

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/17/2012
Identifikačné číslo spisu:	4011200585
Dátum vydania rozhodnutia:	30.01.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:4011200585.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej, a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: B. C. A., bytom F., E. XXXX, zastúpený advokátom JUDr. Petrou Lukáčovou, Advokátska kancelária so sídlom Nitra, Mostná 72, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 7. júna 2011, č. I/224/11842-60608/2011/990013-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre zo dňa 29. novembra 2011, č. k. 11S 125/2011-89, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre zo dňa 29. novembra 2011, č. k. 11S 125/2011-89 p o t v r d z u j e.
Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

Odôvodnenie

Krajský súd v Nitre napadnutým rozsudkom zo dňa zo dňa 29. novembra 2011, č. k. 11S 125/2011-89 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 7. júna 2011, č. I/224/11842-60608/2011/990013-r a súčasne jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd po preskúmaní veci mal preukázané, že žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Topoľčany zo dňa 9.3.2011 č. 624/230/10183/11/Gerh, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2009 v sume 32.417,86,- Eur z dôvodu porušenia § 2, písm. h/, § 3 ods.1, písm. d/ a § 8 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 595/2003 Z.z. alebo zákon o dani z príjmov).

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu - žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie roku 2009, o výsledku ktorej bol dňa 10.01.2011 pod č. 642/320/832/2011/Ges vyhotovený protokol a jeho dodatok č.1, zo dňa 3.2.2011, na základe ktorých

správca dane vydal dňa 15.2.2011 dodatočný platobný výmer; proti dodatočnému platobnému výmeru správca dane sa žalobca odvolal, ktorému odvolaniu správca dane čiastočne vyhovel rozhodnutím zo dňa 9.3.2011 č. 642/230/10183/11/Gerh a v ostatných bodoch potvrdil svoje rozhodnutie; žalobca podal i proti tomuto rozhodnutiu správca dane odvolanie, o ktorom rozhodoval žalovaný preskúvaným rozhodnutím. Ďalej krajský súd zistil, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období nevykonával podnikateľskú činnosť; dňa 23. 3. 2010 podal daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009, v ktorom si okrem príjmov podľa § 7 zák. č. 595/2003 Z.z. v celkovej výške 8.706,90 eur uviedol aj príjmy dosiahnuté v zmysle § 8 citovaného zákona vo výške 210.187,78 eur, z toho boli príjmy z prevodu cenných papierov (§ 8 ods.1, písm. e/) vo výške 39.567,47 eur a príjmy z príležitostných činností (§ 8 ods. 1 písm. a/) vo výške 170.620,31 eur; vypočítanú daňovú povinnosť v sume 33.996,48 eur daňový subjekt v termíne uhradil; žalobca ako daňový subjekt následne dňa 23.7. 2010 podal dodatočné daňové priznanie, v ktorom si znížil príjmy dosiahnuté v zmysle § 8 zákona o sumu 170.620,31 eur a vyčísliť si daňovú povinnosť v sume 1.578.62 eur a zároveň požiadal o vrátenie daňového preplatku v sume 32.417,86 eur; súčasťou dodatočného daňového priznania bol znalecký posudok č. 27/2010, ktorý bol podkladom pre podanie dodatočného daňového priznania; správca dane pri kontrole zistil, že dodatočným daňovým priznaním si žalobca znížil príjmy dosiahnuté podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o dani príjmov o uvedenú sumu z dôvodu, že sa jedná o príjem vo forme zmluvnej pokuty, ktorú žalobca ako daňový subjekt obdržal v zmysle Dohody akcionárov uzavretej v súvislosti s kúpou a predajom akcií spoločnosti Topvar a.s., predaj akcií tejto spoločnosti bol uskutočnený na základe Zmluvy o predaji a kúpe akcií, uzatvorenej medzi žalobcom ako jedným z predávajúcich a spoločnosťou SAB.Miller Europe B.V, ako kupujúcim dňa 6. mája 2006, Dohody o meniacej a dopĺňajúcej Zmluvu o predaji a kúpe akcií zo dňa 6. 5. 2006 a Dohody akcionárov o spolupráci zo dňa 6. 5. 2006.

Krajský súd posudzoval zákonnosť preskúvaného rozhodnutia žalovaného v intenciách ustanovení § 2 písm. h/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov v spojení s § 3 ods.1, písm. d/, § 8 ods.1, písm. a/, e/, § 9 ods.2, písm. i/ uvedeného zákona a v spojení s § 2 a § 29 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.).

V preskúvanej veci senát krajského súdu dospel k záveru, že žalovaný daňový orgán, ako i správca dane zistil dostatočne skutkový stav a vec posúdil správne i po právnej stránke. Pokiaľ žalobca namietal správnosť výroku správca dane a žalovaného, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 32.417,86 eur podľa § 2 písm. h/, § 3 ods. 1 písm. d/ a § 8 zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, platného v čase rozhodovania, tento považoval za súlade so zákonom, nakoľko nie je sporné, že žalobca v zmysle Dohody zo dňa 6. mája 2005 ako jeden z predávajúcich, prijal od kupujúceho (spoločnosť SABMiller Europe B.V. so sídlom v Holandsku) pomernú časť dohodnutej pokuty v sume vyššie uvedenej a túto sumu prijal ako fyzická osoba, teda ako daňový subjekt v zmysle zákona o dani z príjmov. Podľa názoru krajského súdu ide o príjem fyzickej osoby podľa § 8 ods. 1 písm. a/ citovaného zákona a takýto príjem jednoznačne podlieha daňovej povinnosti, majúca za to, že samotná skutočnosť, že žalobca si zdaňovaciu povinnosť riadne a včas splnil a do 1. 4. 2010 riadne podal daňové priznanie, avšak následne na základe znaleckého posudku, ktorý si dal sám vypracovať, zmenil svoj názor a tvrdil, že príjem, ktorý priznal, nemá atribúty príjmu z príležitostnej činnosti, ale ide o príjem z titulu náhrady škody, resp. z titulu náhrady nemajetkovej ujmy (podľa § 9 ods. 2 písm. i/) a že takýto príjem je oslobodený od daňovej povinnosti, nemá vplyv na zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia, lebo táto skutočnosť nebola zo strany žalobcu ako daňového subjektu žiadnou relevantnou listinou preukázaná. V tejto súvislosti súd poukázal, zhodne ako daňové orgány, na predloženú Dohodu akcionárov o spolupráci uzatvorenú v súvislosti s kúpou a predajom akcií spoločnosti Topvar a.s., považujúc za nesporné, že z hľadiska daňových povinností žalobca ako fyzická osoba, ktorá nepodniká, mal príjem z titulu vyplatennej zmluvnej pokuty, majúca za to, že správcovi dane, ani žalovanému, a ani súdu v konaní správneho súdnictva neprináleží robiť závery v tom, podľa ktorého právneho predpisu bola zmluvná pokuta dohodnutá a vyplatená, pretože toto prináleží iba civilnému súdu, keď z dohody vyplýva iba to, že ak kupujúci nezrealizuje posilnenie v lehote a v uvedenej výške, zaväzuje sa zaplatiť predávajúcim pokutu vo výške 1.000.000 USD s tým, že

zaplatením pokuty sa bude považovať povinnosť kupujúceho za splnenú.

Krajský súd k tvrdeniu žalobcu a jeho argumentácii uvedenej v žalobe, odvolávajúc sa na záver znaleckého posudku doloženého v daňovom konaní, že tento príjem žalobcu z titulu zmluvnej pokuty dohodnutej obojstranne v zmluve, možno subsumovať i pod náhradu škody a nemajetkovú ujmu, uviedol, že ak by išlo o takéto nároky žalobcu, môže o nich rozhodovať iba príslušný súd v inom konaní ako v konaní správneho súdnictva alebo v daňovom konaní, pretože správny súd nie je súdnym orgánom vybaveným právomocou, aby prejudiciálne skúmal otázku, či podľa tvrdenia žalobcu prijatím sumy z titulu zmluvnej pokuty v zmysle dohody sú naplnené i znaky náhrady škody, teda či tento príjem žalobcu možno podradiť pod škodu upravenú Občianskym zákonníkom, či sú naplnené všetky štyri znaky tohto nároku, t. j. porušenie právnej povinnosti, existencia škody, príčinná súvislosť medzi porušením právnej povinnosti a škodou a nakoniec i zavinenie. Poukázal na to, že či už ide o nárok žalobcu z titulu náhrady škody alebo z titulu nemajetkovej ujmy, bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu, aby takýto nárok preukázal relevantnou listinou. Podľa názoru súdu si žalobca neujasnil v daňovom konaní, že tieto nároky si môže uplatniť iba vtedy, ak takáto listina, či už formou dohody alebo právoplatným rozhodnutím súdu existuje, pričom však musí z nich nesporne vychádzať fakt, kto spôsobil túto škodu, prípadne nemajetkovú ujmu, žalobcovi taktiež uznal a zaplatil. Uviedol, že žalobca si nesprávne vysvetľuje právomoc daňových orgánov, ktoré by mali dokazovať jeho tvrdenia a vykonávať dokazovanie ako súd, či jeho tvrdenia sú opodstatnené alebo nie a hlavne, voči komu by malo takéto dokazovanie smerovať. Podľa názoru súdu pripojený znalecký posudok k dodatočnému daňovému priznaniu môže slúžiť iba ako jeden z dôkazov pre súdne konanie, v ktorom by si tieto nároky žalobca uplatnil na príslušnom súde s označením žalovaného, ktorý mu predmetnú škodu. resp. nemajetkovú ujmu spôsobil v zmysle dohody zmluvných strán zo dňa 6. mája 2005. Konštatoval, že daňová kontrola má prispieť k správne určeniu dane a dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu, s poukazom na to, že správca dane pri výkone daňovej kontroly vychádza z prezumpcie neviny, teda že kým sa nepreukáže opak, na daňovníka sa pozerá ako na nevinného z pohľadu daňových predpisov a v prípade zistenia skutočností, následkom ktorých dôjde k úprave daňovej povinnosti oproti daňovému priznaniu, má správca dane povinnosť v súlade s právnymi predpismi dokázať daňovému subjektu, že postupoval nesprávne a že bude znášať dôsledky za svoje konanie. Zdôrazniac, že daňová kontrola u daňového subjektu končí prerokovaním vyhotoveného protokolu, ktorý je podkladom na vydanie platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru, považoval za nedôvodnú námietku žalobcu, že žalobca (zrejme žalovaný) nepostupoval v súlade so zákonom o správe daní a poplatkov platného v čase vykonania kontroly a vydania žalobou napadnutého rozhodnutia, keďže správca dane nevykonáva dokazovanie v takom rozsahu, ako požadoval žalobca v súvislosti s preukázaním napríklad nemajetkovej ujmy. Mal za to, že daňové orgány mali k dispozícii dostatok dôkazov, ktoré v rozhodnutí uviedli a z ktorých i vychádzali pri určení daňovej povinnosti.

Krajský súd aj ďalšie námietky žalobcu považoval za irelevantné a nestotožnil sa s názorom žalobcu, že správca dane vydal nulitný správny akt, pokiaľ v rozhodnutí neuviedol doručovaciu adresu, ale rozhodnutie označil iba názvom Daňový úrad Topoľčany, lebo podľa názoru súdu žalobca vedel, kto u neho robil daňovú kontrolu, podal odvolanie, a preto sama skutočnosť, že správca dane do rozhodnutia neuviedol svoje sídlo, nespôsobuje nezákonnosť tohto rozhodnutia, s poukazom tiež na to, že ak by žalobca podal svoje odvolanie na hociktorý daňový orgán, tento je povinný ho doručiť miestne príslušnému daňovému orgánu, aby daňový subjekt nebol poškodený na svojich právach. Obdobne sa súd nestotožnil s argumentáciou žalobcu pokiaľ ide o vyjadrenie Daňového riaditeľstva SR, ktoré si vyžiadal správca dane od svojho nadriadeného a ktoré nebolo poskytnuté žalobcovi, avšak bolo súčasťou spisu, majú za to, že tento postup nespôsobuje nezákonnosť rozhodnutia, pretože žalobca mal právo nahliadať do spisu a v žalobe ani neuviedol, v akom smere by malo takéto vyjadrenie, teda korešpondencia medzi správnym orgánom spôsobiť nezákonnosť rozhodnutia. Dal do pozornosti, že predmetom súdneho prieskumu v konaní správneho súdnictva je rozhodnutie ako také v celku, ktoré musí mať náležitosti podľa §§ 30 zákona o správe daní a nasl., avšak musí ísť o takú vadu konania, ktorá má za následok nezákonnosť rozhodnutia, a nie iba o procesnú vadu, ktorá neprinesie priaznivejšie rozhodnutie pre daňový subjekt.

V danej veci krajský súd dospel k záveru, že správca dane, ako i žalovaný správny orgán, postupovali pri svojej rozhodovacej činnosti v súlade s príslušnými ustanoveniami právnych predpisov, konštatujúc, že správca dane vyhodnotil jednotlivé dôkazné prostriedky v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorý bol platný v čase daňovej kontroly i vydania žalobou napadnutého rozhodnutia, záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami § 2 písm. h/, § 3 ods. 1 písm. d/ a § 8 zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, účinného v kontrolovanom zdaňovacom období, konštatujúc, že vyrubením rozdielu dane z príjmov fyzických osôb žalobcovi za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 32.417,86 eur preto žalobca nemôže byť poškodený na svojich právach podľa § 247 ods. 1 O.s.p., s tým, že nezistil také vady daňového konania, na ktoré by mal v zmysle § 250i O.s.p. prihliadať. Nepovažujúc žalobu za dôvodnú krajský súd ju podľa § 250j od.1 O.s.p. zamietol.

O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 O, s. p., v zmysle ktorého neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalobca. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobe vyhovie tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj obidve rozhodnutia správcu dane zruší a vec vráti na ďalšie konanie. Uplatnil si náhradu trov konania.

Z dôvodov odvolania vyplýva, že žalobca považoval napadnutý rozsudok krajského súdu za nesprávny a v rozpore so zákonom. Namietal, že súd prvého stupňa nesprávne aplikoval príslušné ustanovenia procesného zákona a č.511/1992 Zb., hmotného zákona č. 595/2003 Z.z. a dôsledne sa nevysporiadal so všetkými jeho námietkami ako aj nevyhodnotil všetky právne relevantné dôkazy ním predložené.

Žalobca tvrdil, že rozhodnutia daňových orgánov, ktoré krajský súd vyhodnotil ako zákonné, považuje za nezákonné a to z dôvodov špecifikovaných v časti A - procesnoprávne dôvody a v časti B - hmotnoprávne dôvody. Predovšetkým namietal, že žalovaný neaplikoval povinnú zásadu daňového konania podľa § 2 ods. 6 zákona o správe dani, podľa ktorej má prednosť obsah pred formou, s poukazom na to, že krajský súd sa touto základnou daňovou zásadou kľúčovou pre posúdenie veci, vôbec nezaoberal, ako aj žalovaný aplikoval daňové právo a príslušné právo bez použitia ústavných zásad, ku ktorým je zaviazaný podľa článku 152 ods. 4 Ústavy SR.

Poukázal na to, že medzi ním a žalovaným existuje rozdielny právny názor na zákonnosť procesného postupu správcu dane, pričom on zastáva názor v súlade s článkom 152 ods. 4 a článkom 2 ods. 2 Ústavy SR, že procesné pochybenia žalovaného a prvostupňového daňového úradu majú za dôsledok nezákonnosť jeho rozhodnutia tak, ako to vyplýva z právneho názoru Ústavného súdu SR (III.ÚS 24/2010) a rozdielny právny názor na to, či možno prijatú zmluvnú pokutu subsumovať (rekvalifikovať) - s použitím záväznej základnej daňovej zásady podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní) pod oslobodené príjmy podľa § 9 ods. 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov - prijatá náhrada škody, resp. prijatá náhrada nemajetkovej ujmy.

Za procesnoprávne dôvody nezákonnosti rozhodnutí daňových orgánov žalobca považoval to, že rozhodnutie správcu dane neobsahuje pozitívnu legitímáciu správcu dane a daňovníka, keď presné označenie správcu dane chýba v rozhodnutí č.642/230/7139/11/Gerh zo dňa 15. 2. 2011s poukazom na to, že neplatné rozhodnutie nemožno „vylepšiť“ tým, že daňový úrad v rozhodnutí o odvolaní č.642/230/10183/11/Gerh zo dňa 9. 3. 2011 správne označenie „správcu dane“ doplnil. Ďalej za procesnú vadu konania považoval, keď správca dane zmaril zákonný nárok žalobcu na úzku súčinnosť a spoluprácu, keď ho nevyzval na odstránenie pochybností alebo predloženie ďalších dôkazov podľa § 41 zákona o správe dani, neposkytol kópiu vyjadrenia Daňového riaditeľstva SR k jeho veci, hoci takéto vyjadrenie v spise existuje, a o to výslovne žiadal pri prerokovaní protokolu (zápisnica o Ústnom pojednávaní č.642/320/4743/2011/Ges zo dňa 3.2. 2011), pričom správcovi dane táto povinnosť vyplýva podľa § 22 zákona o správe daní; taktiež neodpovedal adresne na dve jeho fundamentálne

otázky položené pri prerokovaní protokolu, hoci o to výslovne žiadal a správca dane je povinný tak urobiť do zápisnice podľa § 11 zákona o správe daní a napokon nevyžiadal si znalecký kontra posudok napriek jeho výslovnej žiadosti vo vyjadrení aj pri prerokovaní protokolu. Výslovil názor, že z dôvodov ním uvádzaných vyplýva, že správca dane neposkytol daňovníkovi priestor na realizáciu jeho zákonného práva na úzku súčinnosť a spoluprácu, preto žalobca nemohol účinne brániť svoje zákonné záujmy podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní.

Výtýkal krajskému súdu, že sa s týmito námietkami právne relevantným spôsobom nevysporiadal. Dôvodil, že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej získaný nadobudol povahu nezákonného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (§ 29 ods.4 zákona o správe daní) a v prípade, že použitý bol je celé daňové konanie zaťažené chybou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné. S názorom krajského súdu, keď viacnásobné procesné pochybenia správcu považoval „iba za procesnú vadu“ (strana 10 druhý odsek zhora, posledná veta) nesúhlasil s poukazom na to, že výklad práva musí byť konzistentný s ústavou citujúc článok 2 ods. 2 Ústavy SR (právny názor Ústavného súdu SR III. ÚS 24/2010).

Žalobca za nezákonný postup daňových orgánov taktiež považoval, keď v konaní neboli brané do úvahy ako riadne dôkazy o nemajetkovej ujme svedecké výpovede, ktoré predložil pri prerokovaní protokolu a to svedkov N.. B.. C.-R., D.., ktorý bol hlavným reprivatizačným poradcom v projekte Topvar a G. I., prepustenej zamestnankyne spoločnosti Topvar, dajúc do pozornosti odvolacieho súdu, že svedkovia priamo potvrdzujú zníženie jeho vážnosti a dôstojnosti v spoločnosti. Žalobca dôvodil, že nemajetková ujma je v priamej príčinnej súvislosti s prijatou zmluvnou pokutou, s poukazom na to, že nebyť zastavenia výroby, nebola by vyplatená zmluvná pokuta, nebola by nemajetková ujma a preto prijatá zmluvná pokuta svojim obsahom má všetky znaky - prijatej náhrady nemajetkovej ujmy, ak sa dôsledne aplikuje povinná zásada daňového konania o prednosti obsahu pred formou podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní, výtýkajúc krajskému súdu, že sa s aplikáciou kľúčového ustanovenia § 2 ods. 6 zákona o správe daní vysporiadal úplne nelogickým spôsobom.

