



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu **Ing. T. T. N.**, so sídlom M., zastúpený advokátkou Mgr. S. G., M., proti žalovanému **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/3205-15239/2006/991857-r zo dňa 02.03.2006, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 10S/93/2006-75 zo dňa 25.03.2008, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 10S/93/2006-75 zo dňa 25.03.2008 **p o t v r d z u j e**.

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

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/228/3205-15239/2006/991857-r zo dňa 02.03.2006, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina II (ďalej aj správca dane) č. 894/230/66006/05/Drá zo dňa 06.12.2005, ktorým správca dane žalobcovi vyrúbil rozdiel dane z prímov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002 vo výške 751 896,-- Sk. Žalovaný ako i správca dane svoje rozhodnutie zdôvodnili tým, že z dôkazov ktoré mali

k dispozícii nevyplýva, že ide o výdavok preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ktorého podmienky sú upravené v § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov.

Krajský súd preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe a žalobu ako nedôvodnú zamietol, keďže žalobca ako daňový subjekt nemôže od správcu dane právom očakávať, že tento bude vyhľadávať dôkazy, ktoré by prípadne mohli nasvedčovať v jeho prospech, resp. správca dane bude vyčkávať, že takéto dôkazy si daňovník niekedy v budúcnosti zabezpečí. Uviedol, že žalobcovi ako daňovému subjektu bolo zo strany správcu dane umožnené plniť si svoju dôkaznú povinnosť, navrhnúť a vykonať dôkazy, avšak daňový subjekt svoje právo nevyužil a preto potom skutočnosť, že daňový subjekt nepreukázal vo vzťahu k správcovi dane skutočnosť, na ktorú bol vyzývaný, nemožno posúdiť na ujmu daňových orgánov. Totiž za využívanie, resp. nevyužívanie príslušných zákonných opatrení nesie predovšetkým zodpovednosť a aj s tým spojený následok, v konkrétnom prípade negatívny následok, práve daňový subjekt. K tomuto záveru dospel krajský súd po tom, ako dospel k názoru, že nie je povinnosťou správcu dane pod hrozbou uloženia sankcie, či iného poriadkového opatrenia, vyzývať daňový subjekt na preukázanie skutočností, že došlo v danom prípade k vykonaniu zdaniteľného plnenia. Takéto právo i povinnosť totiž vyplýva daňovému subjektu priamo i zo zásad daňového konania, predovšetkým z § 2 ods. 8 a § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákona č. 511/1992 Zb.).

Prvostupňový súd uviedol, že pokiaľ daňový subjekt spolu so žalobným návrhom doložil súdu určitý podklad súpisu vykonaných prác na základe Zmluvy č. 1/2002 o poskytovaní poradenstva zo dňa 20.12.2001, tak takýmito listinnými dôkazmi sa krajský súd v priebehu preskúmovacieho konania zo zákonných dôvodov nemohol zaoberať a takýto dôkaz predložený až v preskúmovacom konaní pred súdom považoval za účelový a celé konanie za konanie účelového charakteru s cieľom privodiť pre daňový subjekt priaznivejšie rozhodnutie.

Krajský súd v Žiline uviedol, že pokiaľ žalobca uplatňoval námietky o tom, že daňové orgány nepostupovali v súlade s § 41 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, tak uvedené považuje za účelovú argumentáciu žalobcu, pretože žalovaný skutočne za daného

skutkového stavu nemal dôvod začínať vo vzťahu k daňovému subjektu akékoľvek vytýkacie konanie. Práve naopak žalobca ako odvolateľ mal využiť inštitút odvolania upravený v § 46 citovaného zákona. Keďže v konaní nebolo preukázané pred daňovými orgánmi zo strany žalobcu ako zo strany objednávateľa dodanie poradenských služieb poskytovateľkou Pharm. Dr. M. T., nebola preukázaná ani jedna jediná konkrétna poradenská činnosť, z tohto dôvodu nebolo možné, aby žalobcom uplatnené daňové výdavky boli uznané v súlade s § 24 ods. 1 a § 25 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov

K námietke týkajúcej sa nulnosti splnomocnenia pre zástupkyňu daňového subjektu-žalobcu, A. P., krajský súd uviedol, že z obsahu plnomocenstva vyplýva, že daňový subjekt splnomocnil p. A. P. na jeho „zastupovanie“, pri preberaní pošty, na vybavovanie všetkých úkonov, na Krajskom úrade Žilina, Okresnom úrade Žilina, Okresnom úrade práce Žilina, Okresnom súde Žilina, Daňovom úrade Žilina, vo všetkých bankách, vo firme E., a.s., vo všetkých ostatných firmách, vo všetkých ostatných úradoch na území celej Slovenskej republiky v plnom rozsahu, aj v prípade, keď je potrebné samostatné splnomocnenie. V tomto prípade žalobca písomne udelil plnomocenstvo A. P. a aj úradne overil svoj podpis na plnomocenstve. Krajský súd konštatoval, že dáva za pravdu žalovanému, že žalobca hodnovernosť predmetného plnomocenstva vôbec nespochybnil v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré bolo tiež doručované splnomocnenému zástupcovi, avšak odvolanie nepodala splnomocnená zástupkyňa, ale samotný žalobca, pričom z obsahu odvolania nevyplývala žiadna námietka smerujúca proti konaniu splnomocnenej zástupkyne A. P. vo vzťahu k úkonom vykonaným jej osobou voči správcovi dane.

Krajský súd dospel k záveru, že pani A. P. skutočne v zmysle plnej moci udelennej jej daňovým subjektom Ing. T. T. N., bola oprávnenou osobou na príslušné úkony vo vzťahu k správcovi dane a podľa názoru krajského súdu následné spochybňovanie jej úkonov vo vzťahu k správcovi dane je potrebné považovať iba za konanie účelového charakteru zo strany daňového subjektu.

Z uvedených dôvodov krajský súd žalobu zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca uvádzajúc, že sa nestotožňuje so záverom výroku, ku ktorému dospel Krajský súd v Žiline, že postup žalovaného, ako aj správcu dane je zákonný, čo má za následok aj zákonnosť vydaných

rozhodnutí. Odvolateľ uviedol, že predmetné konanie správcu dane považuje za konanie v rozpore s ustanoveniami § 2 ods. 1, § 20 ods. 1, § 15 ods. 1, 2, § 11 ods. 1 a § 9 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. Uvádza, že daňová kontrola je základným aktom daňového konania a na daňové účely sa ňou rozumie podrobné preskúmanie účtovných prípadov a všetkých dokladov potrebných pre určenie správnej daňovej povinnosti. Základným procesným úkonom pre začatie tohto konania je spísanie zápisnice o začatí, z ktorej musí byť zrejmé najmä: kto, kde a kedy daňové konanie vykonal, ktoré osoby sa na ňom zúčastnili, označenie hlavného predmetu konania atď.

Pokiaľ ide o samotné zastúpenie daňového subjektu zástupcom a jeho konanie v rámci výkonu daňovej kontroly, vychádzajúc práve z ustanovenia § 9 ods. 3 je podľa odvolateľa zrejmé, že môže ísť o zastupovanie daňového subjektu osobou k tomu splnomocnenou, ktorá svojim konaním vo vzťahu k správcovi dane zaväzuje samotného splnomocniteľa.

Ak v daňovom konaní za daňový subjekt koná zástupca, ktorý má udelené plnomocenstvo, prvoradou zákonnou povinnosťou správcu dane a aj žalovaného je povinnosť skúmať, či predložené plnomocenstvo má všetky náležitosti predpísané zákonom, ako aj rozsah konania plnomocenstva, t.j., či predložené písomné plnomocenstvo oprávňuje túto osobu aj ku konaniu priamo v daňovom konaní, resp. všetkých daňových konaniach, ktoré prostredníctvom splnomocnenca zaväzujú samotný daňový subjekt.

