

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžf/24/2014
Identifikačné číslo spisu: 8013200200
Dátum vydania rozhodnutia: 25.03.2015
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2015:8013200200.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a členov senátu Jozefa Hargaša a JUDr. Zdenky Reisenauerovej, v právnej veci žalobcu : DOBRO, s.r.o. Prešov, so sídlom Sekčovská 54, Prešov, IČO: 36493279, 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 zo dňa 7. januára 2013, č. 1100305/1/4662/2013 a č. 1100305/1/4526/2013, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/10/2013-104 zo dňa 19. decembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/10/2013-104 zo dňa 19. decembra 2013 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej v texte rozhodnutia len ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods.2 písm. d) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/4662/2013 zo dňa 7. januára 2013 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2839859/2012/Andr zo dňa 5. októbra 2012 a rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/4526/2013 zo dňa 7. januára 2013 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2837928/2012/Andr zo dňa 5. októbra 2012 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovanému zároveň uložil povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania v sume 1.012,25 € na účet jeho právneho zástupcu do 15 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

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

Krajský súd mal preukázané, že žalovaný :

- napadnutým rozhodnutím č. 1100305/1/4662/2013 zo dňa 7.1.2013 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2839859/2012/Andr zo dňa 5. 10. 2013, ktorým správca dane podľa § 68

ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“ alebo „zák.č. 563/2009“) v spojení s § 48 ods. 1, písm. c/ daňového poriadku žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty určenej podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie október 2010 v sume 8.500,41 €,

- napadnutým rozhodnutím č. 1100305/1/4526/2013 zo dňa 7.1.2013 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2837928/2012/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 apríl 2010 v sume 5.640,93 eur.

Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu posudzoval v intenciách ustanovení § 24 ods.1 v spojení s § 25a ods.1 daňového poriadku a súčasne v intenciách ustanovení § 31 ods. 1 písm. b/, ods. 3, v spojení s § 45 ods.2, § 46 ods. 1,9 písm. b/, § 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.

Preskúmaním veci bolo zistené, že žalovaný pri preskúmaní rozhodnutia správcu dane postupoval v rozsahu § 74 ods. 5 daňového poriadku, pričom sa riadil vyššie uvedenými ustanoveniami zákona. Rozsah skúmania zamerail na dodržanie zákonných podmienok na použitie § 48 zákona č. 563/2009 Z.z. Na základe vykonaných procesných úkonov správcu dane a nevykonaných povinných procesných úkonov daňového subjektu bola splnená zákonná podmienka na použitie § 48 zákona, ktorá je uvedená v ods. 1 písm. c) tohto ustanovenia. Zo spisového materiálu mal žalovaný za preukázané, že daňový subjekt nesplnil povinnosti uvedené v § 45 ods. 2 v nadväznosti na § 24 ods. 1 zákona, a preto bolo nedôvodné tvrdenie daňového subjektu, že správca dane vôbec nemal aktivizovať proces určenia dane podľa pomôcok, ale správca dane určením dane podľa pomôcok procesne postupoval v súlade so zákonom. Zásadnou právnou skutočnosťou bolo, že pri určení dane podľa pomôcok správca dane a aj odvolací orgán vydáva rozhodnutie procesného charakteru, pričom správca dane v týchto prípadoch nevykonáva dokazovanie, ani nezisťuje skutkový stav veci tak, ako v priebehu výkonu kontroly. Proti záveru správcu dane žalobca v odvolaní namietal porušenie § 24 ods. 3 daňového poriadku, ale žalovaný túto námietku považoval za neopodstatnenú. Zo spisového materiálu mal žalovaný za jednoznačne preukázané, že rozhodnutia boli doručené do vlastných rúk dňa 11.10.2012 splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu. Obsah poštovej doručky jasne identifikuje číslo doručovaného rozhodnutia, a preto nebolo pochyb o tom, že správca dane preukázal jeho doručenie spôsobom stanoveným v § 31 ods. 1 zákona, lebo spôsob doručovania každého rozhodnutia osobitnou doručenkou, ktorého sa dožadoval odvolávajúci sa, nemá oporu v žiadnom ustanovení zákona. V odvolaní žalobca namietal aj voči tvrdeniu správcu dane, že nepredložil daňové doklady pre výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2010, námietku ktorú považoval žalovaný za neopodstatnenú. Uviedol, že odvolávajúci síce predložil evidencie záznamov, ktoré však neboli totožné s údajmi uvedenými v daňovom priznaní a tiež faktúry za rôzne činnosti, dobropisy bez označenia odberateľa a časť neočíslovaných pokladničných dokladov bez evidencie. Pre správne posúdenie zdaniteľných obchodov, z ktorých si daňový subjekt uplatnil právo na odpočítanie dane, zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v § 70 stanovil daňovému subjektu povinnosti, a tie si v danom prípade daňový subjekt nesplnil. Žalobca nepredložil evidencie záznamov o dodaných a prijatých tovaroch a službách a doklady, na základe ktorých si uplatnil právo na odpočítanie dane. Nestalo sa tak ani napriek niekoľkým výzvam správcu dane, v ktorých boli identifikované účtovné doklady potrebné pre výkon kontroly, a ani napriek neustálym prísľubom na splnenie tejto povinnosti. Doklady nedoložil ani sám daňový subjekt na ústnom pojednávaní dňa 17.07.2012 (zápisnica č. 9700402/5/1796571/2012/Andr). Oprávnené teda správca dane prijal záver, že daňový subjekt ako nositeľ tejto povinnosti, v danom prípade v osobe poverenej jeho zastupovaním, daňové doklady pre výkon daňovej kontroly nepredložil. Žalovaný konštatoval, že zákonodarca nijakým spôsobom nevymedzil, že pomôcky uvedené príkladom v § 48 ods. 3 daňového poriadku musia byť v procese určenia dane podľa pomôcok nevyhnutne použité, lebo ak nie, malo by to vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Zdôraznil, že vplyv na zákonnosť rozhodnutia má jedine zistenie, že na použitie § 48 (určenie dane podľa pomôcok) neboli splnené zákonné podmienky uvedené v § 48 ods. 1 a na margo využitia znaleckého posudku uviedol, že v daňovom konaní nikdy daň nie je možné určiť podľa znaleckého posudku. Táto právomoc je vymedzená iba správcovi dane rozhodnutím.