Ďalej žalobca dôvodil, že znaleckým posudkom preukázal, že prijatú pokutu možno zahrnúť pod oslobodené príjmy.

Poukázal na odôvodnený názor znalca, že prijatá zmluvná pokuta má všetky rozhodujúce obsahové znaky prijatej náhrady škody, lebo (strana 7 posudku) došlo k porušeniu zmluvnej povinnosti a pre tento prípad bola dohodnutá pokuta, zmluvná pokuta sa aplikuje, aj keď oprávnenému nevznikla škoda, zmluvná pokuta, okrem iného, plní aj funkciu náhrady škody, pre daňové účely sa uplatňuje - zásada prednosti obsahu pred formou (§ 2 ods.6 zákona o správe daní), tvrdiac, že o náhrade škody možno hovoriť len v priamej príčinnej súvislosti s prijatou zmluvnou pokutou, pretože nebyť zastavenia výroby, nebola by vyplatená zmluvná pokuta, nebolo by možné hovoriť o náhrade škody, preto má prijatá zmluvná pokuta svojim obsahom všetky znaky - prijatej náhrady škody, ak sa dôsledne aplikuje zásada daňového konania o prednosti obsahu pred formou podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní, namietajúc, že žalovaný sa v konaní touto záväznou zásadou daňového konania neriadil, hoci to žalobca výslovne požadoval pri prerokovaní protokolu, napríklad aj formou položenia otázok. Súčasne žalobca poukázal na to, že nie je podnikajúcou osobou, a preto sa ho ustanovenie § 17 ods. 19 zákona o dani z príjmov o zdaňovaní prijatých zmluvných pokút netýka.

Ďalej žalobca poukázal na názor znalca, že prijatá zmluvná pokuta má všetky rozhodujúce obsahové znaky prijatej náhrady nemajetkovej ujmy, keď (strana 9 posudku) ku skutku objektívne došlo, bez toho, že by sa malo skúmať zavinenie, žalobca mal záujem so cťou odovzdať pivovar tak, aby ďalej fungoval (rozšírenie výrobnnej kapacity), negatívne ohlasy na zastavenie výroby a prepúšťanie zamestnancov žalobca dôvodne vníma ako osobnostnú ujmu na občianskej cti a dobrom mene, prijatú zmluvnú pokutu preto žalobca vníma aj ako určitú peňažnú sanáciu tejto osobnostnej nemajetkovej ujmy, pre daňové účely sa uplatňuje - zásada prednosti obsahu pred formou (§ 2 ods. 6 zákona o správe daní). Výtýkal správcovi dane, že nijako neoveroval rozhodujúci skutkový stav, a súčasne, že tvrdenia daňových

orgánov, že „daňovník ničím nepreukázal, ako bola znížená jeho dôstojnosť a vážnosť v spoločnosti, ako bolo dotknuté jeho právo na ochranu osobnosti“, je v príkrom rozpore s obsahom spisu, keďže žalobca tvrdenú skutočnosť preukázal znaleckým posudkom a vo svojom vyjadrení k protokolu (včítane výpovedí svedkov).

Nezákonnosť rozhodnutí a postupu daňových orgánov žalobca videl tiež v odmietnutí judikátu súdu, na ktorý poukazoval v daňovom konaní zdôvodňujúc správnosť svojich záverov, keďže ak súd vyslovil, že zmluvná pokuta plní aj funkciu náhrady škody, nemalo by to byť v tomto prípade inak, s poukazom na čl. 1 Ústavy SR.

Žalobca namietal, že krajský súd nesprávne aplikoval § 2 ods. 6 zákona o správe daní, a vychádzajúc z nesprávnej aplikácie tejto základnej zásady daňového konania - následne nesprávne aj hodnotil dôkazný stav v spise, vyslovil, že pri správnej aplikácii § 2 ods. 6 zákona o správe daní, keď fikcia obsahu má prednosť - je stav dokazovania v spise taký, že dáva za pravdu žalobcovi. K argumentácii žalovaného (strana 9), že zmluvná pokuta, náhrada škody a nemajetková ujma sú samostatné právne inštitúty, ktoré nemožno stotožňovať, uviedol, že tieto pojmy nestotožňuje, čo do formy (gramaticky, foneticky), ale zaoberá sa ich obsahom v súlade so zásadou daňového konania podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní, ktorá zásada daňového konania má význam práve v takýchto prípadoch, keď za formálnou stránkou pojmu, možno odôvodnene nájsť iný obsah.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že uviedol, že zotrváva na odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia a na svojom vyjadrení k žalobe, ktoré bolo predložené súdu spolu s administratívnym spisom. Odvolací návrh nepodal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie, ktorým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Topoľčany o vyrubení žalobcovi rozdielu dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 32417,86 eur, a preto odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutiami správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodoval s konečnou platnosťou o vyrubení žalobcovi rozdielu dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2009.

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 vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho spisu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, pričom nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa.

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 zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods.1 O.s.p.). V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.). Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia.(§ 245 ods.2 O.s.p.).

Z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, odvolací súd zistil, že žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Topoľčany zo dňa 9.3.2011 č. 624/230/10183/11/Gerh, ktorým bolo daňovému subjektu v zmysle § 47 ods.1 zákona č. 511/1992 Zb. čiastočne vyhovieť a ktorým bol daňovému subjektu podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. za porušenie § 2, písm. h/, § 3 ods.1, písm. d/ a § 8 zákona č. 595/2003 Z.z vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2009 v sume 32 417,86 eura.

Po preskúmaní veci odvolací súd mal preukázané, že medzi účastníkmi v tomto štádiu konania ostalo sporné najmä posúdenie, či správca dane postupoval správne a v súlade so zákonom, keď žalobcu nevyzval na odstránenie pochybností alebo predloženie ďalších dôkazov podľa § 41 zákona o správe daní, neposkytol mu kópiu vyjadrenia daňového riaditeľstva k jeho veci, neodpovedal mu na dve otázky položené pri prerokovaní protokolu a nevyžiadal si kontra znalecký posudok a súčasne či správca dane postupoval správne a v súlade so zákonom, keď predmetné plnenie nepovažoval za príjem oslobodený od dane podľa § 9 ods.2 písm.i/ zákona o dani z príjmov, keď žalobca tvrdil, že správca dane a následne aj žalovaný neposudzoval tento príjem v zmysle § 2 ods.6 zákona o správe daní. Vzhľadom k uvedenému odvolací súd zameral svoju pozornosť k týmto sporným skutočnostiam.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní (ods.1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods.2). Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (ods.3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje(ods.4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods.5). Pri uplatňovaní daňových predpisov v

daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (ods.6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods.7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní (ods.8).

Podľa § 29 ods. 1, 2, 3, 4, 7, 8 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností daňovému subjektu. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 41 ods.1,2 zákona č. 511/1992 Zb. ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podaného priznania alebo hlásenia alebo súhrnného výkazu a dokladov predložených daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Vo výzve daňovému subjektu určí správca dane primeranú lehotu na vyjadrenie, ktorá nesmie byť kratšia ako pätnásť dní, a poučí ho o následkoch spojených s neodstránením pochybností alebo nedodržaním určenej lehoty.

Z citovaných právnych noriem vyplýva vôľa zákonodarcu zveriť do právomoci správcu dane, ktorý vedie daňové konanie vykonávanie dokazovania za účelom zistenia skutočností potrebné pre správnom určenie daňovej povinnosti daňového subjektu, pričom nie je viazaný návrhmi daňového subjektu, pričom v daňovom konaní postupuje v súčinnosti s daňovým subjektom tak, že daňový subjekt má právo navrhnovať resp. predkladať dôkazy a k vykonaným dôkazom sa má právo vyjadrovať. Správca dane vyzve daňový subjekt na vyjadrenie a doplnenie neúplných údajov, na vysvetlenie nejasností, na opravu nepravdivých údajov alebo preukázanie pravdivosti údajov v tom prípade, ak má správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podaného priznania alebo hlásenia alebo súhrnného výkazu a dokladov predložených daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, pričom správca dane vždy musí vychádzať z konkrétnych okolností daného prípadu.

Zo skutkových zistení v danej veci vyplýva, že správca dane zažal daňovú kontrolu na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 16.8.2010 potom, ako žalobca ako daňový subjekt podal dňa 23.7.2010 dodatočné daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2009, ktorým si znížil ostatné príjmy podľa § 8 zákona o dani z príjmov o sumu 170 620,31 eur a to o príjem vo forme pokuty, ktorý obdržal v zmysle Dohody akcionárov o spolupráci, uzatvorenej v súvislosti s kúpou a predajom akcií spoločnosti TOPVAR, a.s. Výsledkom daňovej kontroly bolo vyhotovenie protokolu, v ktorom správca dane uvádza z ktorých podkladov pri zisťovaní relevantných skutočností pre správne určenie dane vychádzal, ku ktorému sa žalobca vyjadril, v ktorom vyjadrení nenamietal nezákonnosť postupu správcu dane. Námietku, ktorou namietal nezákonnosť postupu správcu dane v zmysle § 41 zákona o správe daní žalobca prvý krát vzniesol až v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru. S touto námietkou sa žalovaný vypořiadal v preskúmanom rozhodnutí konštatovaním, že daňový subjekt si podal dodatočné daňové priznanie k dani z príjmov

fyzickej osoby na základe vypracovaného znaleckého posudku, ktorý použil ako dôkazný prostriedok a nakoľko sa jednalo zo strany daňového subjektu o dôkazný prostriedok, správca dane nemal dôvod na začatie vytýkacieho konania v zmysle § 41 citovaného zákona. K námietke žalobcu o porušení § 22 zákona č. 511/1992 Zb. žalovaný uviedol, že tým, že správca dane nevyhovel požiadavke daňového subjektu a neposkytol mu kópiu vyjadrenia Daňového riaditeľstva SR, neporušil § 22 zákona č. 511/1992 Zb., s poukazom na to, že daňový subjekt môže nazerať iba do spisov týkajúcich sa jeho daňových povinností, teda do korešpondencie prebiehajúcej medzi ním a správcou dane, avšak v danom prípade sa jednalo o úradnú korešpondenciu medzi správcou dane a nadriadeným orgánom, do ktorej v zmysle § 22 ods. 2 zákona o správe dane daňový subjekt nie je oprávnený nazerať. K namietanému porušeniu § 11 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov správcou dane tým, že neodpovedal na otázky daňového subjektu uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní 642/320/4743/2011/Ges spísanej dňa 3. 2.2011 pri prerokovaní protokolu z kontroly, žalovaný uviedol, že predmetná zápisnica o ústnom pojednávaní obsahuje všetky náležitosti uvedené v § 11 ods. 2 citovaného zákona a otázky daňového subjektu boli zodpovedané v protokole o daňovej kontrole. K námietke daňového subjektu, že správca dane nevyhovel jeho požiadavke a nevyžiadal si kontra znalecký posudok, uviedol, že daňový subjekt nie je oprávnený žiadať od správcu dane, aby si v priebehu daňového konania obstaral znalecký posudok s tým, že znalecký posudok predložený daňovým subjektom bol vo veci vyjadrenia sa znalca, aký príjem pre daňové účely je prijatá pokuta podľa Akcionárskej dohody a znalec sa v posudku zaoberal charakteristikami pojmov prijatá náhrada škody, zmluvná pokuta a náhrada nemajetkovej ujmy z pohľadu právneho, nie daňového a účtovného, s poukazom na to, že uvedené pojmy sú obsahom Občianskeho a Obchodného zákonníka a zaradenie zmluvnej pokuty, náhrady škody a náhrady nemajetkovej ujmy medzi príjmy oslobodené od dane, resp. príjmy, ktoré sú predmetom dane rieši vo svojich ustanoveniach zákon o dani z príjmov a preto vypracovanie kontra znaleckého posudku, ako externého dôkazu od tretej osoby nebolo potrebné.

Vzhľadom k uvedenému odvolací súd zhodne ako súd prvého stupňa zastáva názor, že žalovaný ako odvolací správny orgán sa námietkami daňového subjektu náležite vysporiadal v odôvodnení svojho rozhodnutia a že vznesené námietky nespôsobujú nezákonnosť napadnutého rozhodnutia vo veci samej.

Odvolací súd za rozhodujúcu námietku majúcu vplyv na zákonnosť rozhodnutia považoval námietku, ktorou žalobca namietal nesprávne posúdenia prijatého príjmu, keď daňové orgány predmetný príjem neposudzovali v zmysle § 2 ods.6 zákona o dani z príjmov. Zo skutkových zistení v danej veci vyplýva, že predmetná platba bola žalobcovi vyplatená na základe podmienok v Akcionárskej dohode, keď v dohode akcionárov o spolupráci v súvislosti s kúpou a predajom akcií spoločnosti Topvar, a.s. zo dňa 6.5.2005, v článku 3, bodu 3.1. je pevnou sumou dohodnutá pokuta za nezrealizovanie investičného plánu, t.j. za nesplnenie podmienok. V dohode akcionárov o spolupráci v súvislosti s kúpou a predajom akcií spoločnosť Topvar, a.s. nie je dohodnutá náhrada škody a ani náhrada nemajetkovej ujmy.

V budúcnosti upr(u predávajúceho mohla vzniknúť pri nesplnení zmluvne dohodnutých podmienok. Opodstatnené r Opodstatnené následné uplatnenie náhrady škody a nemajetkovej ujmy predávajúcim v zmysle Obchodník 3 zákonníka a Občianskeho'zákonníka tieto právne normy nevyklúčujú.

Správca dane v daňovom ikoni postupoval v zmysle f platných právnych predpisov, dodržal ustanovenie § 2 zákonač. 511/1992 Zb. v znen d(získané dôkazné prostriedky hodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jedm ednotlivo a všetky dôl dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní v> vyšlo najavo a vykc vykonal všetky úkony súvisiace a čo najúplnejším a najobjektí 1 najol a najobj . najobjek najobjektívnejším zistením základu dane.

Podľa § 2 písm.i/ zákona č. 595/2003 Z.z. na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak,

Podľa § 21 ods.1 zákona č. 595/2003 Z.z. daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej výdavky uvedené pod písm. a/ až k.

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v intenciách citovaných právnych noriem, keď vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom, a preto vo veci rozhodol správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane v súlade so zákonom, a preto boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákonodarca v právnych normách §§ 19 a nasl. zákona č. 595/2003 Z.z. ustanovuje zákonné podmienky daňového výdavku daňového subjektu. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Zákonodarca požaduje, aby daňový subjekt preukázal všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods.8 zákona o správe daní). Pokiaľ teda žalobca tvrdil, že ku kúpe dreva od spoločnosti RUMIXA, s.r.o. v roku 2006 skutočne došlo, ako aj došlo k vyplateniu odmeny za túto transakciu zástupcovi tejto spoločnosti, tak, ako to deklaroval v daňovom priznaní, bolo jeho povinnosťou takéto tvrdenie preukázať a teda preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet dane zákon č. 595/2003 Z.z. stanovil. Pokiaľ si ako platiteľ dane uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, potom musel preukázať, že plnenia, ktoré poskytol sú výdavkami zákonom stanovenými v právnej úprave zákona č. 595/2003 Z.z..

Cieľom daňovej kontroly je zabezpečenie podkladov v súčinnosti s daňovým subjektom na zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali, vykonali vo veci rozsiahle dokazovanie v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom. Z uvedeného dôvodu nie je možné súhlasiť s tvrdením žalobcu, že vo veci nebol dostatočne zistený skutkový stav, pretože daňové orgány oboch stupňov zamerali dokazovanie na preukázanie dodania tovaru od konkrétne označeného dodávateľa a súčasne zamerali dokazovanie vo vzťahu k dosiahnutiu, zabezpečeniu a udržaniu príjmov.

Senát odvolacieho súdu sa stotožnil s konštatáciou prvostupňového súdu, že základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle uvedených zákonných ustanovení sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne. a to podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, tzn., že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom), podmienka preukázateľnosti (daňovník musí viesť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný), na ktoré kritériá musia daňovníci vždy pamätať a to pri každom konkrétnom výdavku, len ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak., s poukazom na § 19 ods. 2 - 5, § 20, § 21 cit. zákona.

V preskúmovacom konaní mal odvolací súd taktiež preukázané, že žalovaný i správny orgán prvého stupňa pri vydaní rozhodnutí v danom prípade nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné dodávky boli dodávateľom uskutočnené a či jednotlivé náklady boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu, t. j. či ich možno považovať za daňový výdavok v zmysle § 2 písm. i) citovaného zákona o dani z príjmu. Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom daňových orgánov oboch stupňov z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vypláva, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že výdavky, ktoré deklaroval v daňovom priznaní na základe faktúr predložených k daňovej kontrole, možno považovať za výdavky podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z., pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom žalobcu v zmysle § 29 ods.8 zákona č. 511/1992 Zb., keď jediným dôkazom, ktorý svedčil o vynaložení predmetných daňových výdavkov boli faktúry a príjmové a výdavkové doklady, vrátane dokladov o pôvode dreva, predložené žalobcom, ktoré však nezodpovedajú skutočnosti, pretože nie sú podpísané oprávnenou osobou a taktiež pečiatka na týchto dokladoch nie je pravá. Pokiaľ ide o svedeckú výpoveď U. F. tento zápisnične potvrdil, že obchodná spolupráca prebehla v roku 2000 maximálne v roku 2001, presne si nepamätal, so spoločnosťou RUMIXA, s.r.o. nikdy nespolupracoval, zástupcu spoločnosti RUMIXA, s.r.o., v živote nevidel, od tejto spoločnosti nemal žiadne poverenie, spolupracoval s pánom I., ktorý odovzdával zástupcom žalobcu všetky doklady a preberal hotovosť, on bol pri preberaní dreva aj peňazí, ktorú skutočnosť uviedol aj v čestnom prehlásení ako fyzická osoba nie ako zástupca RUMIXA s.r.o., mohlo to byť v tom roku 2006, teda samotné tvrdenia svedka sú v rozpore a nemôžu byť spôsobilé potvrdiť žalobcov predmetný výdavok. Zástupca spoločnosti RUMIXA, s.r.o., zápisnične potvrdil, že zástupcov žalobcu nepozná, nespolupracoval s nimi, k obchodnej spolupráci nikoho nespĺnomocnil, všetky účtovné doklady vystavoval sám, poprel pravosť predmetných dokladov predložených žalobcom, s drevom neobchodoval, ktorý dôkaz popiera pravosť predmetných faktúr, na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočet dane a teda spochybňuje tvrdenie žalobcu o tom, že plnenia na základe týchto faktúr možno považovať za výdavok. Zástupcovia žalobcu N. M., ktorý bol uvádzaný za spoločnosť v predložených preukazoch o pôvode dreva a G. M. zápisnične potvrdili, že vedeli o tom, že v roku 2006 spolupracovali so spoločnosťou RUMEXA, s.r.o., jej zástupca nebol prítomný pri preberaní dreva ani peňazí, všetky doklady už podpísané dával B. B. I., ktorý aj preberal peniaze, aký bol vzťah medzi ním a uvedenou spoločnosťou nevedeli, k výpovedi zástupcu spoločnosti RUMIXA, s.r.o., sa nevedeli vyjadriť. Ich výpoveď nijak nepotvrďuje správnosť deklarovaných výdavkov. V daňovom konaní správca dane správne postupoval, keď chcel vypočuť ako svedka B. B. I., čo však nebolo možné, keďže zomrel. Žalobca predložil k daňovej kontrole 76 faktúr od dodávateľa RUMIXA, s.r.o., a 41ks. pokladničných dokladov preukazujúcich úhradu len časti predložených dodávateľských faktúr. Zo všetkých dôkazov vykonaných správcom dane aj podľa názoru senátu odvolacieho súdu vypláva, že k dodávke drevnej hmoty medzi odberateľom - žalobcom a dodávateľom RUMIXA, s.r.o., nemohlo dôjsť tak, ako to deklaroval žalobca na základe predmetných dodávateľských faktúr, z ktorých dôvodov plnenia z nich nie je možné považovať za daňové výdavky, pretože na daňové účely neboli dostatočne preukázané.

Aj podľa názoru odvolacieho súdu z výsledkov vykonaného dokazovania nie je možné vyvodiť záver, že v danom prípade došlo k predaju dreva spoločnosťou RUMIXA, s.r.o., keďže jej konateľ uskutočnenie takýchto obchodov nielenže nepotvrdil ako aj nepotvrdil prevzatie odmeny za takúto činnosť, ktorú žalobca preukazoval výdavkovými pokladničnými dokladmi, ale poprel akúkoľvek obchodnú spoluprácu so žalobcom a pravosť predložených dokladov s poukazom na to, že s drevom vôbec neobchodoval. Treba súhlasiť s konštatovaním súdu prvého stupňa, že pritom dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia obchodu deklarovaného v daňovom priznaní a žalobcom preukazovaného faktúrami a dokladmi o odovzdaní odmeny za uskutočnenie tohto obchodu bolo na žalobcovi, avšak žalobca v celom daňovom konaní nevedel preukázať, že obchodnú transakciu uskutočnil s dodávateľom, ktorého dokladmi deklaroval nákup dreva, hoci pri dodržaní zásad bežnej opatrnosti v obchodnom styku je prinajmenšom nezvyklé odovzdať odmenu v tak vysokej výške osobe, o ktorej nemá preukázané, že má oprávnenie konať za spoločnosť dodávateľa a nevykonal žiadne opatrenia na zadováženie zistení o dodávateľskej spoločnosti a osôb oprávnených konať za túto spoločnosť. Za vystavenie dokladov, ktorými preukazuje skutočnosti uvádzané v daňovom priznaní, zodpovedá daňový subjekt. Pokiaľ teda

žalobca si uplatnil ako výdavok odmenu za uskutočnenie nákupu dreva od spoločnosti RUMIXA, s.r.o., v zmysle § 2 písm.i/ zákona č. 595/2003 Z.z. bolo jeho povinnosťou spôsobom nevzbudzujúcim akékoľvek pochybnosti preukázať, že daňové doklady ním predložené k daňovej kontrole sú spôsobilé preukázať splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie zníženia základu dane. Žalobca ako daňový subjekt v danej veci neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že sa uskutočnili obchody fakturované dodávateľskou spoločnosťou (RUMIXA, s.r.o.) a že, za dodanie tovaru bolo zaplatené zástupcovi tejto spoločnosti, keďže B. A.-G., ktorý bol konateľom spoločnosti RUMIXA, s.r.o., vypočutý v danej veci ako svedok do zápisnice o pojednávaní správcu dane uviedol, že spoločnosť RUMIXA, s. r. o., nikdy nespolupracovala so spoločnosťou žalobcu, predmetné faktúry nevystavil, nepodpisal ich, a ani nikoho splnomocnil na ich vystavenie, tvrdil, že za spoločnosť RUMIXA, s. r. o., vystavoval všetky účtovné doklady on sám a žiadna tretia osoba ním splnomocnená na ich vystavovanie, vedenie rokovaní, preberanie úhrad, uzatváranie obchodov a zmlúv za túto spoločnosť poverená nebola a poprel, žeby podpis na týchto predložených dokladoch bol jeho s bližšou špecifikáciou svojho podpisu, ako aj že spoločnosť RUMIXA, s. r. o., nikdy nemala takú pečiatku, aká je na predložených faktúrach a tiež že spoločnosť RUMIXA, s. r. o., nikdy neobchodovala s drevom a nikoho zo spoločnosti žalobcu nepozná. Žalobca neunesol dôkazné bremeno nielenže na preukázanie, že došlo k uskutočneniu ním deklarovaného obchodu, ale nepreukázal ani žeby došlo vyplateniu odmeny zaň, pretože faktúry, ktoré predložil k daňovej kontrole a ktoré deklaroval v daňovom priznaní, vyhotovoval B. B. I., ktorý podpisoval aj pokladničné doklady, ktorými žalobca preukazoval úhradu, podpisovala osoba, ktorá nemala oprávnenie spoločnosti RUMIXA, s. r.o., pričom sám konateľ žalobcu nevedel vysvetliť vzťah B. I. k uvedenej spoločnosti. Zo skutkových zistení v danej veci podľa názoru odvolacieho súdu nevyplyva správnosť tvrdení žalobcu, že skutočnosť, že došlo k vyplateniu odmeny za deklarované obchody preukázal svojou svedeckou výpoveďou pán F., ktorý mal byť prítomný, keď odmena za predmetné obchody v roku 2006 bola B. I. I. bola vyplácaná. U. F. vypočutý zápisnične správcom dane ako svedok uviedol, že spoločnosť žalobcu pozná od roku 1999 alebo 200, osobne pozná G. M. a N. M., išlo o kamarátsky a obchodný vzťah, predmetom bola obchodná spolupráca v súvislosti s predajom a nákupom drevenej hmoty, obchodná spolupráca prebehla v roku 2000 maximálne 2001, presne si už nepamätal, ďalej uviedol, že firmu RUMIXA, s.r.o. osobne nepozná, len od B. B. I., s uvedenou firmou nikdy nespolupracoval, spolupracoval len s B. I., od tejto spoločnosti nemal nijaké splnomocnenie a ani poverenie, potvrdil, že podpísal čestné prehlásenie predložené v k daňovej kontrole žalobcom, v ktorom potvrdil, že bol prítomný pri preberkách dreva, spolu s I. ako fyzická osoba, nikdy nie v zastúpení spoločnosti RUMIXA, s.r.o., mohlo to byť v tom roku 2006. B. B. I. správcom dane nemohol byť vypočutý ako svedok, pretože v roku 2008 zomrel. Pokiaľ teda žalobca tvrdil, že svedecká výpoveď U. F., ktorý potvrdil, že bol prítomný pri preberaní a odovzdávaní guľatiny, triedil drevo a bol svedkom pri odovzdávaní finančných prostriedkov žalobcom B. I. bola nepochybne dôkazom svedčiacim o vynaložení predmetných výdavkov, odvolací súd nesúhlasí so správnosťou tohto tvrdenia, pretože uvedený svedok nepotvrdil jednoznačne, že bol vždy prítomný pri odovzdávaní odmeny žalobcom B. I. a jeho výpoveď v časti obchodnej spolupráce so žalobcom je v rozpore, pretože najskôr vypovedal, že obchodná spolupráca prebehla v roku 2000 maximálne 2001, presne si už nepamätal, a neskôr uviedol, že potvrdzuje skutočnosti, ktoré uviedol v čestnom prehlásení predloženom k daňovej kontrole žalobcom a mohlo to byť aj v roku 2006, ktorá skutočnosť podmieňuje neverihodnosť jeho svedeckej výpovedi a súčasne pravdivosť uvedeného tvrdenia žalobcu nepotvrdzuje ani B. B. I., ktorý vo veci nemohol byť vypočutý, keďže zomrel.

V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje na to, že samotné výdavkové pokladničné doklady, na základe ktorých žalobca mal odmeny za obchody vyplatiť B. I. preukazujú len časť vyplatenej úhrady deklarovanej predmetnými faktúrami

Pokiaľ žalobca poukazoval na právne závery Najvyššieho súdu SR vyslovené v rozsudkoch sp. zn. 3Sžf/85/2008, že vecný charakter daňových výdavkov je daný materiálnou existenciou daňového výdavku, u ktorého v zmysle § 24 ods.1 zákona č. 366/1999 Z.z. je požiadavka iba na vecnú súvislosť s príjmami daňového subjektu a sp.zn. 3Sžf 10/2008, že dňové výdavky pre daň z príjmov (na rozdiel od dane z pridanej hodnoty) majú tzv. neosobný charakter v dôsledku čoho je rozhodujúca samotná existencia výdavku a jeho vecná súvislosť s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmu u

kontrolovaného subjektu, odvolací súd dáva do pozornosti, že najvyšší súd vychádzal v uvedených prípadoch z iných skutkových okolností a v prípade rozhodnutia sp.zn. 3 Sžf/10/2008 najvyšší súd konštatuje, že vecný charakter daňových výdavkov je daný materiálnou existenciou daňového výdavku, s ktorým argumentom sa plne stotožnil aj senát odvolacieho súdu v preskúmvanej veci s tým, že práve bolo povinnosťou daňového subjektu žalobcu preukázať materiálnu existenciu daňového výdavku, pričom nemožno považovať za dôkaz na jej preukázanie len predloženie samotnej faktúry, keďže jej správnosť musí vychádzať spôsobom nevzbudzujúcim akékoľvek pochybnosti z objektívne existujúcich skutočností potvrdzujúcich realizáciu obchodu, čo v danom prípade žalobca nepreukázal.

Odvolací súd nesúhlasil ani s námietkou žalobcu, že z obsahu rozhodnutí správnych orgánov a súdu vyplýva, že v rozpore s zásadou zákonnosti daňového konania správne orgány a súd pred správnym vyrubením dane uprednostnili záujem štátu založený na inkase dane, bez ohľadu na rešpektovanie práv a právom chránených záujmov tých osôb, ktoré tieto dane platia tvrdiac, že hodnotu závažnosti dôkazu nie je možné odvodzovať od toho, či je v prospech alebo v neprospech daňového subjektu, v ktorej súvislosti súčasne poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/07 z 18. 9. 2008, v zmysle ktorého prioritizovanie záujmov oprávnených príjemcov daní teda nemôže ísť na úkor rešpektovania práv a právom chránených záujmov tých osôb, ktoré tieto dane platia. Z postupu a rozhodnutí daňových orgánov ako aj súdu prvého stupňa nevyplýva, že by hodnotili dôkazy vykonané v daňovom konaní v prospech alebo neprospech len jednej strany, čím by porušili zásadu rovnosti zbraní a teda, že by pri hodnotení dôkazom účelne postupovali v neprospech žalobcu. Subjektívny názor žalobcu vyjadrený v uvedenom tvrdení z administratívneho spisu ani zo súdneho spisu ako aj z odôvodnení preskúmvaných rozhodnutí nevyplýva. Taktiež nemožno súhlasiť s názorom žalobcu, že zákon č. 511/1992 Zb. v ustanovení § 29 prenáša dôkaznú povinnosť na daňový orgán, keďže v zmysle § 29 ods.8 dôkazná povinnosť predovšetkým zaťažuje daňový subjekt, čo však nezabavuje daňové orgány zistiť skutkový stav čo najúplnejšie.

Vzhľadom k uvedenému odvolací nepovažoval námietky žalobcu uvedené v jeho odvolaní za relevantné k vyhovneniu jeho odvolacieho návrhu a dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správca dane ako aj žalovaný vo veci vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci, v daňovom konaní postupovali v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom, skutkové zistenia správne vyhodnotili v súlade so zákonom, ktoré skutočnosti náležite aj odôvodnili v odôvodnení preskúmvaných rozhodnutí.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmvanej veci postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.), náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal s jednotlivými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožňuje s názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmvanej veci bolo relevantným spôsobom preukázané, že žalobca za zdaňovacie obdobie 2006 nesplnil zákonné podmienky na zníženie základu dane, pretože žalobca neunesol dôkazné bremeno o tvrdení, že predmetné výdavky sa uskutočnili a súviseli z jeho zdaniteľnými príjmami, teda nebolo preukázané, že by skutočne k deklarovanému obchodu so spoločnosťou RUMIXA, s.r.o., vo vzťahu ktorého boli platby predmetnými faktúrami konkrétne účtované, došlo.

Z uvedených dôvodov odvolací súd považuje záver súdu prvého stupňa o tom, že správne orgány oboch stupňov v preskúmvanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď žalobcov ako platiteľovi dane vyrubili za zdaňovacie obdobie 2006 rozdiel dane z príjmov právnických osôb zistený na základe daňovej kontroly vychádzajúc z vyčíslenej dane žalobcom v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2006 a dane vyčíslenej daňovým úradom z platieb vyplývajúcich z dôkazov vykonaných v daňovom konaní, za skutkovo správny a v súlade so zákonom.

Vzhľadom na uvedené odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil podľa § 250ja ods.3 O.s.p. v spojení s § 246c ods.1 a s § 219 ods.1,2.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 a s § 250k ods.1. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania, pretože bol v tomto konaní neúspešný.

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 1.mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.