Z obsahu splnomocnenia udeleného pani P. pri jeho gramatickom výklade ide o dve rovnocenné vety a vyplývajú z neho dve oprávnenia a to:

- zastupovanie pri preberaní pošty – pričom nie je zrejmé, či vo vzťahu k pošte, resp. štátnym orgánom a firmám. Už v tomto prípade je potrebné podľa žalobcu spochybníť samotné doručovanie písomností správcom dane, ktorý pani P. považoval za osobu oprávnenú k preberaniu písomnosti v daňovom konaní. Zo samotného obsahu písomného splnomocnenia podľa odvolateľa takéto oprávnenie t.j. preberanie písomnosti v daňovom konaní, pre pani P. nevyplýva,
- vybavovanie všetkých úkonov – pod pojmom „vybavovanie úkonov“ je potrebné rozumieť, postarať sa o získanie alebo uskutočnenie niečoho – zariadenie určitej záležitosti, tzn. vybavovanie administratívnych a podobných záležitostí, z ktorých nevznikajú zastúpenému priamo práva a povinnosti, ktoré by ho zaväzovali ku konaniu a preto nie je možné tento pojem stotožniť s pojmom „zastúpenia

na konanie v daňovom konaní“. Pokiaľ by mal žalobca na mysli samotné zastupovanie v jednotlivých konaniach, nešpecifikoval by v písomnom splnomocnení pojem „vybavovanie“, ale uviedol by „zastupovanie, resp. úkony v konaní“ pred označenými orgánmi.

Zástupcom v konaní je len ten, kto je oprávnený konať za iného v jeho mene, pričom z konania zástupcu vznikajú práva a povinnosti priamo zastúpenému tak, ako by tento konal sám a to v rozsahu vymedzenom predmetným splnomocnením. V písomnom splnomocnení udelenom pani P. absentuje splnomocnenie na konanie, ako aj rozsah tohto konania, ktoré by zaväzovalo žalobcu ku vzniku práv a povinností.

V tomto prípade vedomostná sféra daňového subjektu nezbavuje správcu dane zákonnej povinnosti pred začatím konania, skúmať oprávnenosť osoby na konanie vo vzťahu k procesným úkonom zo strany správcu dane, resp. ak vzniknú pochybnosti o tejto skutočnosti tieto odstrániť zákonným spôsobom. Na uvedenie nemá potom ani vplyv, či daňový subjekt podal odvolanie sám, práve naopak v jeho prospech svedčí skutočnosť oprávnenosti tvrdenia, že pani P. nebola oprávnená ku konaniam, ktoré by mali zaväzovať daňový subjekt. Aj zo samotného zákonného ustanovenia § 9 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v platnom znení vyplýva, že musí ísť o „konanie“ v rozsahu udeleného plnomocnenstva a nie o „úkony“. Skutočnosť, že správca dane konal s osobou, ktorá v zmysle obsahu splnomocnenia nebola k tomuto oprávnená, predstavuje vadu konania, ktorá má za následok nulitu správneho aktu vydaného správcom dane, ako aj žalovaného. Potom odvolanie žalobcu, ako aj rozhodnutie žalovaného smeruje proti niečomu, čo neexistuje.

K neuznaniu výdavku v celkovej výške 2 000 000,-- Sk za poskytnuté služby v zmysle zmluvy zo dňa 20.12.2001, ktorý podľa tvrdenia žalovaného nie je výdavkom na zabezpečenie, dosiahnutie a udržanie príjmu podľa § 24 ods. 1 zákon č. 366/1999 Z.z. v znení neskorších predpisov žalobca uviedol, že žalovaný posúdil jeho vylúčenie z dôvodu nepreukázateľnosti nesprávne.