S námietkou žalobcu, že kompletne účtovníctvo predložil dňa 24.08.2012 a dňa 27.08.2012, sa žalovaný

vyrovnal tak, že ustanovenie § 48 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. upravuje správcovi dane možnosť použiť doklady ako pomôcky, ale nie povinnosť ich použiť. V konečnom dôsledku správca dane v rozhodnutí uviedol dôvody, prečo tieto doklady ako pomôcky nevyužil. K argumentácii daňového subjektu, aj keď nesúvisí s meritom tohto prípadu, o možnosti kýmkoľvek doniesť doklady na podateľňu správcu dane alebo doručiť poštou, žalovaný uviedol, že teoreticky je to možné. Pri tomto spôsobe doručenia dokladov je však identita osoby, ktorej sa doklady týkajú, zrejmá z písomného podania tohto subjektu, ktorým doklady takto doručuje. V danom prípade bola však situácia úplne iná. Uvedené osoby sa dňa 24.08.2012 mali zúčastniť ústneho pojednávania vo vzťahu k výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010 u správcu dane, vyvolaného konateľom daňového subjektu. Ak by mali tieto osoby konať v mene daňového subjektu (na tomto pojednávaní konateľ nebol prítomný), jednoznačne musia byť na túto činnosť poverení daňovým subjektom. Žalobca neúčinne namietal aj voči aplikácii § 48 ods. 5 zákona zo strany správcu dane, zdôraznil pritom jeho povinnosť prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. K tejto námietke finančné riaditeľstvo konštatovalo, že správca dane v rozhodnutiach uviedol, že zistil skutočnosti, ktoré považoval za výhodu pre daňový subjekt, a preto v tomto prípade mohol aplikovať § 48 ods. 5 zákona. V tejto súvislosti dodal, že uvedené ustanovenie pre splnenie povinnosti, ktorú tak zdôrazňuje daňový subjekt, vyžaduje, aby okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňovníka, boli zistené. Z tohto ustanovenia zároveň ale nevyplýva, že tieto okolnosti má povinnosť správca dane vyhľadávať.

