prihliadať (v ktorej sa jednoznačne vyjadril, že jeho zástupcom je D.. X. F.), keďže nešlo o podanie doručené správcovi dane elektronickými prostriedkami. Podľa názoru súdu je potrebné si uvedomiť, že B. F. reagoval na výzvu správcu dane, ktorý ho neusmernil, že jeho odpoveď by mala byť doručovaná správcovi dane elektronickými prostriedkami a ust. § 14 ods. 3 daňového poriadku, podľa ktorého sa na podania doručené inak ako elektronickými prostriedkami neprihliada, nadobudlo účinnosť až 01.01.2016, teda po tom, ako B. F. zaslal správcovi dane svoju odpoveď zo dňa 06.02.2014, v ktorej výslovne určil ako svojho zástupcu D.. X. F.. Vychádzajúc z okolností konkrétneho prípadu bol krajský súd toho názoru, že bolo povinnosťou správcu dane na odpoveď B. F. zo dňa 06.02.2014 prihliadať. Keďže správca dane takto konal, učinil tak plne v súlade so zákonom, a preto námietka žalobcu v tomto smere nebola dôvodná.

Vo vzťahu k dobropisu krajský súd z administratívneho spisu zistil, že v danom prípade neboli splnené podmienky vystavenia dobropisu, a preto správca dane dôvodne a v súlade so zákonom zvýšil B. F. základ dane.

Tovar „LCD 21,3“ EIZO RadiForce GS521-5MP, medicínske“ B. F. nadobudol od svojho dodávateľa SOFOS, s.r.o. dňa 01.03.2011 za kúpnu cenu 6.750,- eur bez DPH a nasledujúceho dňa 02.03.2011 tento tovar scudzil B. F. spoločnosti KNÍHVIAZAČSTVO, s.r.o. za dohodnutú kúpnu cenu 6.760,- eur a o dva dni 04.03.2011 vystavil B. F. dobropis (spoločnosti KNÍHVIAZAČSTVO, s.r.o.) vo výške 6.660,- eur, čo v konečnom dôsledku znamená, že spoločnosť KNÍHVIAZAČSTVO, s.r.o. nadobudla predmetný tovar (ktorého trhovú hodnotu bola cca 6.760,- eur bez DPH) za kúpnu cenu 100,- eur, čo predstavuje 1,5 % z pôvodnej ceny. Uvedený tovar je nadštandardný monitor čiernobiely, ktorý sa využíva predovšetkým v zdravotníctve pre účely sonografie a röntgenov, má vysoké rozlíšenie a je to úzko špecifický produkt. Spoločnosť SOFOS, s.r.o. ho bežne k dispozícii na sklade nemá a objednáva

ho len na základe požiadavky zákazníka. Cenová ponuka, ktorú B. F. zaslal spoločnosti KNÍHVIAZAČSTVO, s.r.o. obsahovala presnú značku monitoru, z čoho je zrejmé, že odberateľ (spoločnosť KNÍHVIAZAČSTVO, s.r.o.) musel mať vedomosť, o aký monitor sa jedná, teda, že ide o čiernobiely monitor. Jeho následná reklamácia spočívajúca v tom, že monitor nespĺňa technické parametre, pretože je čiernobiely a nie farebný, tak nemôže byť považovaná ako reklamácia dôvodná, a preto ani dobropis vystavený z tohto dôvodu B. F. pre spoločnosť KNÍHVIAZAČSTVO, s.r.o. nemohol byť zo strany správca dane akceptovaný.

Tovar „Plavidlo SEA DOO SPEEDSTER 200, T255HO, Tower, Model 68BB“ nadobudol B. F. od svojho dodávateľa IMIDJEX, spol. s r.o. dňa 07.06.2011 za kúpnu cenu 39.798,- eur bez DPH a nasledujúceho dňa 08.06.2011 tento tovar B. F. scudzil F. V. za kúpnu cenu 39.500,- eur bez DPH a ďalšieho dňa 09.06.2011 vystavil B. F. dobropis F. V. vo výške 38.500,- eur, čo v konečnom dôsledku znamená, že F. V. nadobudol predmetný tovar (ktorého trhovú hodnotu bola cca 39.500,- eur bez DPH) za kúpnu cenu 1.000,- eur, čo predstavuje 2,5 % z pôvodnej ceny. F. V. predmetný tovar od B. F. prevzal, pričom pri prevzatí plavidla nevzniesol žiadne námietky, teda ani námietku nedodržania termínu dodávky. Odôvodnenie vystavenia dobropisu zo strany B. F. pre F. V. spočívajúce v tom, že nebol dodržaný termín dodávky tak správca dane správne vyhodnotil ako neopodstatnené.

Tovar „vozidlo zn. SANTA FE F/L 5S 2,2D 6 M/T 4x4“ nadobudol B. F. od svojho dodávateľa ALTERIA MOTOR, s.r.o. dňa 01.12.2011 za kúpnu cenu 25.049,99 eura bez DPH a o 4 dni 05.12.2011 tento tovar B. F. scudzil spoločnosti PULSAR, s.r.o. za kúpnu cenu 25.166,67 eura bez DPH a ešte v ten istý mesiac, dňa 30.12.2011 vystavil B. F. spoločnosti PULSAR, s.r.o. dobropis vo výške 14.000,- eur bez DPH, čo v konečnom dôsledku znamená, že spoločnosť PULSAR, s.r.o. nadobudla predmetný tovar (ktorého trhovú hodnotu bola cca 25.166,67 eura) za kúpnu cenu 11.166,67 eura, čo predstavuje 44 % z pôvodnej ceny. Spoločnosť PULSAR, s.r.o. ako odberateľ nevzniesol pri preberaní predmetného vozidla žiadne námietky, teda ani námietku nedodržania termínu dodávky. Odôvodnenie vystavenia dobropisu zo strany B. F. pre spoločnosť PULSAR, s.r.o. spočívajúce v tom, že nebol dodržaný termín dodávky do 30. apríla 2011, tak správca dane správne vyhodnotil ako neopodstatnené.

Krajský súd bol jednoznačne toho názoru, že správca dane dôvodne neakceptoval dobropisy, ktoré B. F. vo vyššie uvedených prípadoch vystavil svojim odberateľom. Preto pri výpočte jeho základu dane v zmysle § 2 písm. h) zákona č. 595/2003 Z. z. treba vychádzať z pôvodne dojednaných kúpnych cien, teda pri monitore zn. LCD 21,3“ EIZO RadiForce GS521-5MP, medicínske 6.760,- eur, pri plavidle zn. SEA DOO SPEEDSTER 200, T255HO, Tower, Model 68BB 39.500,- eur a pri motorovom vozidle SANTA FE F/L 5S 2,2D 6 M/T 4x4 25.166,67 eura. Keďže správca dane postupoval práve takýmto spôsobom, nemožno mu v tomto smere nič vyčítať.

Vo vzťahu k tovaru, pri ktorom došlo k podhodnoteniu kúpnej ceny, krajský súd z administratívneho spisu zistil, že ani v danom prípade neboli splnené podmienky, aby B. F. znížil kúpne ceny týchto tovarov, a preto správca dane dôvodne a v súlade so zákonom zvýšil B. F. základ dane.

Tovar „hodinky zn. Breitling, modelové číslo AB011110/BA50/377A“ nadobudol B. F. od svojho dodávateľa Passo, a.s. dňa 04.10.2010 za kúpnu cenu 5.550,- eur bez DPH a následne tento tovar o dva dni 06.10.2011 B. F. scudzil B. J. za kúpnu cenu 555,- eur bez DPH, čo predstavuje 10 % z trhovej ceny, a teda k poklesu ceny o 90 % tak došlo v priebehu dvoch dní. Vzhľadom na uvedené nemožno konštatovať, že by predmetný tovar bol nepredajný, keďže tento nebol dlhodobou evidovaný v skladových zásobách B. F. (B. F. disponoval týmto tovarom len 2 dni), nebol poškodený, nevykazoval ani iné vady, niť teda racionálneho dôvodu, aby cena tohto tovaru bola akýmkoľvek spôsobom podhodnotená. Správca dane tak dôvodne a v súlade so zákonom na takéto podhodnotenie neprihliadol.

Tovar „vozidlo zn. MERCEDES BENZ GL 500 4MATIC - WIN: WDC 1648861A674523“ nadobudol B. F. od svojho dodávateľa Motor-Car-Bratislava, spol. s r.o. dňa 23.12.2010 za kúpnu cenu 93.965,60 eura bez DPH a následne tento tovar o 11 dní 03.01.2011 B. F. scudzil D. V. za kúpnu cenu 3.000,-

eur bez DPH, čo predstavuje 3 % z trhovej ceny, teda k poklesu ceny o 97 % tak došlo v priebehu jedenástich dní. Vzhľadom na uvedené nemožno konštatovať, že by predmetný tovar bol nepredajný, keďže tento nebol dlhodobo evidovaný v skladových zásobách B. F. (B. F. disponoval týmto tovarom len 11 dní), nebol poškodený, nevykazoval ani iné vady, niet teda racionálneho dôvodu, aby cena tohto tovaru bola akýmkoľvek spôsobom podhodnotená. Správca dane tak dôvodne a v súlade so zákonom na takéto podhodnotenie neprihliadol.

Tovar „vozidlo zn. MERCEDES BENZ GL 500 4MATIC - WIN: WDC 1648861A674523“ nadobudol B. F. od svojho dodávateľa Motor-Car-Bratislava, spol. s r.o. dňa 23.12.2010 za kúpnu cenu 93.473,23 eura bez DPH a následne tento tovar o 11 dní 3.01.2011 B. F. scudzil P. V. za kúpnu cenu 3.000,- eur bez DPH, čo predstavuje 3 % z trhovej ceny, teda k poklesu ceny o 97 % tak došlo v priebehu jedenástich dní. Vzhľadom na uvedené nemožno konštatovať, že by predmetný tovar bol nepredajný, keďže tento nebol dlhodobo evidovaný v skladových zásobách B. F. (B. F. disponoval týmto tovarom len 11 dní), nebol poškodený, nevykazoval ani iné vady, niet teda racionálneho dôvodu, aby cena tohto tovaru bola akýmkoľvek spôsobom podhodnotená. Správca dane tak dôvodne a v súlade so zákonom na takéto podhodnotenie neprihliadol.

Krajský súd bol jednoznačne toho názoru, že správca dane dôvodne neakceptoval podhodnotenie scudzovaného tovaru, ktorý B. F. vo vyššie uvedených prípadoch scudzil svojim odberateľom za 3 % - 10 % trhovej ceny (bežnej ceny). Preto pri výpočte jeho základu dane v zmysle § 2 písm. c) zákona č. 595/2003 Z. z. bolo potrebné vychádzať z cien bežne používaných v mieste a v čase plnenia, teda pri hodinkách zn. Breitling 5.550,- eur bez DPH, motorovom vozidle zn. MERCEDES BENZ GL 500 4MATIC 93.965,60 eura bez DPH, resp. 93.473,23 eura bez DPH. Keďže správca dane postupoval práve takýmto spôsobom, nemožno mu v tomto smere nič vyčítať.

Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy a závery Krajského súdu v Trenčíne bolo zrejmé, že námietky, ktoré žalobca uviedol v žalobe neboli spôsobilé žalobcovi privodiť úspech v konaní. Krajský súd v Trenčíne sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že by mu nebol riadne doručený protokol z daňovej kontroly a že nebola dodržaná lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku. Taktiež sa krajský súd nestotožnil ani s námietkou žalobcu o nepreskúmateľnosti napádaného rozhodnutia žalovaného a správcu dane. Naopak krajský súd po súdnom prieskume konštatoval, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie a z takto vykonaného dokazovania a z toho vyplývajúcich zistení nemohol správca dane dospieť k iným skutkovým a právnym záverom, k akým dospel. Taktiež bol krajský súd toho názoru, že žalovaný a správca dane svoje rozhodnutie dostatočným spôsobom zdôvodnili. Z pohľadu súdu bolo nadovšetko zrejmé, prečo správca dane a žalovaný neakceptovali dobropisy vystavené B. F. a prečo sa nestotožnili s podhodnotením kúpnych cien tovarov, ktoré B. F. scudzoval v danom zdaňovacom období roka 2011. Nemohol teda hovoriť o nelogickom, arbitrárnom a nepreskúmateľnom rozhodnutí. Pokiaľ žalobca namietal, že v daňovom konaní neboli vykonané ním navrhnuté dôkazy, Krajský súd v Trenčíne v tejto súvislosti odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/84/2012, podľa ktorého zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu (žalobcu) ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcemu dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Krajský súd konštatoval, že v súdnej veci záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z. z.

Žalobca v konaní nebol úspešný, preto mu súd nepriznal právo na náhradu trov konania (§ 250k ods. 1 O. s. p.).

II.

Proti tomuto rozsudku v zákonnej lehote podal žalobca odvolanie z dôvodu, že Krajský súd v Trenčíne mu nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces tým, že na pojednávaní znemožnil vypočutie právneho zástupcu protistrany, ako nevyhnutného dôkazu pre preukázanie žalobcom tvrdených skutočností.

Dôkazný prostriedok - výsluch účastníka konania odmietol predseda senátu z dôvodu, že dokazovanie v správnom súdnictve je zákonom (pravdepodobne Občianskym súdnym poriadkom) vyslovene zakázané. Ďalším jeho argumentom bolo, že je už veľa hodín (bolo trištvrte na tri) a že takýmto postupom by neskončili žiadnu vec.

Žalobca uviedol, že dokazovanie pri žalobe proti rozhodnutiam správneho orgánu upravovalo v čase pojednávania ustanovenie § 250i O. s. p. Na pojednávaní vykonanom dňa 04. mája 2016 na Krajskom súde v Trenčíne mal žalobca prvýkrát možnosť priamej konfrontácie s právnou zástupkyňou protistrany. Touto priamou konfrontáciou bolo možné zabezpečiť nevyhnutné dôkazy pre preukázanie žalobcových tvrdení, ktoré boli predmetom žaloby. Túto skutočnosť žalobca oznámil aj súdu, ten však dôkazný prostriedok nedovolil vykonať. Súd mal teda postupovať podľa ustanovenia § 250i O. s. p., čo však odmietol s argumentom predsedu senátu, že v správnom súdnictve je dokazovanie vyslovene zakázané.

Tento dôkaz nebolo možné vykonať inokedy a práve účelom pojednávania je uskutočnenie konfrontácie účastníkov konania, z ktorej má súd zabezpečiť nevyhnutné dôkazy pre preskúmanie napadnutého rozhodnutia. Krajský súd v Trenčíne postupoval v rozpore so zákonom, keď tento postup neumožnil. Z napadnutého rozhodnutia navyše nie je možné zistiť, aký bol priebeh konania pred súdom, čím súd úmyselne zamlčal skutočnosti preukazujúce nezákonnosť jeho postupu.

Keďže Krajský súd v Trenčíne svojim nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a odňatiu možnosti konať pred súdom, žalobca žiadal, aby Najvyšší súd SR zrušil z tohto dôvodu napadnutý rozsudok krajského súdu.

Žalobca ďalej uviedol, že v konaní namietal, že mu nebol doručený protokol z daňovej kontroly na daň z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2011, čím nebola splnená základná zákonná podmienka ukončenia daňovej kontroly stanovená v § 46 ods. 9 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. Tým mu bolo znemožnené, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

Počas výkonu daňovej kontroly žalobca správcovi dane doručil špeciálnu plnú moc z 25.10.2013, ktorou splnomocnil na svoje zastupovanie D.. F. J. len na výkon daňovej kontroly dane z príjmov fyzických osôb za rok 2011 a vo všetkých konaniach a úkonoch s tým spojených. Doručením tohto plnomocenstva správcovi dane bola nepochybne jedinou právnou zástupkyňou žalobcu v tejto daňovej kontrole D.. F. J.. Rozsahom tohto špeciálneho plnomocenstva došlo automaticky k obmedzeniu generálnej plnej moci D.. X. F..

Správca dane zobral túto zmenu v zastúpení na vedomie a s právnou zástupkyňou žalobcu konal a doručoval jej všetky písomnosti až do 25. marca 2014. Táto skutočnosť bola potvrdená tým, že sám správca dane uviedol úkony, ktoré s právnou zástupkyňou žalobcu vykonal o d 15.11.2013 do 12.02.2014, a to na strane 6 predposledný odsek rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR č. 1100306/1/375027/2014/50141 z 20.08.2014, čím vlastne uznal, že D.. J. považoval za splnomocnenú zástupkyňu žalobcu.

Pri nazretí do spisu žalobca zistil, že 18.02.2014 správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly a tento mal byť údajne doručený údajnému splnomocnenému zástupcovi žalobcu, a to D.. X. F.. Keďže D.. X. F. už v tom čase nebol od 25.10.2013 žalobcovým právnym zástupcom, žalobca namietal, že protokol mu nemohol byť riadne doručený a žiadal, aby mu zamestnanci správcu dane priamo tento protokol doručili. Zdôraznil, že pri tomto úkone bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, kde žalobca znovu potvrdil, že jeho právnou zástupkyňou je D.. F. J., čo bolo duplicitne potvrdené v zázname o ústnej s'aznosti.

Krajský súd rovnako ako predtým aj žalovaný zjavne ignorujú rozdiel medzi daňovou kontrolou a daňovým konaním, čo je podstata tejto námietky a z toho vyplýva, že došlo zo strany krajského súdu k prevzatíu nezákonného a nesprávneho tvrdenia žalovaného.

Žalovaný na vyvrátenie tvrdení žalobcu na strane 7 posledný odsek jeho rozhodnutia poukázal na písomnú odpoveď žalobcu zo 07.02.2014, pričom toto tvrdenie žalovaného, s ktorým sa stotožnil aj krajský súd v napadnutom rozhodnutí, je právne irelevantné, a to z dôvodu, že i v tomto, i keď nedoručenom písomnom oznámení, žalobca uviedol, že D.. X. F. je jeho právnym zástupcom len v konaniach a nie v daňovej kontrole, ktorá nie je daňovým konaním (viď rozhodnutia Ústavného súdu SR napr. I. ÚS 238/06-39 zo 16. decembra 2008 alebo III. ÚS 23/2010 z 29. júna 2010). Tým správca dane jednoznačne musel vedieť, že v daňovej kontrole je jediným právnym zástupcom žalobcu D.. J.. Ostatné výhovorky žalovaného, s ktorými sa stotožnil aj krajský súd, uvedené v tejto súvislosti, sú právne irelevantné, pretože žalobca mal vždy v tejto časti daňovej kontroly, t. j. od 29.10.2013, len jedného právneho zástupcu, a to D.. J..

O tom, že žalobca mal iného zástupcu na daňovú kontrolu ako na daňové konanie svedčí aj to, že finančná správa viedla v RDS systéme dvoch zástupcov. To potvrdzuje fakt, že aj finančná správa zo svojho vlastného systému vedela, že žalobca má iného zástupcu vo veci daňovej kontroly a iného vo veciach daňových konaní, keďže daňový subjekt mohol mať podľa ustanovenia § 9 odsek 3 daňového poriadku v jednej veci len jedného zástupcu.

Jasným dôkazom, že D.. X. F. nebol zástupcom žalobcu, je aj to, že sa dostavil k správcovi dane dňa 24.03.2014 a vrátil protokol o daňovej kontrole s tým, že nie je zástupcom žalobcu, a preto mu bol protokol doručený nesprávne. Tento jeho prejav je správca dane povinný rešpektovať. Správca dane nemôže nikoho nútiť, aby zastupoval niektorý daňový subjekt.

Uvedeným jasne žalobca preukázal, že protokol z daňovej kontroly mu nebol riadne doručený a i napriek jeho osobnej iniciatívne mu ho správca dane odmietol doručiť. Tým daňová kontrola nebola doteraz riadne podľa zákona ukončená.

Krajský súd počas konania a vo svojom rozhodnutí nebral žalobcove vysvetlenia a námietky do úvahy a nevysporiadal sa s nimi. Rozsudok krajského súdu je teda nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov. Takýmto konaním bolo žalobcovi zároveň znemožnené, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

Ustanovenie § 46 ods. 10 daňového poriadku určuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, ktorá v tomto prípade nebola dodržaná, keďže protokol z daňovej kontroly nebol žalobcovi doteraz riadne doručený a správca dane mu tento protokol, napriek jeho osobnej účasti a iniciatíve odmietol doručiť 18.02.2014. Z uvedeného bolo podľa názoru žalobcu zjavné, že k nedodržaniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly došlo výlučne zavinením správcu dane.

Ak správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly určenú zákonom, porušil tým nielen ust. § 46 ods. 10, ale i zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v správe daní, tak ako sú určené v § 3 ods. 1, ods. 2 a 8 daňového poriadku. V tejto súvislosti žalobca poukázal na záväzný nález Ústavného súdu SR III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010, ktorý je v tejto veci plne použiteľný a

aplikovateľný.

Krajský súd v Trenčíne rozhodol pri posudzovaní obchodu s tovarom LCD 21,3 EIZO RadiForce GS521-5MP, plavidlom SEA DOO SPEEDSTER 200 a vozidlom SANTA FE na základe nesprávneho právneho posúdenia, pretože právnu normu týkajúcu sa neuznania dobropisu správcom dane nebolo možné v tejto veci aplikovať.

Správca dane, druhostupňový orgán, ani krajský súd nikde v rozhodnutí neuvádzajú, aké právne predpisy boli týmto obchodom porušené. V tejto súvislosti ide o zníženie ceny dobropisom až dodatočne, teda po uskutočnení dohodnutého obchodu. V zákone č. 595/2003 Z. z. nie je ustanovenie, ktoré by stanovovalo podmienky pre dodatočné zníženie ceny. Správny orgán nemá kompetenciu určovať, či je obchod výhodný alebo nevýhodný. Pre účel zistenia výšky dane sa preukazuje len realita uskutočnenia obchodu, ktorú v tomto prípade nikto nikdy nespochybnil. V zákone č. 222/2004 Z. z. sa predpokladá, že daňový subjekt môže znížiť dodatočne základ dane (cenu) a v § 25 je stanovené, ako vtedy postupovať, dokonca oprava základu dane môže byť aj bez opravy DPH.

Žalobca uviedol, že v zákone č. 595/2003 Z. z. nie je ustanovenie, ktoré by nedovoľovalo opraviť už dosiahnutý príjem o výšku poskytnutej zľavy, keď sa preukázalo šetrením správcu dane v daňovej kontrole, že peniaze za dodatočne poskytnutú zľavu boli vrátené kupujúcemu. Realne teda nemal žalobca príjem z tohto obchodu, ktorý by mohol podliehať dani z príjmu, keďže jeho dosiahnutým príjmom bolo iba to, čo mu ostalo po odrátaní dobropisu. Právne normy, na ktoré poukázal vo svojom rozhodnutí Krajský súd v Trenčíne nie sú na tento prípad aplikovateľné. Takéto nezákonné rozhodnutie preto žalobca žiadal zrušiť. Krajský súd v napadnutom rozhodnutí nesprávne právne posúdil obchod, týkajúci sa hodínok značky Breitling, ako aj obchod, ktorého predmetom boli dva automobily značky Mercedes Benz, pretože právnu normu, na základe ktorej bol zvýšený základ dane správcom danie, nie je možné na tento prípad aplikovať.

Správca dane tu zvýšil žalobcovi príjem z podnikania (podľa § 6 ods. 1 písm. b) zákona č. 595/2003 Z. z.) o sumu 4.995,- eur. Vychádzal z predpokladu, že suma 4.995,- eur je príjem žalobcu, a ak to je príjem, potom to je príjem z podnikania, avšak túto sumu nie je možné považovať za príjem žalobcu v zmysle zákona č. 595/2003 Z. z.

Pri obchode s dvoma automobilmi značky Mercedes Benz zvýšil správca dane žalobcovi príjem z podnikania (§ 6 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmu) o sumu 90.965,60 eura a 90.473,23 eura. Vychádzal z predpokladu, že sumy 90.965,60 eura a 90.473,23 eura sú príjmom žalobcu, a ak to je príjem, potom to je príjem z podnikania, avšak tieto sumy nie sú príjmami žalobcu v zmysle zákona č. 595/2003 Z. z.

Správca dane vo svojom rozhodnutí zhodne pri všetkých troch obchodoch (hodinky Breitling a dva automobily značky Mercedes Benz) uvádza znenie § 2 písm. c) zákona č. 595/2003 Z. z. S odvolaním sa na toto ustanovenie stanovil správca dane reálnu cenu (obvyklú) hodínok na sumu 5.550,- eur bez DPH, cenu jedného automobilu Mercedes Benz na sumu 90.965,60 eura a druhého automobilu Mercedes Benz na sumu 90.473,23 eura.

Žalobca uviedol, že v ustanovení § 2 písm. c) zákona č. 595/2003 Z. z. sa uvádza: „Na účely tohto zákona sa rozumie príjmom peňažné plnenie a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia, alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia...“. V tomto ustanovení sa teda neuvádza iba to, ako sa určí výška plnenia, ale aj to, ktoré plnenie je príjmom. Uvádza sa tu, že za príjem je možné považovať len dosiahnuté plnenie, a nie poskytnuté plnenie.

Žalobca dosiahol peňažné plnenie 555,- eur bez DPH (za hodinky). Obvyklá cena ním dosiahnutej tržby 555,- eur bez DPH je 555,- eur. Toto dosiahnuté peňažné plnenie - príjem mal viesť do daňového priznania, čo aj urobil. B. F. nie je ten, čo dosiahol nepeňažné plnenie (hodinky) v obvyklej cene 5.555,-

eur bez DPH. B. F. je ten, kto poskytol nepeňažné plnenie (hodinky) v obvyklej cene 5.555,- eur bez DPH.

Obdobne to bolo aj pri vozidlách značky Mercedes Benz. B. F. dosiahol peňažné plnenie po 3.000,- eur bez DPH (za vozidlá značky Mercedes Benz). Obvyklá cena ním dosiahnutej tržby 3.000,- eur bez DPH je 3.000,- eur. Toto dosiahnuté peňažné plnenie - príjem mal uviesť do daňového priznania, čo aj urobil.

B. F. nie je ten, čo dosiahol nepeňažné plnenie (vozidlo Mercedes Benz) v obvyklej cene 93.473,23 eura bez DPH. B. F. je ten, kto poskytol nepeňažné plnenie (vozidlo Mercedes Benz) v obvyklej cene 93.473,23 eura bez DPH.

Krajský súd sa pri hodnotení tohto obchodu stotožnil s argumentáciou správcu dane v jeho rozhodnutí. Rozhodnutie správcu dane ale obsahuje nesprávnu aplikáciu právnej normy, ktorú na tento obchod nie je možné použiť a jej použitím nedošlo k porušeniu práv žalobcu. Preto žalobca žiadal napadnuté rozhodnutie zrušiť.

Navyše namietal, že správca dane ani Finančné riaditeľstvo SR neuviedli vo svojich rozhodnutiach k akému porušeniu konkrétnej daňovo-právnej normy došlo, pričom krajský súd na túto námietku vôbec nereagoval a prevzal nesprávne tvrdenia Finančného riaditeľstva SR.

Na základe uvedeného žalobca navrhol, aby Najvyšší súd SR podľa § 250ja ods. 3 O. s. p. rozhodol tak, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zmení tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 1100306/1/375027/2014/5041 z 20. augusta 2014 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301402/5/1446261/2014 z 10. apríla 2014 zruší v celom rozsahu a vec vráti žalovanému správnomu orgánu na ďalšie konanie.

III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že žalobca v odvolaní proti predmetnému rozsudku krajského súdu, ktorým súd žalobu ako nedôvodnú zamietol, uviedol v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu na krajskom súde.

Žalovaný naďalej v plnom rozsahu trval na svojich záveroch uvedených ako v žalobou napadnutom rozhodnutí, tak aj vo svojom stanovisku k žalobe, to znamená, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane boli vydané v súlade s právnymi predpismi. Preto navrhol, aby odvolací súd odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a z dôvodov podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O. s. p.), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p. v spojení s § 211 ods. 2 O. s. p. a § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

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.).

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta 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.

Úlohou správneho súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu je posudzovať, či rozhodnutie bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi.

Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho 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.).

Úlohou prvostupňového súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/375027/2014/5041 zo dňa 20.08.2014, ktorým podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301402/5/1446261/2014 zo dňa 10.04.2014, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011 v sume 46.662,82 eura.

Predmetom odvolacieho konania v danej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým žalobu žalobcu zamietol.

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 v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, 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 napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po preskúmaní 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 odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré závery vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku tohto rozsudku, s ktorým sa najvyšší súd stotožňuje, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

Úlohou súdu bolo posúdiť, či v predmetnej veci boli splnené zákonné podmienky, za existencie ktorých

možno vyrubiť žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za posudzované zdaňovacie obdobie.

Podľa ustanovenia § 2 písm. c) zákona č. 595/2003 Z. z. sa rozumie príjmom peňažné a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia.

Podľa ustanovenia § 2 písm. h) zákona č. 595/2003 Z. z. zdaniteľným príjmom sa rozumie príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy.

Podľa § 2 písm. j) zákona č. 595/2003 Z. z. základom dane je rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 2 písm. p) zákona č. 595/2003 Z. z. iným prepojením sa rozumie právny vzťah alebo iný obdobný vzťah vytvorený predovšetkým za účelom zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty.

V zmysle § 3 ods. 1 písm. b) zákona č. 595/2003 Z. z. predmetom dane sú príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti a z prenájmu.

Podľa § 17 ods. 1 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

Podľa § 9 ods. 2 zákona daňového poriadku daňový subjekt, jeho zákonný zástupca alebo jeho opatrovník sa môže dať zastupovať zástupcom, ktorého si zvolí a ktorý koná v rozsahu plnomocenstva udeleného písomne alebo ústne do zápisnice u správcu dane. Ak má zástupca trvalý pobyt alebo sídlo mimo územia členských štátov Európskej únie a štátov, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore, musí si zvoliť zástupcu na doručovanie s trvalým pobytom alebo sídlom na území Slovenskej republiky; inak sa budú písomnosti ukladať u správcu dane s účinkami doručenia v deň ich vydania.

Podľa § 9 ods. 3 veta predposledná daňového poriadku v tej istej veci môže mať daňový subjekt, zákonný zástupca alebo opatrovník len jedného zástupcu.

Podľa § 30 ods. 3 daňového poriadku ak má adresát zástupcu s plnomocenstvom na účely správy daní, doručuje sa písomnosť len tomuto zástupcovi.

Podľa § 46 ods. 1 veta prvá daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

Podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly.

Podľa § 46 ods. 10 veta prvá daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

Ohľadne námietky žalobcu týkajúcej sa plnej moci, aj podľa názoru senátu najvyššieho súdu, bolo nesporne preukázané, že správca dane správne doručoval oznámenie o výkone daňovej kontroly a protokol z tejto daňovej kontroly D.. X. F., ktorý na základe generálnej plnej moci bol zástupcom B. F., a to v rozsahu daňovej kontroly i daňového konania.

Z administratívneho spisu vyplýva, že listom zo dňa 20.02.2013, č. 9300402/5/692174/2013 oznámil správca dane B. F., že daňová kontrola začne 21.03.2013 o 9,00 hod. Toto oznámenie prevzal za B. F. jeho zástupca D.. X. F., ktorého si B. F. zvolil, o čom svedčí písomne udelené plnomocenstvo, v znení

cit.: „na zastupovanie v daňovom konaní a pri daňovej kontrole“ zo dňa 30.04.2004. Tomuto zástupcovi, teda D.. X. F., bol doručený i protokol z daňovej kontroly, a to dňa 07.03.2014, ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená. Za tohto stavu vo veci nebolo možné prisvedčiť žalobcovi, že mu nebol riadne doručený protokol z daňovej kontroly a že z tohto dôvodu nebola dodržaná lehota podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku.

V administratívnom spise sa nachádza doručenka, na ktorej D.. X. F. svojím podpisom potvrdil prevzatie protokolu z daňovej kontroly dňa 07.03.2014. Pokiaľ bola daňová kontrola začatá dňom 21.03.2013 a protokol z daňovej kontroly bol doručený dňa 07.03.2014, ktorým dňom sa daňová kontrola ukončila, je zrejmé, že daňová kontrola nepresiahla 1 rok, a teda k porušeniu ust. § 46 ods. 10 daňového poriadku nedošlo.

V administratívnom spise sa nachádza okrem plnomocenstva pre D.. X. F. zo dňa 30.04.2004 aj ďalšie plnomocenstvo, a to plnomocenstvo, ktoré udelil B. F. D.. F. J. zo dňa 25.10.2013. Práve z existencie plnomocenstva pre D.. F. J. zo dňa 25.10.2013 odvodil žalobca povinnosť správcu dane doručiť protokol z daňovej kontroly nie D.. X. F., ale D.. F. J.. Z podkladov administratívneho spisu je však zrejmé, že listom zo dňa 06.02.2014 oznámil B. F. správcovi dane, že cit.: „Pre jednoznačnosť k veci uvádzam, že zástupcom v daňovom konaní je D.. X. F. v zmysle plnej moci založenej v spise správcu dane.“

Senát najvyššieho súdu sa stotožnil v plnom rozsahu s argumentáciou prvostupňového súdu, že s poukazom na ust. § 9 ods. 3 veta predposledná daňového poriadku, pri konkurencii dvoch plnomocenstiev daňového subjektu (keďže daňový subjekt môže mať len jedného zástupcu) má prednosť to, ktoré vyjadruje skutočnú vôľu zastúpeného.

Za stavu, že v posudzovanej veci sa B. F. jednoznačne vyjadril, že jeho zástupcom je D.. X. F., akékoľvek špekulatívne úvahy žalobcu, že zástupcom B. F. je iná osoba nie sú namieste a nemajú ani právnu oporu. Zo strany žalobcu nie je dôvodná ani námietka, že správca dane nemal na listinu B. F. zo dňa 06.02.2014 prihladať (v ktorej sa jednoznačne vyjadril, že jeho zástupcom je D.. X. F.), keďže nešlo o podanie doručené správcovi dane elektronickými prostriedkami. B. F. totiž reagoval na výzvu správcu dane, ktorý ho neusmernil, že jeho odpoveď by mala byť doručovaná správcovi dane elektronickými prostriedkami a ust. § 14 ods. 3 daňového poriadku, podľa ktorého sa na podania doručené inak ako elektronickými prostriedkami neprihliada, nadobudlo účinnosť až 01.01.2016, teda po tom, ako B. F. zaslal správcovi dane svoju odpoveď zo dňa 06.02.2014, v ktorej výslovne určil ako svojho zástupcu D.. X. F.. Vychádzajúc z okolností konkrétneho prípadu aj podľa názoru najvyššieho súdu bolo povinnosťou správcu dane na odpoveď B. F. zo dňa 06.02.2014 prihladať. Keďže správca dane takto konal, postupoval v súlade so zákonom, a preto námietka žalobcu v tomto smere je nedôvodná.

Z podkladov súdneho spisu, ktorého súčasťou bol aj administratívny spis žalovaného, vrátane prvostupňového správneho orgánu, vyplýva, že správca dane v posudzovanej veci vykonal rozsiahle dokazovanie, na základe ktorého daňové orgány dospeli k uvedeným skutkovým a právnym záverom.

Čo sa týka LCD 21.3 EIZO, tvrdenie daňového subjektu, že dobropis vystavil na základe toho, že monitor nespĺňal špecifické technické parametre, ktoré spočívali v tom, že bol čiernobiely a nie farebný, čo zistil kupujúci až po odobratí tovaru a z toho dôvodu žiadal o zníženie ceny, sa ukázalo ako nepravdivé. V rámci výkonu daňovej kontroly správca dane zistil, že cenová ponuka, ktorá bola zaslaná p. F. V. obsahovala presnú značku monitoru, a to LCD medicínske 21,3“ RadiForce GS521-5MP monochrom, ktorá špecifikuje, že sa jedná o čiernobiely monitor. P. F. V. túto vedomosť mal a uvedený druh tovaru objednal s tým, že fakturačné údaje budú na B. F.. Objednávateľ tovaru, ktorý bol zároveň aj jeho konečným príjemcom vedel, aký druh tovaru si objednal. Z uvedených zistení vyplynulo, že dôvody, ktoré daňový subjekt uviedol pre vystavenie dobropisu sú v rozpore s preukázanými zisteniami správcu dane.

Vystavenie dobropisu správne orgány posúdili ako neopodstatnené a účelové. Záver správcu dane, že uvedený obchodný vzťah bol vytvorený len za účelom zníženia základu dane v zmysle ustanovenia § 2 písm. p) zákona č. 595/2003 Z. z. bol logickým vyhodnotením skutkového stavu. Podľa uvedeného ustanovenia sa rozumie iným prepojením obchodný vzťah vytvorený len na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty.

Príjem, ktorý daňový subjekt dosiahol za predaj predmetného monitoru je predmetom dane, nie je od dane oslobodený, t. j. je zdaniteľným príjmom B. F.. Správca dane postupoval správne, keď zvýšil príjmy daňového subjektu ovplyvňujúce základ dane podľa § 17 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov plynúce mu v zmysle ustanovenia § 6 ods. 1 písm. b) zákona č. 595/2003 Z. z. o sumu 6.660,- eur.

Čo sa týka hodín značky Breitling za účelom zistenia reálnej ceny tovaru bežne používanej v mieste a v čase plnenia správca dane vykonal dňa 14.08.2013 miestne zisťovanie u daňového subjektu P. O., ktorý sa zaoberá predajom hodín. Výsledkom miestneho zisťovania bolo zistenie, že reálna cena hodín značky Breitling sa mohla v danom čase pohybovať v rozmedzí medzi 6.000,- eur až 7.000,- eur. P. O. sa vyjadril, že sa jedná o špeciálne hodinky, ktoré on v predajni nemá bežne k dispozícii. Podľa modelového čísla tovaru presnú cenu hodín tejto značky by vedel poskytnúť distribútor spoločnosť RACIO Bratislava alebo Košice.

Správca dane spísal dňa 15.08.2013 úradný záznam č. 9301402/5/3822549/2013/Mat, podľa ktorého sa správca dane telefonicky skontaktoval so spoločnosťou RACIO, Export-Import-Consulting, s.r.o. Bratislava, ktorý je predajcom hodín a požiadal osobu vystupujúcu za uvedenú spoločnosť o zistenie reálnej ceny uvedených hodín predávaných na trhu v roku 2011. P. I. zo spoločnosti RACIO, Export-Import-Consulting, s.r.o. Bratislava podľa modelového čísla predmetných hodín, ktoré je AB011110/BA50/377A, poskytol správcovi dane informáciu, že hodinky značky Breitling s uvedeným modelovým číslom sa od marca 2011 predávali v cene 7.570,- eur vrátane DPH.

Na základe dožiadania zamestnanci správcu dane Daňového úradu Bratislava vykonali dňa 18.11.2013 v spoločnosti RACIO, Export-Import-Consulting, s.r.o. Bratislava miestne zisťovanie, pri ktorom bola potvrdená cena hodín poskytnutá správcovi dane v telefonickom rozhovore.