V prípade, ak daňový subjekt predložil v rámci odvolacieho konania právny podklad k realizácii služieb ako dôkaz, z obsahu ktorého pre obe zmluvné strany vyplývajú vzájomné povinnosti, potom bolo v súlade s § 41 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, povinnosťou odvolacieho orgánu zaslať daňovému subjektu výzvu na preukázanie pravdivosti

týchto údajov (tzn. predloženie súpisu rozsahu poskytnutých služieb) s určením lehoty a poučením o následkoch nevyhovenia výzve, pričom správca dane a ani odvolací orgán nemôže vysloviť záver, že daňový subjekt nemal snahu preukázať uvedenú skutočnosť, nakoľko toto vyvodenie je bez akéhokoľvek právneho podkladu a je predčasné.

S poukazom na skutočnosti uvádzané v žalobe navrhol žalobca súdu, ako vecne a miestne príslušnému na rozhodnutie vo veci, aby vyniesol tento rozsudok: súd príslušný na prejednanie veci mení rozsudok Krajského súdu v Žiline č. 10S 93/2006 zo dňa 25.03.2008 tak, že ruší rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia Daňového úradu II Žilina: rozhodnutie č. I/228/3205-15239/2006/991857-r zo dňa 02.03.2006 a vec vracia na nové konanie.

K podanému odvolaniu žalovaný uviedol, že po oboznámení sa s odvolaním žalobcu Ing. T. T. proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 10S 93/2006 zo dňa 25.03.2008 konštatuje, že toto odvolanie vo vzťahu k uvedenému rozhodnutiu neobsahuje žiadne nové skutočnosti, prípadne námietky. Žalobca v odvolaní uvádza tie isté námietky ako v žalobe. Stanovisko žalovaného k týmto námietkam je uvedené vo vyjadrení žalovaného zo dňa 28.08.2006, ktoré bolo doručené na Krajský súd v Žiline dňa 28.08.2006.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.), na základe včas podaného odvolania žalobcu preskúmal napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline a to v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní a o odvolaní rozhodol podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a napadnutý rozsudok v súlade s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. ako vecne správny potvrdil.

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

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p., 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 doplní na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací súd sa v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 10S 93/2006-75 zo dňa 25.03.2008 a zároveň zdôrazňuje, že krajský súd vecne správne rozhodol, keď sa vyrovnal s námietkami žalobcu smerujúcimi ku konštatovaniu, že v rámci odvolacieho daňového konania žalobca poukazoval na iné dôvody, ktoré smerovali proti rozhodnutiu správcu dane než tie, ktoré obsahoval žalobný návrh.

Rovnako sa stotožnil s názorom krajského súdu, že nebola spochybnená hodnovernosť plnomocenstva, ktorým splnomocnil žalobca p. A. P. na jeho zastupovanie, konkrétne na preberanie pošty a na vybavovanie všetkých úkonov aj na Daňovom úrade Žilina, ako aj vo všetkých ostatných firmách a aj na všetkých ostatných úradoch na území celej Slovenskej republiky v plnom rozsahu, aj v prípade, keď je potrebné samostatné splnomocnenie, a to z dôvodu, že preskúmané rozhodnutie správcu dane sa dostalo do vedomostnej sféry samotného daňového subjektu a to napriek tomu, že mu nebolo rozhodnutie priamo doručované, bolo doručené p. P., avšak v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré sám žalobca ako odvolateľ podpísal, uvedenú skutočnosť nespochybnil, najmä to, že by p. P. nebola oprávnenou splnomocnenou osobou, ktorá by za daňový subjekt mohla konať vo vzťahu k správcovi dane.

