

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/7/2014
Identifikačné číslo spisu:	8013200197
Dátum vydania rozhodnutia:	26.11.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:8013200197.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: DOBRO, s.r.o., 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. 1100305/1/4666/2013, 1100305/1/4531/2013, 1100305/1/4498/2013 zo dňa 7. januára 2013, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/8/2013-56 zo dňa 16. októbra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/8/2013-56 zo dňa 16. októbra 2013 p o t v r d z u j e .

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania vo výške 165,56 eur na účet jeho právneho zástupcu Benčík & Partners, Advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Františkánske nám. 4, Prešov v lehote 15 dní.

Odôvodnenie

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. 1100305/1/4666/2013, 1100305/1/4531/2013, 1100305/1/4498/2013 zo dňa 7. januára 2013, v spojení s rozhodnutiami Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2840244/2012/Andr, č. 9700402/5/2838216/2012/Andr, č. 9700402/5/2837145/2012/Andr zo dňa 5. októbra 2012 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaného zaviazal k povinnosti zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 1.037,82 € na účet jeho právneho zástupcu v lehote 10 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, v spojení s § 25a 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) daňového poriadku a súčasne v intenciách ustanovení § 31 ods. 1, písm. b/, ods. 3, v spojení s § 45 ods.2, s § 46 ods. 1,9 písm. b/, 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.

Krajský súd mal preukázané, že žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100305/1/4666/2013, zo dňa 7.1.2013 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2840244/2012/Andr zo dňa 5. 10. 2013, ktorým 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 zdaňovacie obdobie november 2010 v sume 4.771,13 eur.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100305/1/4531/2013, zo dňa 7.1.2013 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2838216/2012/Andr zo dňa 5.10.2013, ktorým 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 zdaňovacie obdobie máj 2010 v sume 5.289,37 eur.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100305/1/4498/2013, zo dňa 7.1.2013 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2837145/2012/Andr zo dňa 5.10.2013, ktorým 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 zdaňovacie obdobie február 2010 v sume 4.963,96 eur.

Z odôvodnenia rozhodnutí žalovaného vyplýva, že žalovaný v uvedených preskúmaných veciach vychádzal z rovnakého skutkového a právneho stavu ako správca dane, vysporiadával sa s námietkami žalobcu rovnako vznesenými v jeho odvolaniach proti rozhodnutiam správcu dane s rozdielom posúdenia daňovej povinnosti žalobcu za rozdielne zdaňovacie obdobia. 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 konania o žalobách žalobcu na preskúmanie zákonnosti uvedených rozhodnutí a postupu žalovaného, vedené na súde pod sp. zn. 5S 8/2013, 5S 9/213 a 5S 10/2013 podľa § 112 ods.1 O.s.p. spojil na spoločné konanie, keďže sa týkali tých istých účastníkov konania a skutkovo spolu súviseli s tým, že sa budú prejednávať spoločne pod sp. zn. 5S 8/2013.

Krajský súd k žalobnej námietke, ktorou žalobca namietal nezákonnosť doručovania napadnutých rozhodnutí žalovaného, poukázom na to, že doručovanie písomností je daňovým poriadkom upravené v § 30 až § 35, uviedol, že zo žiadneho ustanovenia daňového poriadku vo vzťahu k doručovaniu písomností upraveného v § 30 až § 35 nevyplýva, žeby správca dane nemohol doručiť niekoľko rozhodnutí daňovému subjektu v jednej obálke a pre posúdenie skutočnosti, či bolo rozhodnutie doručené daňovému subjektu je rozhodujúce, aby z doručenky bolo zrejmé aká listina, rozhodnutie, výzva a podobne bola daňovému subjektu doručovaná. Konštatoval, že obsahom administratívneho spisu sú aj doručenky, z ktorých je nesporné, aké listiny obsahovala obálka a teda aká listina bola doručovaná. Námietku žalobcu na nezákonnosť postupu správcu dane v tomto prípade považoval za nedôvodnú.

Krajský súd ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku žalobcu, že vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu február 2010, máj 2010 a november 2010 neboli splnené podmienky na postup správcu dane podľa § 48 a § 49 daňového poriadku, ktoré upravujú postup správcu dane pri určení 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 správcou dane a jeho tvrdenie, že túto nespoluprácu zavinil jeho ekonóm A. považoval za neopodstatnené, keď sám žalobca v odvolacích námietkach a v žalobe poukázal na to, že udelil plnomocenstvo A. na predkladanie účtovných dokladov a teda preniesol svoje povinnosti na tohto splnomocneného zástupcu.

Vo vzťahu k splnomocneným zástupcom žalobcu krajský súd uviedol, že ak teda správca dane

konštatoval, že A. je vo vzťahu k žalobcovi treťou osobou, s týmto názorom sa nestotožňuje, majúci za to, že za tretiu osobu možno považovať iba JUDr. Jána Garaju. Poukazom na právnu úpravu ustanovenú v § 9 ods. 4 daňového poriadku uviedol, že ak teda dňa 08.10.2012 bolo správcovi dane doručené plnomocenstvo, ktoré žalobca udeľuje Advokátskej kancelárii JUDr. Jána Garaja v rozsahu ust. § 9 ods. 3, toto plnomocenstvo, aj keď je datované dňom 01.08.2012, je účinné voči správcovi dane až od dátumu doručenia, t.j. 08.10.2012 a odvolanie plnomocenstva pre B. bolo správcovi dane doručené pravdepodobne 23.10.2012, a preto z uvedeného vyplýva, že v čase predkladania dokladov dňa 24.08.2012 tieto doklady boli predkladané splnomocneným zástupcom žalobcu. Ďalej krajský súd uviedol, že ak teda správca dane považoval A. za tretiu osobu, nič mu nebránilo v tom, aby mu podal informáciu o tom, že je treťou osobou, vyargumentoval tento svoj názor a uviedol, že účtovné doklady mal predložiť splnomocnený zástupca alebo konateľ kontrolovaného daňového subjektu, čo však správca dane vychádzajúc z obsahu zápisnice neurobil.

Krajský súd považujúci za správny záver žalovaného, že podľa § 74 ods. 5 daňového poriadku, ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použitie § 48, ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí. Nestotožnil sa však s názorom žalovaného, že jeho povinnosťou nebolo skúmať, či boli dodržané podmienky postupu správcu dane upravené v ust. § 48 ods. 4 daňového poriadku, podľa ktorého ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže použiť ako pomôcky. Podľa názoru krajského súdu pokiaľ žalobca v odvolaniach porušenie tohto ustanovenia namietal, odvolací orgán sa s touto námietkou dostatočne a presvedčivo nevyrovnal. Rovnako sa krajský súd nestotožnil s názorom žalovaného, že daňový poriadok správcovi dane neukladá povinnosť, ale iba možnosť využiť pomôcky, pretože nevyužitie pomôcok, ktoré sú k dispozícii, správca dane musí odôvodniť, inak je postup správcu dane nezákonný a nepreskúmateľný. Mal za to, že ak sa teda správca dane s aplikáciou ustanovenia § 48 ods. 3 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.

Krajský súd považoval za neopodstatnenú námietku, ktorou žalobca považoval za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov odôvodnenie rozhodnutí žalovaného na strane 4, kde je uvedená nesprávna suma určenej dane, poukazom na právnu úpravu daňového poriadku, v zmysle ktorej je možné opraviť chyby v písaní.

Krajský súd poukazom na to, že z judikátov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyplýva, že určenie dane podľa pomôcok je nepresným ekvivalentom verifikovania daňovej povinnosti daňového subjektu prostredníctvom riadneho dokazovania, a preto správca dane pri určovaní dane podľa pomôcok musí postupovať o to precíznejšie, aby obhájil uvedeným spôsobom zistený základ dane, konštatoval, že ak žalovaný v napadnutých rozhodnutiach akceptoval uvedený postup správcu dane, porušil ust. § 3 ods. 1 daňového poriadku. Krajský súd dospel k záveru, rozhodnutia žalovaného a správcu dane za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov vo vzťahu k aplikácii ust. § 48 ods. 4 daňového poriadku, a preto podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami správcu dane zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Uviedol, že úlohou žalovaného v ďalšom konaní bude opätovne posúdiť vec, pričom je potrebné postupovať v súlade s právnym záverom vysloveným v tomto rozsudku (§ 250j ods. 6 O.s.p.).

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 namietal, že súd prvého stupňa dospel na základe skutkových zistení k nesprávnemu právnemu záveru. S právnymi argumentmi krajského súdu, ktorými odôvodňoval svoj právny názor sa nestotožnil. Dôvodil, že k tomuto záveru krajský súd dospel výlučne na základe toho, že

prejudikoval postavenie A. ako splnomocneného zástupcu žalobcu, keď sa dňa 24. 8. 2012 dostavil na daňový úrad spolu s JUDr. Garajom za účelom predloženia dokladov, ktoré v priebehu výkonu kontroly neboli k dispozícii, považujúc argumenty krajského súdu za nesprávne. Uviedol, že z obsahu splnomocnenia, ktorým konateľ spoločnosti žalobcu splnomocnil A. na jeho zastupovanie jednoznačne vyplýva, že A. bol poverený na zastupovanie žalobcu vo vzťahu k výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za predmetné zdaňovacie obdobie, pričom kompetencie A. boli známe aj konateľovi spoločnosti, keďže ho sám udeľoval, ako aj samotnému A. Dôvodil, že vzhľadom na tieto skutočnosti požiadavka krajského súdu, že správca dane mal A. podať informáciu o tom, že je tretou osobou je nedôvodná. Poukazom na dôvody krajského súdu uvedené na strane 14 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 A. 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. 8. 2012 považoval za rozporné so zákonom. Zdôraznil, že konateľ žalobcu ani po doručení oznámenia správcu dane, že dňa 24. 7. 2012 bola daňová kontrola ukončená a dňa 10. 8. 2012 sa začne proces určenia dane podľa pomôcok nesplnomocnil na ďalšie úkony v tomto procese nikoho. Namietal správnosť tvrdení, že účtovné doklady dňa 24. 8. 2012 predložil správcovi dane splnomocnený zástupca žalobcu. 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. Zubkovičom, 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.

III.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny potvrdil. S dôvodmi odvolania nesúhlasil. Uplatnil si náhradu trov odvolacieho konania.

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 (§ 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.

Preskúmaným rozhodnutím č. 1100305/1/4666/2013, zo dňa 7.1.2013 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2840244/2012/Andr zo dňa 5.10.2013.

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 november 2010 v sume 4.771,13 eur.

Žalovaný preskúvaným rozhodnutím č. 1100305/1/4531/2013, zo dňa 7.1.2013 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2838216/2012/Andr zo dňa 5.10.2013.

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 máj 2010 v sume 5.289,37 eur.

Žalovaný preskúvaným rozhodnutím č. 1100305/1/4498/2013, zo dňa 7.1.2013 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2837145/2012/Andr zo dňa 5.10.2013.

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 február 2010 v sume 4.963,96 eur.

Odvolací 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 preskúvacieho 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 november, máj a február 2010 určenej podľa pomôcok podľa ustanovenia § 48 daňového poriadku.

V.

Senát odvolacieho súd dáva do pozornosti, že 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 preskúvaní 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.).

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.

VI.

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.

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 realizujú 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.

Odvolací 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 zameral 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne mu 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 nespĺnil 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. Petra Zubkoviča ku všetkým úkonom spojeným s daňovou kontrolou, plnomocenstvom zo dňa 6.6.2012 potvrdeným o prijatí Daňovým úradom Prešov dňa 19.6.2012. 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 - A. a JUDr. Ján Garaj, 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 poukazuje na to, že kompletne účtovníctvo predložil dňa 24.8.2012 a 28.8.2012, 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 poverenie 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 poukazuje na skutkové zistenia vyplývajúce z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 24.8.2012 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 skutočnosť, 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 nespĺni svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, daň určí správca dane podľa pomôcok. Správca dane pritom vychádza z dostupných podkladov. Ak daňový subjekt nespĺni 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 preskúmanej veci daňový subjekt so správcom dane nespôlupracoval, 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.

Zákonnodarca 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 zákonnodarca 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 považoval námietky žalovaného správneho orgánu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli mať za následok úspešnosť odvolacieho návrhu žalovaného.

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

O náhrade trov odvolacieho konania 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, O.s.p.. Žalobcovi, ktorý mal úspech v odvolacom konaní, náhradu trov tohto konania priznal v mysle jeho vyúčtovania za právne zastúpenie advokátom za jeden úkon právnej služby 130,16€ + 7,81€ + 20% DPH, v celosti 165,56€ podľa § 13a ods.1 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov.

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).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.