Z uvedených zistení vyplynulo, že B. F. predal hodinky za neprimerane nízku cenu, než aká bola jej primeraná hodnota v čase vykonania úkonu, t. j. 555,- eur bez DPH. Cena hodín za dva dni nemohla klesnúť o 90 %. Správca dane na základe vyššie uvedených skutočností zistil, že reálna cena hodín sa v danom čase pohybovala v rozmedzí od 6.000,- eur do 7.570,- eur vrátane DPH.

Správca dane z uvedených dôvodov stanovil reálnu cenu hodín v mieste a v čase plnenia, teda predaja v sume 5.550,- eur bez DPH (cena s DPH 6.660,- eur), pritom prihliadal na nákupnú cenu, za ktorú hodinky v skutočnosti obstaral daňový subjekt. Pri stanovení reálnej ceny správca dane postupoval v zmysle ustanovenia § 2 písm. c) zákona č. 595/2003 Z. z. a ako dôkaz použil faktúru od dodávateľa hodín a zápisnice o miestnom zisťovaní č. 9301/5/3791062/2013/Mat zo dňa 14.08.2013 a č. 9103401/5/5139795/2013 zo dňa 18.11.2013. Bral do úvahy skutočnosť, že tovar bol nadobudnutý 04.10.2011 a následne predaný 06.10.2011, teda nejednalo sa o nepredajný tovar, ktorý by daňový subjekt dlhodobo evidoval v skladových zásobách. B. F. hodinky kupoval s úmyslom ich ďalšieho predaja. Ďalších potenciálnych kupujúcich nehľadal a uspokojil sa s predajnou cenou neprimerane nízkou oproti kúpnej cene, ktorú on uhradil svojmu dodávateľovi, čím došlo k podhodnoteniu ceny tovaru.

Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane zvýšil príjem daňového subjektu podľa § 17 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov plynúci daňovníkovi podľa § 6 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov o sumu 4.995,- eur.

Správne orgány uvedenú obchodnú transakciu správne posúdili ako účelovú, nakoľko tento obchodný vzťah bol vytvorený len za účelom zníženia základu dane daňového subjektu v zmysle ustanovenia § 2 písm. p) zákona č. 595/2003 Z. z., ktoré označuje takýto obchodný vzťah vytvorený len za účelom

zniženia základu dane iným prepojením. Do úvahy sa bral skutočný obsah právneho úkonu a skutočností rozhodujúcich pre správne vyrubenie dane v zmysle § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z.

Čo sa týka plavidla SEA DOO SPEEDSTER 200, T255HO, Tower, Model 68BB správca dane nespochybnil plnenie predmetu kúpy tovaru, ale spochybnil vystavenie dobropisu daňovým subjektom, pretože neboli splnené podmienky pre jeho vystavenie, teda nejednalo sa o prípady, kedy je možné dobropis vystaviť. Uvedený obchodný vzťah posúdil tak, že bol daňovým subjektom vytvorený len za účelom zníženia základu dane. Zníženie ceny tovaru viac ako o 97 % z celkovej ceny tovaru bolo neprimerané so zreteľom na čas vykonania úkonu, ale aj ostatné okolnosti, za ktorých sa úkon vykonal, ako aj tú skutočnosť, že objednávateľom tovaru bol F. V., ktorý následne uvedený tovar od B. F. kúpil.

Z ustanovenia § 2 písm. h), j), p) zákona č. 595/2003 Z. z. vyplýva, že príjem, ktorý daňový subjekt dosiahol za predaj uvedeného plavidla je predmetom dane, nie je od dane oslobodený, t. j. je zdaniteľným príjmom B. F.. Správca dane postupoval správne, keď zvýšil príjmy daňového subjektu ovplyvňujúce základ dane podľa § 17 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov plynúce mu v zmysle ustanovenia § 6 ods. 1 písm. b) zákona č. 595/2003 Z. z. o sumu 38.500,- eur.

Čo sa týka zníženia ceny Vozidla SANTA FE F/L 5S 2,2D 6 M/T 4x4, zníženie ceny tovaru viac ako o 50 % z celkovej ceny tovaru bolo neprimerané so zreteľom na čas vykonania úkonu, ale aj ostatné okolnosti, za ktorých sa úkon vykonal.

Námietka žalobcu, že plnenie bolo reálne poskytnuté a bol jednoznačne preukázaný ekonomický dôvod vystavenia dobropisu bola neopodstatnená. Správne orgány nespochybnili plnenie predmetu kúpy tovaru, ale spochybnili vystavenie dobropisu daňovým subjektom a prijali správny záver, že neboli splnené podmienky pre vystavenie dobropisu, teda nejednalo sa o prípady, kedy je možné dobropis vystaviť a z toho dôvodu posúdili obchodný vzťah, že bol daňovým subjektom vytvorený len za účelom zníženia základu dane (§ 2 písm. p) zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov).

Z ustanovení § 2 písm. h), j), p) zákona č. 595/2003 Z. z. vyplýva, že príjem, ktorý daňový subjekt dosiahol za predaj uvedeného vozidla je predmetom dane, nie je od dane oslobodený, t. j. je zdaniteľným príjmom B. F.. Správca dane postupoval správne, keď zvýšil príjmy daňového subjektu ovplyvňujúce základ dane podľa § 17 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov plynúce mu v zmysle ustanovenia § 6 ods. 1 písm. b) zákona č. 595/2003 Z. z. o sumu 14.000,- eur.

Pri vozidlách typu MERCEDES BENZ GL 4 MATIC, WIN: 1648861A674523 a MERCEDES BENZ GL 4 MATIC, WIN: 1648861A674411 nebolo zohľadnené zníženie ceny tovarov, ktorá môže byť znížená o 20 % až 25 %, lebo tieto obchodné podmienky sa týkajú obchodných vzťahov uzatváraných medzi spoločnosťou Motor-Car Trenčín, s.r.o. a jeho klientami. Pri uzatvorení obchodného vzťahu medzi D.. Q. V. a F.. P. V. takéto zmluvné podmienky dohodnuté neboli.

Z podkladov spisu vyplynulo, že B. F. predal nové motorové vozidlá za neprimerane nízku cenu než aká bola jej primeraná hodnota v čase vykonania úkonu, t. j. 3.000,- eur bez DPH (cena s DPH bola 3.600,- eur).

Po zhodnotení zisteného skutkového stavu správca dane stanovil reálnu cenu vozidiel v mieste a v čase plnenia, teda predaja vozidiel. Pri stanovení ceny vozidiel správca dane prihliadal na nákupnú cenu, za ktorú vozidlá daňový subjekt v skutočnosti obstaral, pričom postupoval v zmysle ustanovenia § 2 písm. c) zákona č. 595/2003 Z. z., podľa ktorého sa príjmom rozumie peňažné a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia. Ako dôkaz použil listinné dôkazy, ktoré mal k dispozícii v zmysle ustanovenia § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z., a to faktúru od predajcu vozidla a Zápisnicu z miestneho zisťovania č. 9301/5/2862573/2013/Mat zo dňa 18.06.2013.

Základná cena, ktorú uviedol predajca vozidiel 80.600,- eur súhlasí s fakturovanou cenou uvedenou na

faktúrach predložených ku kontrole. K základnej cene bola navyiac účtovaná cena za farbu, čalúnenie a dodatočnú výbavu vozidla, teda celková cena vozidla bola v prípade jedného vozidla 93.965,60 eura bez DPH a druhého 93.473,23 eura bez DPH.

Primeranosť hodnoty tovaru správne orgány posudzovali so zreteľom na čas vykonania úkonu, ale aj ostatné okolnosti, za ktorých sa úkon vykonal. Brali do úvahy skutočnosť, že tovar bol nadobudnutý dňa 23.12.2010 a následne predaný dňa 03.01.2011 (t. j. za dvanásť dní), teda nejednalo sa o nepredajný tovar, ktorý by daňový subjekt dlhodobo evidoval v skladových zásobách. B. F. sa uspokojil s predajnou cenou neprimerane nízkou, odhliadnuc od kúpnej ceny, ktorú on uhradil svojmu dodávateľovi. Cena, za ktorú B. F. vozidlá predal je neprimeraná v porovnaní s cenou vozidla bežne používanou v mieste a v čase plnenia. Ustanovenie § 2 písm. p) citovaného zákona označuje takýto obchodný vzťah vytvorený len za účelom zníženia základu dane iným prepojením.

Uvedenú obchodnú transakciu správca dane na základe zistených skutočností správne posúdil ako účelovú. Daňový subjekt správcovi dane nepreukázal dôvody stanovenia nižšej predajnej ceny tovarov ako bola ich nákupná cena. Jednalo sa o obchodný vzťah vytvorený len za účelom zníženia základu dane v zmysle ustanovenia § 2 písm. p) zákona č. 595/2003 Z. z.

S poukazom na ustanovenia § 2 písm. c), h), j), p) zákona č. 595/2003 Z. z. správca dane postupoval správne, keď zvýšil príjmy daňového subjektu ovplyvňujúce základ dane podľa § 17 ods. 1 písm. a) uvedeného zákona o sumu 90.965,60 eura a sumu 90.473,23 eura.

Žalovaný, ako aj správca dane v horeoznačených rozhodnutiach dôsledne odôvodnili, prečo neakceptovali dobropisy vystavené B. F. a tiež prečo sa nestotožnili s podhodnotením kúpnych cien tovarov, ktoré B. F. scudzoval v danom zdaňovacom období roka 2011. Aj podľa názoru senátu najvyššieho súdu uvedené obchodné transakcie bolo potrebné posúdiť ako účelové, v snahe znížiť základ dane.

Pokiaľ žalobca v rámci odvolania namietal, že prvostupňový súd nedoplnil na pojednávaní dokazovanie, keď neumožnil na pojednávaní vypočutie právneho zástupcu protistrany, čím malo dôjsť k porušeniu jeho práva na spravodlivý súdny proces a k odňatiu možnosti konať pred súdom, odvolací súd uvádza nasledovné.

Správne súdnictvo zabezpečuje kontrolu zákonnosti rozhodnutia. Keďže súd nie je oprávnený rozhodnúť vo veci samej, je pre posúdenie veci rozhodujúci právny (ale aj skutkový) stav v čase rozhodovania správneho orgánu (§ 250i ods. 1 veta prvá O. s. p.).

Konanie a rozhodovanie súdu o žalobe podanej proti rozhodnutiu žalovaného je konaním o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia podľa druhej hlavy piatej časti O. s. p. a nie je pokračovaním administratívneho konania. Nie je preto úlohou súdu prvého stupňa dopĺňovať vecnú, či právnu argumentáciu rozhodnutia žalovaného. Správny súd preberá od správneho orgánu nielen dôkazný stav, ale aj jeho právne hodnotenie. Rozhodnutie správneho súdu je výsledkom preskúmavania zákonnosti rozhodnutia žalovaného. Správny súd nie je správnu inštanciou a nerozhoduje vo veci samej.

Istú výnimku z tejto zásady tvorí ustanovenie § 250i ods. 2 O. s. p., ktoré bolo do piatej časti O. s. p. zakotvené zákonom č. 424/2002 Z. z. s účinnosťou od 01. januára 2003 ako revízna právomoc správnych súdov a podľa ktorého, ak správny orgán podľa osobitného zákona rozhodol o spore alebo o inej právnej veci vyplývajúcej z občianskoprávných, pracovných, rodinných a obchodných vzťahov (§ 7 ods. 1) alebo rozhodol o uložení sankcie, súd pri preskúmaní tohto rozhodnutia nie je viazaný skutkovým stavom zisteným správnym orgánom. Súd môže vychádzať zo skutkových zistení správneho orgánu, opätovne vykonať dôkazy už vykonané správnym orgánom alebo vykonať dokazovanie podľa tretej časti druhej hlavy. V posudzovanej veci sa však o taký prípad nejedná. Preto ak žalobca v odvolaní proti rozsudku krajského súdu namietal nesprávny postup krajského súdu, najvyšší súd námietku žalobcu, ktorý sa domáhal doplnenia dokazovania, nemohol považovať za relevantnú.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je nepochybné, z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby a k potrebe jej zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol o podanej žalobe v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

Zároveň senát najvyššieho súdu poukazuje na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 101/2010-19 zo dňa 11. marca 2010, v ktorom konštatoval, že úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Ďalej konštatoval, že treba vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy. Ústavný súd poukazom na čl. 6 ods. 1 Dohovoru a čl. 46 ods. 1 ústavy, ktoré právne normy citoval, zdôraznil, že vo svojej judikatúre uvádza, že obsahom základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je umožniť každému reálny prístup k súdu, pričom tomuto základnému právu zodpovedá povinnosť súdu o veci konať a rozhodnúť (napr. II. ÚS 88/01, III. ÚS 362/04), ako aj zabezpečiť konkrétne procesné garancie v súdnom konaní. Do obsahu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nepatrí právo účastníka konania dožadovať sa toho, aby všeobecné súdy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných predpisov, ktorý predkladá účastník konania (II. ÚS 3/97, II. ÚS 251/03).

Odvolací súd zistil, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/270/2014-70 zo dňa 01. júna 2016 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 219 ods. 1, 2 O. s. p., potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd s poukazom na 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. v súlade s ust. § 142 ods. 1 O. s. p. tak, že v odvolacom konaní neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní podľa druhej hlavy piatej časti O. s. p. postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 1. júla 2016.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 492 ods. 2 ustanovil, že 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.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.