Pokiaľ žalobca v žalobe namietal, že došlo k procesným pochybeniam, pretože správca dane rozhodnutia za zdaňovacie obdobie január až december 2010 doručoval v 4 obálkach, a teda má k dispozícii iba 4 doručeny namiesto 12, poukazujúc, že došlo k porušeniu ustanovenia § 24 ods. 3 daňového poriadku, s týmto názorom žalobcu sa súd nestotožnil, pretože ustanovenie § 24 ods. 3 upravuje dokazovanie a doručovanie písomností je daňovým poriadkom upravené v § 30 až § 35, pričom zo žiadneho ustanovenia nevyplýva, že by správca dane nemohol doručiť niekoľko rozhodnutí adresátovi daňovému subjektu v jednej obálke. Uviedol, že pre posúdenie veci je rozhodujúce, aby z doručeny bolo zrejmé, aká listina, rozhodnutie, výzva atď. bola daňovému subjektu doručovaná, pričom z obsahu administratívneho spisu je nesporné, že z týchto doručení vyplýva, aká listina doručovaná bola, a teda táto námietka nezákonnosti je irelevantná.

Za nedôvodnú považoval súd námietku žalobcu aj vo vzťahu k rozhodnutiam, že vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu september 2010 a marec 2010 neboli splnené podmienky na postup správcu dane podľa § 48 a § 49 daňového poriadku, ktoré upravujú postup správcu dane pri určení dane podľa pomôcok. Uviedol, že z rozhodnutí správcu dane je nesporné, že podmienky pre tento spôsob určenia dane splnené boli, 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, pretože z administratívneho spisu vyplýva, že daňový subjekt nespokoju pracoval so správcou dane a jeho tvrdenie, že túto nespokoju prácu zavinil ekonóm kontrolovaného daňového subjektu T. s poukazom na čestné vyhlásenie zo dňa 21.08.2012, je neopodstatnené. Sám žalobca v žalobách poukázal na to, že udelil plnomocenstvo T. na predkladanie účtovných dokladov, a teda preniesol svoje povinnosti na tohto splnomocneného zástupcu. Prvostupňový súd poukázal na ustanovenie § 9 ods. 2 daňového poriadku z ktorého vyplýva, že 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.

Ďalšou námietkou žalobcu vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam bolo, že správca dane neakceptoval predloženie daňových dokladov dňa 24.08.2012 a 27.08.2012, ktoré prvostupňový správny orgán považoval za tretie osoby, a preto na ne neprihliadal, a že udelené plnomocenstvo Ing. Zubkovičom dňom 24.07.2012 stratilo účinnosť. Vzhľadom na uvedené podľa názoru žalobcu správca dane porušil ustanovenie § 48 ods. 4 daňového poriadku, lebo nevyužil uvedeným spôsobom predložené účtovné doklady. K tejto námietke prvostupňový súd uviedol, že daňový poriadok v ustanovení § 48 ods. 4 upravuje, že ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcou dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Na prevzatie a vrátenie zapožičaných dokladov sa primerane vzťahuje § 46 ods. 6 a 7.

Prvostupňový súd uviedol, že zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 24.08.2012 č.

9700402/5/2316848/2012/Andr, ktorá bola spísaná Daňovým úradom Prešov na základe zákona č. 333/2011 Z.z. o orgánoch štátnej správy. s daňovým subjektom DOBRO, s.r.o.. v priestoroch DÚ, kontaktné miesto Sabinov, dňa 24.08.2012 vyplývajú nasledujúce skutočnosti. Ústneho pojednávania sa zúčastnili za daňový subjekt DOBRO, s.r.o. T., A. - konateľ neprítomný, tretie osoby: T. B., za DÚ kontrolór dane M., kontrolór dane V. Q.. Priebeh konania je opísaný tak, že dňa 24.08.2012 sa na Daňový úrad Prešov, kontaktné miesto Sabinov dostavil T. a B., aby predložili správcovi dane doklady, ktoré počas celého obdobia výkonu daňovej kontroly správca dane nemal k dispozícii. Správca dane vysvetlil situáciu, v akom procese výkonu daňovej kontroly sa daňový subjekt nachádza, že dňom 10.08.2012 sa začal proces výkonu kontroly určenia dane podľa pomôcok. Správca dane vyhotovil protokol o určovaní dane podľa pomôcok č. 9700402/5/2164347/2012/Andr zo dňa 13.08.2012, ktorý dňa 16.08.2012 bol odoslaný daňovému subjektu. B. uviedol, že celé nedodanie a nesúčinnosť daňovníka so správcom dane bola spôsobená zavádzaním T. T.. Listiny a iné veci odovzdané pri ústnom pojednávaní - záznamy vedené v zmysle ustanovenia § 70 zákona č. 222/2004 Z.z. za január, február úplné a za obdobie marec až december iba výstupné faktúry, vystavené faktúry od č. 100001-100189, prijaté faktúry od č. DF(10EU/001-014), DF001-DF375 bez evidencie, výpisy z účtu vedeného v UniCredit Bank a VÚB, pokladničné doklady od č. V/001-V/335 bez evidencie, vyjadrenia poučených osôb. Pán B. ubezpečil správcu dane, že sa vo veci daňovej kontroly bude informovať u metodicky p. T. z dôvodu, aby správca dane neporušil zákon a postupoval v zmysle platnej legislatívy. Návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice neboli. Na čísle listu 10 spisu je pripojené plnomocenstvo, ktoré bolo Daňovému úradu Prešov doručené dňa 19.06.2012 zo dňa 06.06.2012, ktorým T., konateľ obchodnej spoločnosti DOBRO, s.r.o., Prešov... jediný konateľ tejto spoločnosti splnomocnil (citácia): „T., r.č., bytom... ekonóma spoločnosti ku všetkým úkonom spojeným s daňovou kontrolou na DPH spoločnosti za rok 2010 a to najmä predkladanie dokladov, ich prípadné doplnenie podľa pokynov kontrolného orgánu, zodpovedanie dotazov v zmysle uvedenej kontroly. Plná moc platí do jej písomného vypovedania, najdlhšie však do prejednávania záverečného protokolu, kde bude splnomocnenec brať účasť spolu s konateľom.“

Prvostupňový súd zo spisu ďalej zistil, že odvolanie plnomocenstva pre T. je datované dňom 1.10.2012 a vzhľadom na nečitateľnosť pečiatky bolo správcovi dane doručené pravdepodobne 23.10.2012. Ak teda správca dane konštatoval, že T. je vo vzťahu k daňovému subjektu DOBRO, s.r.o., Prešov treťou osobou, s týmto názorom sa súd nestotožnil a uviedol, že za tretiu osobu možno považovať iba B. pretože z obsahu spisu (č. listu 26) vyplýva, že Advokátska kancelária B. sprievodným listom zo dňa 08.10.2012, ktorý bol Daňovému úradu Prešov doručený 08.10.2012, predložila plnomocenstvo vo veci jeho klienta DOBRO, s.r.o., so sídlom Prešov, Sekčovská 54. Plnomocenstvo je síce datované dňom 01.08.2012, avšak podľa § 9 ods. 4 daňového poriadku plnomocenstvo je voči správcovi dane účinné odo dňa jeho doručenia správcovi dane alebo odo dňa jeho udelenia do zápisnice u správcu dane. Ak teda 08.10.2012 správcovi dane bolo doručené plnomocenstvo, ktorým žalobca udeľuje plnomocenstvo Advokátskej kancelárii B. W. v rozsahu ustanovenia § 9 ods. 3, až od uvedeného dátumu. V súvislosti s udeleným plnomocenstvom konateľom žalobcu T. J., podľa názoru súdu z jeho obsahu nie je možné jednoznačne ustáliť, že ide iba o udelenie plnomocenstva pri daňovej kontrole za rok 2010, pretože ďalší text uvádza, že ide najmä o predkladanie dokladov a ani ďalší text plnomocenstva nie je jednoznačný a takýto zužujúci výklad obsahu plnomocenstva je v neprospech kontrolovaného daňového subjektu, pričom podľa § 9 ods. 3 daňového poriadku, ak nie je rozsah plnomocenstva presne vymedzený, považuje sa také plnomocenstvo za všeobecné. Krajský súd poukázal na § 9 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., podľa ktorého odvolanie plnomocenstva daňovým subjektom alebo výpoveď plnomocenstva zástupcom sú účinné odo dňa ich doručenia správcovi dane alebo odo dňa uvedenia týchto skutočností do zápisnice u správcu dane. Teda v čase predkladania dokladov tak, ako sú identifikované v citovanom úradnom zázname, boli predkladané splnomocneným zástupcom žalobcu. Uviedol, že je síce 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 použite § 48. Ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí.