Odvolací súd sa rovnako stotožnil s názorom krajského súdu, že nie je pochybnosti o tom, že by p. A. P., skutočne v zmysle predloženej plnej moci s úradne overeným podpisom Ing. T. T., bola oprávnenou osobou na príslušné úkony vo vzťahu k správcovi dane. Z tohto dôvodu odvolací súd konštatuje, že pokiaľ odvolacím dôvodom bolo aj namietanie oprávnenosti konania A. P., odvolací súd uvádza, že sa stotožňuje s tvrdením odvolateľa, že samotná vedomostná sféra daňového subjektu nezbavuje správcu dane zákonnej povinnosti pred začatím konania skúmať oprávnenosť osoby na konanie vo vzťahu k procesným úkonom zo strany správcu dane, avšak je tu potrebné zároveň konštatovať, že krajský súd správne uviedol, že predložené plnomocnenstvo malo všetky požadované náležitosti tak, ako to vyžaduje § 9 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. *A. P. skutočne na základe plnej moci, ktorú jej udelil žalobca dňa 12.01.2004, bola oprávnenou osobou na príslušné úkony vo vzťahu k správcovi dane* a preto tak, ako to správne konštatoval krajský súd, následné spochybňovanie jej úkonov vo vzťahu k správcovi dane, je potrebné v tomto prípade považovať len za účelové konanie daňového subjektu, keďže žalobca uvedené dôvody nespochybnil už v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane.

Konanie podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p., teda konanie o žalobách podaných proti právoplatným rozhodnutiam správnych orgánov je upravené v Občianskom súdnom poriadku tak, že súd preskúmava administratívne rozhodnutie len v rozsahu žalobných resp. odvolacích dôvodov, v ktorých účastník vidí nezákonnosť postupu a rozhodnutia správneho orgánu a ukrátenie na svojich právach, čo v nadväznosti na právnu úpravu povinností odvolacieho daňového orgánu podľa § 48 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., ktorá je odlišná od úpravy povinností odvolacieho orgánu preskúmať prvostupňové rozhodnutie v konaní podľa zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) ako aj s poukazom na ustanovenie § 46 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého odvolávajúci môže odvolanie doplniť alebo pozmeniť najneskôr do 15 dní odo dňa jeho podania, v tejto veci znamená, že žalobca mohol namietat nezákonnosť rozhodnutia napádaného v žalobe a v odvolaní proti rozsudku krajského súdu, len v rozsahu dôvodov uplatnených v odvolaní proti rozhodnutiu správca dane.

Pokiaľ teda v žalobe a aj v odvolaní proti rozsudku krajského súdu žalobca len vysvetľoval dôvody nenaplnenia svojej dôkaznej povinnosti a to s odkazom na ustanovenie § 41 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, tak v tejto časti sa rovnako odvolací súd stotožňuje s argumentáciou krajského súdu, že obrana odvolateľa je účelová, keďže daňové orgány v tomto prípade nemali dôvod začínať vo vzťahu k daňovému subjektu akékoľvek vytýkacie konanie, pretože ustanovenie § 41 výlučne upravuje konanie vytýkacie, ktoré je charakteristické tým, že po predložení daňového priznania alebo hlásenia správca dane skontroluje jeho formálne náležitosti. Ak daňové priznanie alebo hlásenie alebo doklady predložené daňovým subjektom sú zrejme nepravdivé, neúplné alebo nesprávne, resp. údaje ním uvedené sú nepravdivé, oznámi správca dane daňovému subjektu svoje pochybnosti a vyzve ho, aby sa k veci vyjadril v určenej lehote. Daňový subjekt môže pochybnosti odstrániť tým, že sa k nim vyjadrí, neúplné údaje doplní, nepravdivé údaje opraví a pravdivosť spochybnených údajov preukáže, resp. vysvetlí nejasnosti. V tomto prípade však o vytýkacie konanie nešlo, išlo o iné štádium daňového konania, ktoré bolo začaté na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zn. 894/320/7247/2005/Eikl zo dňa 23.05.2005.

Odvolací súd považoval na základe uvedeného odvolanie žalobcu za nedôvodné, rozsudok krajského súdu za vecne správny a preto ho v súlade s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. a v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý nemal v odvolacom konaní úspech, nepriznal náhradu trov odvolacieho konania.

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

V Bratislave dňa 29. januára 2009

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.

predseda senátu

za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková