

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/83/2014
Identifikačné číslo spisu: 8013200891
Dátum vydania rozhodnutia: 30.11.2016
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:8013200891.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Kataríny Benczovej v právnej veci žalobcu: Y. G., narodený XX.XX.XXXX, bytom v W., W. č. XXX, právne zastúpeného JUDr. Alojzom Naništom, advokátom, Sládkovičova 8, Prešov, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 05. augusta 2013, č. 1100305/1/374971/2013, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/41/2013-45 zo dňa 15. mája 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/41/2013-45 zo dňa 15. mája 2014 p o t v r d z u j e.

Žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy odvolacieho konania vo výške 170,45 €, na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Alojza Naništu, so sídlom Sládkovičova 8, 080 01 Prešov, do 3 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. d/ OSP rozhodnutie žalovaného zo dňa 05.08.2013, č. 1100305/1/374971/2013 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov zo dňa 25.04.2013, č. 9701402/5/1600691/2013/Bart a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100305/1/374971/2013 z 05.08.2013 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9701402/5/1600691/2013/Bart z 25.04.2013, ktorým bol žalobcovi vyrúbený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za rok 2008 vo výške 6669,42 €.

Krajský súd vo svojom rozhodnutí poukázal na to, že sa nemohol stotožniť s názorom žalovaného, že jeho povinnosťou nebolo skúmať, či boli dodržané podmienky postupu správcu dane upravené v ustanovení § 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 využiť ako pomôcky.

Podľa krajského súdu napriek tomu, že žalobca v odvolaniach porušenie ust. § 48 ods. 4 Daňového poriadku namietal, odvolací orgán sa s touto námietkou žalobcu dostatočne a presvedčivo nevyporiadal.

Krajský súd sa nestotožnil ani s názorom správnych orgánov, že Daňový poriadok správcovi dane neukladá povinnosť, ale iba možnosť využiť pomôcky, pretože nevyužitie pomôcok, ktoré má k dispozícii, správca dane musí odôvodniť, inak možno považovať postup správcu dane nezákonný a nepreskúmateľný.

Krajský súd ďalej poukázal na základné zásady správy daní zákonom č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov poukazujúc na ust. § 3 ods. 1 teda, 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. Podľa ods. 2 tohto ustanovenia - 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 určeniu a vyrubeniu dane. Podľa § 3 ods. 10 - ustanovenia odsekov 1 až 9 sa primerane vzťahujú aj na Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky a Ministerstvo financií Slovenskej republiky, ak postupujú podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

Podľa krajského súdu ak mal byť postup správcu dane v súlade s citovaným ustanovením § 3 ods. 1 Daňového poriadku, potom správca dane postupoval v rozpore s vyššie citovanými ustanoveniami a porušil subjektívne práva žalobcu.

Súd sa priklonil k názoru žalobcu, že nič správcovi dane nebránilo v tom, aby využil aj iné pomôcky tak, ako sú definované v žalobe, aj keď mu to zákon neprikazuje, avšak musí svoj postup odôvodniť tak, aby daňový subjekt nemal pocit, že správca dane koná tak, aby vydané rozhodnutie bolo v jeho neprospech, aby vyrubená daň bola čo najvyššia.

Krajský súd tiež poukázal na ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku, ktorý upravuje, že rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo a že § 48 ods. 3 Daňového poriadku upravuje, že správca dane je pri určení dane oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Pomôckami 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.

Podľa krajského súdu ak sa správca dane s aplikáciou ustanovenia § 48 ods. 3 dostatočným spôsobom nevysporiadal a neuviedol, prečo nepoužil aj iné pomôcky uvedené v citovanom ustanovení, jeho rozhodnutie musel potom považovať za nepreskúmateľné a nepresvedčivé. To, že ustanovenie § 48 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. správcovi dane neukladá povinnosť, ale iba možnosť využiť tieto pomôcky, neznamená, že ich nevyužitie nie je povinný aj odôvodniť.

Krajský súd poukázal 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.

Ak teda žalovaný v napadnutých rozhodnutiach akceptoval uvedený postup správcu dane, podľa názoru súdu porušil ustanovenie § 3 ods. 1 Daňového poriadku.

Krajský súd preskúmal rozhodnutia a postup správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správnych orgánov v medziach žaloby sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov vo vzťahu k aplikácii § 48 ods. 4 Daňového poriadku, preto podľa § 250j ods. 2 písm. d/ napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami Daňového úradu Prešov zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. a žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech, priznal náhradu trov konania, a to za trovy právneho zastúpenia podľa Vyhlášky č. 655/2004 Z. z., spolu vo výške 320,21 €. Súd nepriznal žalobcovi náhradu trov, ktoré vznikli pred podaním žaloby.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas odvolanie a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnutý rozsudok a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Podľa žalovaného postup a rozsudok Krajského súdu v Prešove v tomto prípade považuje za nesprávny, pretože vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle ustanovenia § 205 ods. 2 písm. f/ Občianskeho súdneho poriadku.