Súd sa však nestotožnil 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. Napriek tomu, že žalobca v odvolaniach porušenie tohto ustanovenia namietal, odvolací orgán sa s touto námietkou dostatočne a presvedčivo nevyporiadal. Súd sa nestotožnil ani s názorom správnych orgánov, že daňový poriadok správcovi dane neukladá povinnosť, ale iba možnosť využiť pomôcky, pretože nevyužitie pomôcok, ktoré sú k dispozícii, správca dane musí odôvodniť, pretože v opačnom prípade je postup správcu dane nezákonný a nepreskúmateľný.

Prvostupňový súd poukázal na základné zásady správy daní, ktoré zákon č. 563/2009 Z.z. v § 3 ods. 1 upravuje 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. 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.

Ak teda správca dane na rozdiel od názoru súdu považoval T. 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 má predložiť splnomocnený zástupca alebo konateľ kontrolovaného daňového subjektu - žalobcu, čo však správca dane neurobil. Ak má 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 stotožnil s názorom 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.

Prvostupňový súd s poukazom na ustanovenie § 48 ods.3 daňového poriadku, ktoré citoval uviedol, že a k sa správca dane s aplikáciou ustanovenia § 48 ods. 3 dostatočným spôsobom nevyporiadal a neuviedol, prečo nepoužil aj iné pomôcky uvedené v citovanom ustanovení, jeho rozhodnutie považoval 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.

Za nedôvodnú považoval súd námietku žalobcu vo vzťahu k odôvodneniam napadnutých rozhodnutí, kde je uvedená nesprávna suma určenej dane, pretože ustanovenie § 63 ods. 11 daňového poriadku umožňuje orgánu, ktorý rozhodnutie vydal, opraviť na podnet účastníka konania alebo z vlastného podnetu chyby v písaní, počítaní, chýbajúce formálne náležitosti a iné zrejme nesprávnosti v rozhodnutí a upovedomi o tom oznámením účastníka konania. Výtýkané pochybenia sú chybami v písaní a aj podľa názoru súdu je ich možné opraviť postupom podľa § 63 ods. 11 citovaného zákona.

Prvostupňový súd poukázal tiež 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 dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správnych orgánov vychádzajúc zo žalobných dôvodov sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov vo vzťahu k aplikácii § 48 ods. 4 daňového poriadku, a preto podľa § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p. napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami Daňového úradu Prešov zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. a žalobcovi, ktorý mal v úspech v konaní, priznal náhradu trov konania v celkovej sume 1.012,25 €, pozostávajúcu zo sumy zaplatenej za súdny poplatok vo výške 140 € a z náhrady trov právneho zastúpenia podľa Výhlášky č. 655/2004 Z.z., a to podľa vyčíslenia v žalobe.

II.

Proti tomuto rozsudku prvostupňového súdu v zákonnej lehote podal odvolanie žalovaný, ktorý namietal dôvod, pre ktorý krajský súd napadnuté rozhodnutia zrušil, t.j. že rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Žalovaný sa nestotožnil s právnymi argumentmi krajského súdu, ktorými odôvodnil svoj právny názor.

Žalovaný uviedol, že k tomuto záveru dospel krajský súd výlučne na základe prejudikovania postavenie T. ako splnomocneného zástupcu žalobcu, keď sa dňa 24.08.2012 dostavil na daňový úrad spolu s B. za účelom predloženia dokladov, ktoré v priebehu výkonu kontroly neboli k dispozícii. Argumenty krajského súdu vedúce k takémuto záveru považoval žalovaný za nesprávne. Odôvodňoval to predovšetkým poukázaním na obsah plnomocenstva zo dňa 06.06.2012 (doručené na daňový úrad dňa 19.06.2012), ktorým konateľ spoločnosti žalobcu splnomocnil T. na zastupovanie žalobcu. Uviedol, že na rozdiel od názoru krajského súdu, ktorý vyhodnotil plnomocenstvo obsahovo ako nejednoznačné, pre daňové orgány je obsah plnomocenstva úplne zrejмый, pretože z neho jednoznačne vyplýva, že T. bol poverený na zastupovanie žalobcu vo vzťahu k výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010. V tomto procese a jedine v tomto, mal teda aj oprávnenie predkladať správcovi dane daňové doklady pre účely výkonu kontroly, táto povinnosť vyplývala daňovému subjektu aj zo zákona. Jeho kompetencie boli teda T. J. známe z obsahu plnomocenstva a konateľovi spoločnosti tiež, pretože ho sám tejto osobe udeľoval. T. bolo známe aj neakceptovanie plnomocenstva správcom dane pri ústnom pojednávaní dňa 24.08.2012, keď ako tretia osoba podpísal zápisnicu z ústneho pojednávania. Podpísanie zápisnice T. v pozícii tretej osoby nemohol podľa žalovaného predsa správca dane bezdôvodne spochybňovať, potom jasný postoj strán nebolo potrebné vyargumentovať, a nebolo možné ani bezdôvodne si myslieť, že za okolností, ktoré nastali v priebehu ústneho pojednávania, za okolností jasnej pozície T. ako tretej osoby, mu bolo potrebné ešte vysvetľovať, že účtovné doklady mal predložiť splnomocnený zástupca alebo konateľ daňového subjektu. Nie je náležité, aby si správca dane vytváral názor, že ten, kto s ním jednal v akejkoľvek pozícii, nemal dôsledky svojej pozície zrejмый, a už toľko nie vtedy, keď bol s touto pozíciou svojím podpisom stotožnený. Vzhľadom na tieto skutočnosti požiadavka krajského súdu, že správca dane mal T. podať informáciu o tom, že bol treťou osobou, bola nedôvodná. Ak teda správca dane rokoval s T. ako s treťou osobou (úplne zrejмый to bolo obom stranám), postupoval v súlade s procesným predpisom. Dôvod tohto postupu bol jednoznačný z obsahu spisov daňových orgánov.

Žalovaný namietal preto konštatovanie krajského súdu o tom, že správca dane zužujúcim výkladom posudzoval obsah plnomocenstva v neprospech žalobcu. Zákon č. 563/2009 Z. z. jednoznačne časovo ohraničuje proces začatia a ukončenia výkonu daňovej kontroly a začatie a ukončenie procesu určenia dane podľa pomôcok. Sú to dva odlišné procesy s odlišnými dôsledkami, a preto z tak jednoznačného textu plnomocenstva pre T. nebolo možné prejudikovať, že mohol vykonávať úkony v mene žalobcu aj v procese určenia dane podľa pomôcok. Vzhľadom na obsah jeho plnomocenstva to bolo vylúčené.

Konateľ žalobcu ani po doručení oznámenia správcu dane, že dňa 24.07.2012 bola daňová kontrola ukončená a dňa 10.08.2012 sa začal proces určenia dane podľa pomôcok, nesplnomocnil na ďalšie úkony v tomto procese nikoho, teda ani T. Na základe týchto dôvodov namietal, že účtovné doklady dňa 24.08.2012 predložil správcovi dane splnomocnený zástupca žalobcu. Práve táto skutočnosť bránila správcovi dane využiť daňové doklady ako pomôcky.

Prejudikovanie postavenia Ing. Zubkoviča ako splnomocneného zástupcu žalobcu malo za následok aj ďalšie nezákonnosti, ktorých sa mali daňové orgány dopustiť, a pre ktoré krajský súd zrušil rozhodnutia. Aj tieto ďalšie dôvody žalovaný namietal. Nebolo známe, ako dospel krajský súd k záveru, že názor žalovaného v tejto veci bol, že nebolo jeho povinnosťou skúmať, či boli dodržané podmienky postupu správcu dane upravené v § 48 ods. 4 daňového poriadku, pretože takýto názor odvolací orgán v rozhodnutiach nikde nevyslovil.

V nadväznosti na to vo vzťahu ku konštatovaniu súdu, že odvolací orgán sa dostatočne a presvedčivo nevysporiadal s námietkou daňového subjektu o porušení § 48 ods. 4 daňového poriadku, bolo potrebné poukázať na konkrétne argumenty daňového subjektu vo vzájomných súvislostiach, ktoré k porušeniu tohto ustanovenia uviedol v odvolaní. Presne v tomto kontexte sa odvolací orgán s námietkami vysporiadal na strane 8 napadnutého rozhodnutia, a to tak v legislatívnej rovine, ako aj v rovine konkrétnych zistení v nadväznosti na námietky daňového subjektu. Z rozhodnutia bolo zrejмый, prečo účtovné doklady predložené na ústnom pojednávaní dňa 24.08.2012 nemohli byť akceptované ako predložené daňovým subjektom (ten nebol prítomný) a ani splnomocneným zástupcom (ten nebol

poverený daňovým subjektom). Z uvedeného potom logicky vyplynulo, že, ak ich nepredložil ten, kto ich predložiť mal alebo mohol, doklady nemohli byť akceptované a využiteľné ako pomôcky z dôvodu, že neboli k dispozícii.

Opäť iba prejednaním postavenia T. ako splnomocneného zástupcu žalobcu mohol krajský súd dospieť k záveru, že daňové orgány nevyužili pomôcky, ktoré boli k dispozícii a ešte toto nevyužitie ani neodôvodnili. Dôvody, prečo neboli využité ako pomôcky predložené doklady (teda prečo neboli k dispozícii), odôvodnil aj odvolací orgán, aj správca dane v rozhodnutiach. V rozhodnutiach bol jasne pomenovaný dôvod, prečo daňové orgány účtovné doklady nemohli akceptovať ako podané daňovým subjektom. Bolo predsa samozrejmé, že správca dane akceptoval v konaní pred daňovými orgánmi iba úkony, ktoré vykonal buď konateľ sám alebo ním poverený zástupca. V tejto súvislosti bolo v rozhodnutí v kontexte na námietky daňového subjektu odôvodnené, prečo nebol akceptovaný T. v pozícii povereného zástupcu.

Bez ďalších konkrétnych dôvodov krajský súd vyslovil aj záver, že nič správcovi dane nebránilo v tom, aby využil aj iné pomôcky, aj keď mu to zákon neprikazoval, avšak musel svoj postup odôvodniť tak, aby daňový subjekt nemal pocit, že správca dane konal tak, aby vydané rozhodnutie bolo v jeho neprospech, aby vyrubená daň bola čo najvyššia. Na základe toho s poukazom na § 63 ods. 5 a § 48 ods. 3 a ods. 4 daňového poriadku uzatvoril, že, ak sa správca dane s aplikáciou ustanovenia § 48 ods. 3 dostatočným spôsobom nevysporiadal a neuviedol, prečo nepoužil aj iné pomôcky uvedené v tomto ustanovení, jeho rozhodnutie považoval súd za nepreskúmateľné a nepresvedčivé. Žalovaný v tomto smere považoval v princípe za nedôvodné a nelogické od správcu dane požadovať, aby v rozhodnutí principiálne odôvodňoval nepoužitie v § 48 ods. 3 daňového poriadku príkladom vymenovaných druhov pomôcok. V konečnom dôsledku § 48 ods. 3 mal na mysli pomôcky, ktoré už mal správca dane k dispozícii (predložil ich daňový subjekt), alebo si zaobstaral pomôcky sám správca dane. V danom prípade vplyv pomôcok na určenie dane, ktoré „predložil splnomocnený zástupca“ správca dane vyhodnotil (nepovažoval ich za pomôcky, ktoré boli k dispozícii) a nevykonanie navrhnutých pomôcok daňovým subjektom daňové orgány aj dostatočným spôsobom odôvodnili.

Správne správca dane vyhodnotil, že žalobca ani v procese výkonu daňovej kontroly, ani v procese určovania dane podľa pomôcok účtovné doklady nepredložil, a preto ich správca dane nemohol využiť ako pomôcky. Z tohto hľadiska správca dane sa oprel o všetky zistené skutočnosti, ktoré boli uvedené v rozhodnutí, teda určenie dane podľa pomôcok v zmysle dodržania zákonných podmienok uvedených v § 48 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov bolo aj riadne odôvodnené a bolo poukázané aj na všetky procesné okolnosti, ktoré ovplyvnili postup správcu dane, ak účtovné doklady nevyužil ako pomôcky.

Z uvedených dôvodov žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Prešove č. 2S/10/2013-104 zo dňa 19.12.2013 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

III.

Žalobca k odvolaniu žalovaného, ktoré bolo jeho právnomu zástupcovi doručené dňa 14.2.2014, písomné vyjadrenie nepodal.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalovaného a dospel k záveru, že tomuto odvolaniu nemožno priznať úspech.

Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O. s. p., s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 25. marca 2015 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

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.).

Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo - na základe včas podaného odvolania žalovaného - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď žalobu žalobcu vyhovel, t.j. napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutiami správcu dane, zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100305/1/4662/2013 zo dňa 7.1.2013 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2839859/2012/Andr zo dňa 5. 10. 2013, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v spojení s § 48 ods. 1, písm. c/ daňového poriadku žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty určenej podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie október 2010 v sume 8.500,41 € a napadnutým rozhodnutím č. 1100305/1/4526/2013 zo dňa 7.1.2013 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9700402/5/2837928/2012/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 apríl 2010 v sume 5.640,93 eur.

Odvolací súd v rámci súdneho prieskumu daného prípadu zistil, že vo veci totožných účastníkov preskúmovacieho konania v obdobnom prípade - vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie v roku 2010, avšak za iné mesiace (február, máj, november) - rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 6Sžf/7,8,9/2014 zo dňa 26.11.2014, a preto v súlade s právnou úpravou ustanovenou v právnej norme § 250ja ods.7 O.s.p. na uvedené rozhodnutie najvyššieho súdu poukazuje a súčasne z neho cituje nasledovné:

„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 preskúmaným 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 preskúmaným 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 preskúmovacieho 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 preskúmaní zákonosti 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 zákonosti 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 zákonosti 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 správcovi 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 správcovi 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 prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti. Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane. Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti. Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcovi 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 T. 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 - T. a B., 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 kompletné 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 povýšil 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 určení 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 nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, daň určí správca dane podľa pomôcok. Správca dane pritom vychádza z dostupných podkladov. Ak daňový subjekt nesplní niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho v súčinnosti s ním nemožno daň určiť (napr. nepodá daňové priznanie, urobí úkon dôsledkom, ktorého je zníženie dane alebo neumožní vykonať daňovú kontrolu a pod.), správca dane je oprávnený určiť daň sám, pričom vychádza z dokladov, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si sám zaobstará. V preskúmanej veci daňový subjekt so správcom dane nespolupracoval, 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 predkladajúcej doklady, pretože okolnosť nedostatku v oprávnenosti osoby konať za daňový subjekt je odstraniteľná, na ktorú skutočnosť správca dane prihliada v priebehu celého daňového konania. Z uvedených dôvodov záver správcu dane potvrdený žalovaným k otázke, že doklady nepredložili osoby oprávnené konať za daňový subjekt, bol predčasný a teda nesprávny.

Odvolací súd zastáva zhodný názor ako krajský súd, v zmysle ktorého pokiaľ žalobca v odvolaniach porušenie ustanovenia § 48 ods.4 daňového poriadku namieta, správca dane a ani odvolací orgán sa s touto námietkou dostatočne a presvedčivo nevyrovnal. Aj podľa názoru odvolacieho súdu nemožno súhlasiť s konštatovaním žalovaného, že daňový poriadok správcovi dane neukladá povinnosť, ale iba

možnosť využiť pomôcky. Taktiež podľa názoru odvolacieho súdu nevyužitie pomôcok, ktoré sú k dispozícii, správca dane musí odôvodniť, inak je postup správcu dane nezákonný a nepreskúmateľný. Zákonodarca ponecháva na správnej úvahe správcu dane pri určení dane použitie pomôcok, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom, alebo ak daňový subjekt v priebehu určenia dane predloží účtovné doklady a iné doklady, a súčasne zákonodarca správcovi dane pri určení dane podľa pomôcok ukladá povinnosť prihladiť 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.).“

Senát najvyššieho súdu zistil, že odvolanie žalovaného neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, napadnutý rozsudok krajského súdu 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 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., tak, že v odvolacom konaní úspešnému žalobcovi, náhradu trov z dôvodu ich neuplatnenia nepriznal. Z podkladov spisu je však zrejmé, že v spojitosti s odvolacím konaním mu žiadne trovy ani nevznikli.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.