Nesúhlasil so záverom prvostupňového súdu, že žalovaný nepokladal za svoju povinnosť skúmať, či boli dodržané podmienky postupu správcu dane upravené v ustanovení § 48 ods. 4 Daňového poriadku a že napriek tomu, že žalobca vo svojich odvolaniach porušenie tohto ustanovenia namieta, odvolací orgán sa touto námietkou dostatočne a presvedčivo nevyšporiadal.

Hlavným dôvodom žalobcovho nesúhlasu, ktorý žalovaný uviedol je podľa jeho názoru skutočnosť, že daňový poriadok nepripúšťa, aby daňový subjekt, u ktorého bola daň určená podľa pomôcok, mohol namietať správcovi dane použité pomôcky. Poukázal na ust. § 49 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého pri vyjadrení sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5. Dodržanie zákonných podmienok na použitie spôsobu určenia dane podľa pomôcok zo strany správcu dane, ako ani dodržanie postupu podľa § 48 ods. 5 Daňového poriadku prvostupňový súd vo svojom rozsudku nespochybnil (naopak, potvrdil, že postup správcu dane bol zákonný).

Ak teda daňový subjekt pri prerokovaní protokolu o určení dane podľa pomôcok má obmedzené možnosti vyplývajúce z daňového zákona, logicky z toho vyplýva, že tieto obmedzené možnosti (vyjadriť sa iba k dodržaniu zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok) platia aj v odvolacom konaní. Tento náš názor podporuje aj ustanovenie § 74 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použite § 48. Ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí.

Z toho jednoznačne vyplýva, že ak odvolací orgán zistí, že boli splnené všetky zákonné podmienky na určenie dane podľa pomôcok, čo sa v tomto konaní nesporne preukázalo, pretože žalobca neumožnil vykonať daňovú kontrolu (§ 48 ods. 1 písm. d/ Daňového poriadku), odvolanie zamietne bez toho, aby bol zo zákona povinný sa zaoberať aj tými námietkami odvolávajúceho sa, ktorých uplatnenie daňový poriadok neumožňuje.

Žalovaný nesúhlasil ani s tým, že ak správca dane neodôvodní nevyužitie pomôcok, ktoré má k dispozícii, je postup správcu dane nezákonný a nepreskúmateľný, pretože podľa jeho názoru sa prvostupňový súd nesprávne stotožnil s výkladom žalobcom podaného ustanovenia § 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 využiť ako pomôcky. Zákon teda dáva správcovi dane možnosť, avšak mu neukladá takúto povinnosť. Nepripúšťame, že by neodôvodnenie nevyužitia možnosti (nie povinnosti) mohlo znamenať nezákonnosť a nepreskúmateľnosť rozhodnutia, aspoň čo sa týka zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, a to bez ohľadu na to, aký má daňový subjekt pocit z rozhodnutia správcu dane.

Žalovaný považuje konštatovanie krajského súdu o povinnosti odôvodnenia nevyužitia pomôcok za nesprávne aj preto, lebo núti správcu dane vrátiť sa do procesu dokazovania, čo sa prieči princípom určenia dane podľa pomôcok.

Žalovaný nesúhlasil ani s názorom krajského súdu v tom, že daňové orgány nekonali v súlade s ustanoveniami § 3 ods. 1 a ods. 2 daňového poriadku. Nebol to správca dane, kto nerešpektoval § 3 ods. 2 citovaného zákona, pretože ten vyvinul dostatočnú snahu, aby sa konalo v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, ale žalobca, ktorý od začiatku daňovej kontroly ignoroval výzvy správcu dane, nekomunikoval so správcom dane, nepreberal poštu a v konečnom dôsledku znemožnil vykonanie daňovej kontroly. Skutočnosť, že správca dane bol nútený prejsť do procesu určenia dane podľa pomôcok, spôsobil žalobca. Ten, keby bol umožnil vykonať daňovú kontrolu, mohol v rámci tejto kontroly uplatniť všetky svoje práva v zmysle ustanovenia § 45 ods. 1 Daňového poriadku, a mohli byť prehodnotené všetky jeho účtovné doklady, ktoré mal k dispozícii. Keďže však žalobca neumožnil vykonať daňovú kontrolu, čím spôsobil, že bolo nutné daň určiť podľa pomôcok, pri tomto spôsobe určenia dane je podľa žalovaného vylúčené vôbec uvažovať o uplatňovaní práv spôsobom a rozsahom ako v prípade výkonu daňovej kontroly.

Záverom žalovaný uviedol, že trvá na tom, že svojim odôvodnením oprávnenosti správcu dane určiť daň podľa pomôcok a správnosti jeho postupu v tomto procese neporušil § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ako to tvrdí žalobca a prvostupňový súd. Taktiež trval na tom, že v danom prípade neboli porušené subjektívne práva žalobcu a preto na základe týchto dôvodov považuje rozsudok krajského súdu v tých častiach, v ktorých nesúhlasí s postupom daňových orgánov, za nesprávny.

K odvolaniu žalovaného sa svojim podaním vyjadril žalobca, ktorý uviedol, že podľa jeho názoru je odôvodnenie rozsudku súdu prvého stupňa v súlade so zákonnými požiadavkami uvedenými v § 157 ods. 2 OSP, je presvedčivé a v celom rozsahu naň poukazuje. Podľa jeho názoru súd prvého stupňa zistil skutkový stav dostatočne a úplne, na základe vykonaných dôkazov dospel k správnym skutkovým zisteniam a vec po právnej stránke správne posúdil. Uviedol, že súd prvého stupňa zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného z dôvodu porušenia ust. § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pretože sa dostatočne nevysporiadal s aplikáciou § 48 ods. 3 Daňového poriadku, ak neodôvodnil, prečo nepoužil aj iné pomôcky uvedené v citovanom ustanovení.

Žalobca poukázal na ustálenú judikatúru Ústavného súdu SR, podľa ktorej z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva, ako aj Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplýva, že tak základné právo podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy, ako aj právo podľa čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd v sebe zahŕňajú aj právo na rovnosť zbrani, kontradiktórnosť konania a odôvodnenie rozhodnutia (II. ÚS 383/06), že obsah práva na spravodlivý súdny proces nespočíva len v tom, že osobám nemožno brániť v uplatnení práva alebo ich diskriminovať pri jeho uplatnení. Obsahom tohto práva je i relevantné konanie súdov a iných orgánov Slovenskej republiky. Ak je toto konanie v rozpore s procesnými zásadami, porušuje ústavnoprávne princípy (II. ÚS 85/06), a že rovnako sa Ústavný súd Slovenskej republiky vyjadril k povinnosti súdov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie aj v Náleze III. ÚS 119/03-30. Ústavný súd už vyslovil, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03).

Podľa žalobcu pre žalovaného z citovanej judikatúry vyplýva povinnosť konať tak, aby nedochádzalo k

porušovaní ústavnoprávných princípov a práv účastníka konania na spravodlivý proces zahŕňajúci okrem iných, aj právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia, a že správny orgán je povinný odôvodniť svoje rozhodnutie tak, aby sa účastník konania vedel účinne brániť, teda, že z odôvodnenia musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej, pričom podľa jeho názoru z rozhodnutí správnych orgánov tento vzťah nevyplýva.

Z uvedených dôvodov žiadal rozsudok súdu prvého stupňa vo výrokoch ako vecne správny potvrdiť a zaviazat' žalovaného na náhradu trov odvolacieho konania spočívajúcich v jednom úkone právnej služby - písomné vyjadrenie k odvolanie v sume (134 € + 8,04 € rež. paušál + 28,41 € DPH 20 %), ktorú je žalovaný povinný zaplatiť žalobcovi v lehote troch dní od právoplatnosti rozhodnutia na účet advokáta JUDr. Alojza Naništu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu a žalovaného nie je dôvodné. Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a potom, čo 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 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP), rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP).

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP, 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.

Najvyšší súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia tak, ako to bolo uvedené v rozsudku krajského súdu, ktorý sa relevantným spôsobom vysporiadal so všetkými dôležitými námietkami žalobcu a aj žalovaného.

Na zdôraznenie argumentácie krajského súdu odvolací súd uvádza, že správne orgány na úseku daní sú povinné postupovať tak, aby nedošlo k porušovaniu základných zásad daňového konania, pričom jednou zo základných zásad je povinnosť správnych orgánov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie tak, aby účastník dostal jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s prejednávanou vecou, teda, že z odôvodnenia musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej.

Jednou zo zásad daňového konania je aj čo najpresnejšie a najúplnejšie zistenie skutkového stavu a určenie výšky daňovej povinnosti tak, aby vyrúbená daň zodpovedala stavu a dôkazom, ktoré vyšli počas konania najavo, pričom správca dane ako aj odvolací orgán musí dbať o to, že postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni záujmy štátu a obcí a dbá sa na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Ak takto dôsledne nepostupoval a pri určení dane nevyužil všetko čo vyšlo najavo, potom nepostupoval v súlade s ust. § 3 ods. 1 Daňového poriadku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa na základe vyššie uvedených dôvodov stotožnil s rozsudkom krajského súdu, pričom nepovažoval námietky žalovaného vznesené v odvolaní za dôvodné, a preto napadnutý rozsudok postupom podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP ako vecne správny potvrdil, pričom v podrobnostiach naň odkazuje.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal podľa Výhlášky č. 655/2004 Z. z., a to podľa vyčíslenia vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného náhradu trov odvolacieho konania vo výške 170,45 €, ktoré pozostávajú z jedného úkonu právnej služby - písomné vyjadrenie k odvolaniu vo výške 134 € + režijný paušál 8,04 € + DPH 28,41 € DPH 20 %.

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 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.