

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/12/2013
Identifikačné číslo spisu:	3012200256
Dátum vydania rozhodnutia:	26.02.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:3012200256.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Zdenky Reisenauerovej, v právnej veci žalobcu : MANIPUL s.r.o., so sídlom K výstavisku 15, Trenčín, IČO: 31 426 921, zastúpeného JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom, so sídlom Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 1040508/22653-140135/2012/5290-r zo dňa 20. januára 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/54/2012-71 zo dňa 21. novembra 2012, jednomyseľne takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/54/2012-71 z 21. novembra 2012 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

Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 13S/54/2012-71 zo dňa 21. novembra 2012, podľa ust. § 250j ods. 1 Občianskeho právneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“), zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1040508/22653-140135/2012/5290-r zo dňa 20.1.2012, ktorým žalovaný podľa ust. § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 645/230/71716/11/Ksi zo dňa 15. júla 2011, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2008 v sume 70 132,11 Eur. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, pretože v konaní nemal úspech.

Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia dospel k záveru o dostatočne zistenom skutkovom stave žalovaným, ako aj správcom dane, ktorí zabezpečili potrebné podklady, z ktorých vyvodili správny právny záver, s ktorým sa krajský súd

stotožnil a v podrobnostiach odkázal na odôvodnenie rozhodnutia žalovaného. Daňové orgány rozhodli v súlade so zákonom, a preto súd žalobu ako nedôvodnú zamietol.

Z odôvodnenia rozsudku je zrejmé, že krajský súd nesúhlasil s názorom žalobcu, že správca dane bol povinný vo veci rozhodnúť do 15 dní podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní a to z dôvodu, že takýto postup zo zákona o správe daní nevyplýva. Krajský súd v odôvodnení poukázal na to, že dodatočný platobný výmer č. 645/230/14601/10/KSI zo dňa 26. februára 2010 bol rozhodnutím žalovaného zrušený a vrátený správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu a z dôvodu procesného pochybenia s tým, aby v ďalšom konaní odstránil procesné pochybenia a oboznámil žalobcu so všetkými zistenými skutočnosťami a umožnil mu vyjadriť sa k nim a zároveň za účelom zistenia skutkového stavu bol povinný vypočítať svedka Z. N., konfrontovať jeho výpoveď s výpoveďou svedka B. X. na objasnenie uskutočnených prác spoločnosťou KK - Royal s.r.o. pre MANIPUL s.r.o. prostredníctvom OMNITECH a.s. a prípadne vykonať ďalšie dokazovanie (štvrtý odsek str.13 rozhodnutia č. I/226/11829-9129/2011/990596-r zo dňa 26. januára 2011), krajský súd skonštatoval, že zákon o správe daní osobitne neupravuje postup správcu dane a lehotu na vydanie nového rozhodnutia, ak jeho predchádzajúce rozhodnutie bolo odvolacím orgánom zrušené. Zdôraznil, že odvolací orgán nenariadil správcovi dane vykonať opakovanú daňovú kontrolu. Taktiež uviedol, že zákon neukladá správcovi dane povinnosť vo veci rozhodnúť v lehote 15 dní od zrušenia jeho predchádzajúceho rozhodnutia odvolacím orgánom, pretože správca dane bol povinný v súlade s právnym názorom žalovaného doplniť dokazovanie a odstrániť procesné pochybenia a až následne mohol vo veci rozhodnúť vo všeobecnej lehote podľa ust. § 30a zákona o správe daní. Konštatoval, že z uvedených dôvodov správca dane mal právomoc rozhodnúť a vydať dodatočný platobný výmer dňa 15. júla 2011, ktorým žalobcovi vyrubil za zdaňovacie obdobie rok 2008 rozdiel dane z príjmov právnických osôb, a teda nejde o nulitný právny úkon. Tento názor nie je v rozpore s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky č. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010.

Vo vzťahu k žalobcovým námietkam ohľadne nezákonnosti postupu správcu dane pri vykonávaní jednotlivých dôkazov, účelového hodnotenia dôkazov a nezákonného prenesenia dôkazného bremena na žalobcu, pričom žalovaný nemal podľa názoru žalobcu na zmenu svojich skutkových a právnych záverov žiadne relevantné podklady, krajský súd upriamil pozornosť na povinnosť daňovníka na účel dane z príjmu hodnoverným spôsobom preukázať výdavky (náklady) aj v prípade, ak ide o obchodovanie so špeciálnou technikou, pričom pokiaľ boli uplatnené v súvislosti s plnením na základe mandátnej zmluvy uzatvorenej dňa 1. januára 2004, ktorú uzavrel so spol. OMNITECH a.s. bol povinný preukázať, že išlo o výdavky (náklady) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie jeho príjmov podľa ust. § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov právnických osôb.

Krajský súd skonštatoval, že správca dane dôvodne doplnil dokazovanie, keďže žalobca o plnení z mandátnej zmluvy nepredložil žiaden konkrétny výstup, ktorým by sa preukázalo, že k plneniu tejto zmluvy skutočne došlo a v súvislosti s týmto plnením mu vznikli uplatnené daňové výdavky, napriek tomu, že žalobca bol presvedčený a tvrdil, že predložil o vynaložených výdavkoch (nákladoch) priame, reálne existujúce dôkazy, pretože si bol vedomý dôkaznej povinnosti podľa ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov. Tým dôkazom bol harmonogram stretnutí so zástupcami mandatára (spol. OMNITECH a.s.), pričom B. X. a P. S. potvrdili, že stretnutia sa podľa harmonogramu uskutočnili, avšak konkrétne právne úkony žalobcu ako i mandatára (spol. OMNITECH a.s.), podliehali obchodnému tajomstvu v zmysle dohody o mlčanlivosti, ktorú účastníci mandátnej zmluvy uzatvorili podľa ust. § 17 a nasl. Obchodného zákonníka dňa 1. januára 2004. V tejto súvislosti krajský súd poukázal aj na skutočnosť, že svedkovia B. X. a P. S. vo svojich výpovediach uviedli rozporné tvrdenia o výdavkoch spol. OMNITECH a.s. v súvislosti s plnením Mandátnej zmluvy. Pre odstránenie pochybností vypočul správca dane i konateľa spoločnosti KK-Royal s.r.o. p. Z. N., a preto krajský súd nepovažoval za dôvodné tvrdenie žalobcu, že správca dane vykonal dokazovanie nad rámec svojich zákonných oprávnení. V súvislosti s námietkou žalobcu o prenesení dôkazného bremena na daňový subjekt poukázal krajský súd na ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní, podľa ktorého je daňovník povinný preukázať skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane a 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. Taktiež sa krajský súd nestotožnil s argumentáciou žalobcu, že daňové orgány boli povinné akceptovať súhlasné vyjadrenia účastníkov mandátnej zmluvy o splnení

záväzku a to vzhľadom na osobitný režim obchodu so špeciálnou technikou, ktorý podlieha dohode o mlčanlivosti, pričom žalobca nepreukázal bez akýchkoľvek pochybností, že skutočne došlo k poskytnutiu služieb, ktoré boli deklarované fa OF08001 zo dňa 31. decembra 2008 na základe plnenia z mandátnej zmluvy a teda, že uplatnený výdavok vo výške 70 132,11 EUR je daňovým výdavkom, ktorý použil na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie v zmysle ust. § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov právnických osôb. Krajský súd na základe po zhodnotení dôkazov dospel k záveru, že žalobe nie je možné vyhovieť, pretože napadnuté rozhodnutie žalovaného i správcu dane sú po preskúmaní súdom v medziach zákonov na základe ktorých daňové orgány rozhodovali.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie v ktorom žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „NS SR“ alebo „najvyšší súd“) podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v nadväznosti na ust. § 221 ods. 1 písm. f/ a h/ O.s.p. rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1040508/22653-140135/2012/5290-r zo dňa 20. januára 2012 ako i prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 645/230/71716/11/Ksi zo dňa 15. júla 2011 zruší a vec vráti na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trov prvostupňového konania v sume 225,17 Eur a odvolacieho v sume 151,46 Eur.

V dôvodoch odvolania namietal, že krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku nesprávne vyhodnotil žalobnú námietku, že správca dane na vydanie prvostupňového dodatočného platobného výmeru už nemal kompetenciu, pretože mu uplynutím zákonnej lehoty zanikla. Nesúhlasil so záverom súdu prvého stupňa a tvrdil, že v tomto prípade sa nesprával ako objektívny orgán, ktorý posudzoval vec v spore, keď sa žalobca i žalovaný prvýkrát ocitli v približne rovnocennom právnom postavení, pretože v konaní pred daňovými orgánmi je daňový subjekt vždy podriadený vrchnostenskému správaniu daňových orgánov. Trval na tom, že správca dane na vydanie napadnutého rozhodnutia nemal kompetenciu. Poukazom na ust. § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s ust. § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 uvedeného zákona a v spojení s článkom 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, uviedol, že zákon o správe daní a poplatkov vymedzuje správcovi dane kompetencie, v rámci ktorých vykonáva správu daní a v rámci ktorých zákon určuje aj podmienky, za akých správca dane má pri správe daní postupovať a jednou z týchto podmienok je aj určenie lehôt, v rámci ktorých musí správca dane vykonávať jednotlivé úkony správy daní. Dôvodil, že pre vyrubovacie daňové konanie je okrem iného stanovená i lehota na vydanie rozhodnutia správcom dane po ukončení daňovej kontroly (§ 15 ods. 13 zákona), ktorá lehota je upravená v § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 - táto lehota je pätnásťdňová a začína plynúť dňom nasledujúcim po dni skončenia daňovej kontroly. Ďalej uviedol, že v prípade, ak správcovi dane bolo predchádzajúce rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, nadriadeným orgánom t. j. Daňovým riaditeľstvom SR zrušené a vrátené na ďalšie konanie, daňový proces sa dostal do štádia začatia vyrubovacieho konania podľa § 44 a doručením tohto zrušujúceho rozhodnutia správcovi dane začína nasledujúci deň plynúť zákonná lehota na vydanie rozhodnutia podľa § 44 ods. 6 písm. b/ a bod 1 zákona, čím začína plynúť časový úsek kompetencie správcu dane, v rámci ktorého musí úkon vydania rozhodnutia vykonať, a ak v tejto lehote úkon nevykoná, zaniká jeho kompetencia (právomoc) vydať takéto rozhodnutie.

Mal za to, že v danom prípade rozhodnutie správcu dane bolo vydané po uplynutí objektívnej zákonnej lehoty a teda po zániku kompetencie na vydanie takéhoto rozhodnutia, keďže správca dane vydal napadnuté rozhodnutie dňa 15. júla 2011 a rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR o zrušení rozhodnutia a vrátení na ďalšie konanie mu bolo doručené dňa 28. februára 2011, pričom zákonná lehota mu uplynula dňom 15. marca 2011. V danej súvislosti opätovne poukázal na názor Ústavného súdu SR vyslovený v náleze č. III. ÚS 24/2010 - 57 zo dňa 29. júna 2010. Súčasne poukázal na to, že jeho tvrdenie o nedodržaní 15 -dňovej lehoty podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdzuje a súčasne vyvracia názor krajského súdu i žalovaného aj samotný obsah prvostupňového rozhodnutia Daňového úradu Trenčín - dodatočný platobný výmer, v ktorom sám správca dane v záhlaví tohto rozhodnutia uvádza „Daňový úrad Trenčín podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubuje daňovému subjektu MANIPUL, s.r.o. " čím potvrdil, že postupoval len podľa § 44, teda len ako vo vyrubovacom konaní.

Žalobca vytýkal krajskému súdu, že sa vôbec nezaoberal žalobnou námietkou o nezákonnosti predĺženia lehoty na vydanie rozhodnutia, poukazom na tvrdenie žalovaného, že lehota bola správcovi dane

predĺžená, o čom žalobcu upovedomil. Rozhodnutie o predĺžení lehoty považoval za nulité, pretože neexistovali zákonom stanovené podmienky. Dôvodil, že nulitosť tohto rozhodnutia je spôsobená tým, že ide o procesné rozhodnutie, ktoré zasahuje do lehôt týkajúcich sa daňového subjektu, a tak musí byť toto rozhodnutie vydané až potom, keď sa daňový subjekt vyjadrí k žiadosti správcu dane o predĺženie lehoty, pričom správca dane v danom prípade žalobcu s touto žiadosťou neoboznámil a žalobcovi nebol známy zákonný dôvod, pre ktorý bola lehota predĺžená, čím takéto rozhodnutie je nepreskúmateľné. Uviedol, že tým preukazuje, že nebola dodržaná ani lehota na vydanie rozhodnutia podľa § 30a zákona. V danej súvislosti poukázal na totožný názor Ministerstva financií SR č. MF/18075/2011 - 71 zo dňa 1. júla 2011.

Žalobca poukázal na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (o. i. vec G. R. proti Š., rozsudok zo dňa 21. januára 1999 týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, R.T. proti Š., rozsudok zo dňa 9. decembra 1994 týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, V.H.D. proti H., rozsudok zo dňa 19. apríla 1994 týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90) a judikatúru Ústavného súdu SR (sp. zn. I. ÚS 226/03 zo dňa 12. mája 2004, III. ÚS 209/04 zo dňa 23. júna 2004, III. ÚS 95/06 zo dňa 15. marca 2006, III. ÚS 260/06 zo dňa 23. augusta 2006, v zmysle ktorej nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď, ak však súd v odôvodnení nereaguje na zásadnú relevantnú námietku, súvisiacu s predmetom súdnej ochrany prednesenú žalobcom, je potrebné tento nedostatok považovať za prejav arbitrárnosti. Žalobca namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa pre nedostatok dôvodov, keďže prvostupňový súd sa uvedenou námietkou nijako nevyporiadal, ktorým postupom mu odňal ako účastníkovi konania možnosť konať pred súdom, čo je dôvodom pre zrušenie napadnutého rozsudku podľa § 221 ods. 1 písm. f/ s poukazom na ust. § 246c ods. 1 O.s.p. Súčasne vytýkal krajskému súdu, že sa vôbec nezaoberal aj jeho námietkou týkajúcou sa nezákonnosti postupu správcu dane pri vykonávaní dokazovania v daňovej kontrole. Poukázaním na ust. § 15 ods. 16, § 32, § 34 a § 41 zákona č. 511/1992 Zb. namietal, že správca dane sa uvedenými ustanoveniami neriadil, čo žalovaný a aj krajský súd ponechali bez povšimnutia. Dôvodil, že z uvedenej právnej úpravy vyplýva prenesenie dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane a naopak. Tvrdil, že dôkazné bremeno podľa ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. je na daňovom subjekte, pričom daňový subjekt si toto dôkazné bremeno splní v prvej fáze tým, že predloží správcovi dane všetky doklady, ktoré má k dispozícii a ktoré žiadal po začatí daňovej kontroly správcu dane, a následne dôkazné bremeno prechádza na správcu dane, ktorý v prípade pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu, ktoré správcovi dane predložil, musí uviesť, o aké pochybnosti ide a aké sú dôvody týchto pochybností a umožniť daňovému subjektu vysvetliť a navrhnúť dôkazy alebo priamo predložiť ďalšie dôkazy. Namietal, že správca dane v danom prípade takto nepostupoval, keď žalobcu síce vyzýval na predloženie písomných dôkazov o uskutočnení plnenia podľa mandátnej zmluvy, a to aj napriek tomu, že vedel, že takéto dôkazy okrem harmonogramu stretnutí neexistujú, vo výzve nikdy neuviedol, aké sú jeho pochybnosti a aké sú dôvody jeho pochybností, čím v podstate žalobca nevedel až do prerokovania protokolu, aké sú dôvody jeho pochybností. Vyslovil názor, že pokiaľ správca dane v daňovej kontrole postupoval bez toho, aby žalobcovi oznámil vo výzve jeho pochybnosti a dôvody týchto pochybností a tým mu neumožnil tieto pochybnosti odstrániť, ale naopak svojvoľne bez akejkoľvek príčinnej súvislosti vykonával toto dokazovanie, porušil základné právo na úzku spoluprácu a súčinnosť podľa ust. § 2 ods. 8 a tým i ust. § 2 ods. 1 v spojení s ust. § 15 ods. 16 a ust. § 41 zákona č. 511/1992 Zb., majúci za to, že ide o takú vážnu vadu v postupe správcu dane pri výkone daňovej kontroly, že dôkazy takto získané sú nezákonné a protokol o daňovej kontrole je následne tiež dôkazom, ktorý nemá povahu zákonného dôkazu, ktorá skutočnosť sama osebe je dôvodom pre zrušenie rozsudku krajského súdu, keď napriek žalobným námietkam na túto skutočnosť neprihliadol.

Žalobca vytýkal tiež krajskému súdu, že pri posudzovaní hodnotenia dôkazov daňovými orgánmi, ako aj hodnotenia dôkazného bremena nepostupoval v súlade so zákonom, ale stotožnil sa so záverom žalovaného. V danej súvislosti namietal prevzatie účelového hodnotenia dôkazov krajským súdom v súvislosti so spoločnosťou KK-Real, s.r.o., pretože žalobca s touto spoločnosťou nemá nič spoločné a teda nie je ani jeho povinnosťou preukazovať v tejto súvislosti výdavky spoločnosti OMNITECH, a.s., považujúc dokazovanie daňových orgánov v tomto smere za zbytočné nad rámec zákona. Vyslovil názor, že nepreukázanie výdavkov iného daňového subjektu nesmie byť povinnosťou a na ujmu žalobcu ako daňového subjektu. Uviedol, že tým preukazuje, že dokazovanie správcu dane, ktoré prevzal žalovaný i krajský súd ako dôkaz opaku je dôkazom nezákonným a ako dôkaz nesmie byť použitý.

Žalobca namietal, že krajský súd prevzal spochybnenie vierohodnosti výpovede svedkov p. X. a P. S. tým, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy o ich tvrdení. Výhodnotenie výpovedí uvedených svedkov správcou dane považoval za účelové. Uviedol, že tieto svedecké výpovede ako priame dôkazy už len potvrdzovali existujúci písomný dôkaz o poskytnutí služby a to harmonogram stretnutí, čím ako priami účastníci týchto rokovaní potvrdili realnosť poskytnutej služby a teda, že spoločnosť OMNITECH, a.s. prostredníctvom P. S. v plnom rozsahu splnila predmet mandátnej zmluvy. Žalobca dokazovanie na Ministerstvo obrany SR, príp. Ministerstvo vnútra SR považoval za zbytočné. Trval na námietke, týkajúcej sa preverovania dodania služieb spoločnosti KK Royal, s.r.o. ako i preverovania skutočnosti na Ministerstve obrany SR. Tvrdil, že Ministerstvo obrany SR o uskutočnení plnenia podľa mandátnej zmluvy nemohlo mať ani tušenie, keďže táto činnosť mala zistiť možnosti a schopnosti žalobcu a efektivitu jeho účasti v tendri, pričom celý jej priebeh bol uskutočnený pred prihlásením sa žalobcu do tendra. Poukázal na to, že žalobca nikdy netvrdil a ani neuviedol, že Ministerstvo obrany SR malo niečo spoločné s poskytnutím služby podľa mandátnej zmluvy. Postup žalovaného v tomto smere považoval za prejav absolútnej neznalosti skutkového stavu a prejav snahy za každú cenu preukázať nepravdivosť tvrdení žalobcu. Tvrdil, že žalobca jednoznačne preukázal, že žalovaný neuniesol prenesené dôkazné bremeno predložením dôkazu opaku, v ktorej súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011. Žalobca ďalej namietal nezákonnosť postupu správcu dane v daňovej kontrole i v následných konaniach, spočívajúcu i v tom, že do celého konania zasahoval nadriadený orgán bez toho, aby na takéto konanie mal zákonné povolenie, s poukazom na článok 2 ods. 2 Ústavy SR a ust. § 2 ods. 1 zákona č. 511/1990 Zb. Na dôkaz svojho tvrdenia predložil list správcu dane č. k. 645/321/94923/09/Krch zo dňa 20. novembra 2009 a odpoveď DR SR na list č.k.VIII/240/6959/09 zo dňa 3. decembra 2009 (č. 1. 16 a 17 administratívneho spisu), dôvodiac, že týmto spochybňuje objektivitu celého odvolacieho konania.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že sa v plnom rozsahu pridržiava svojich záverov uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí ako aj vo svojom stanovisku k žalobe. S odvolacími dôvodmi žalobcu nesúhlasil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok prvostupňového súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. s použitím § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 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, postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p. a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

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 v spojení s rozhodnutím správcu dane - Daňového úradu Trenčín, a vrátenia veci na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Trenčín, ktorým správca dane žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2008 v sume 70 132,11 Eur.

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 rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa 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 napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

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 odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Odvolací súd považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Vzhľadom k tomu, aby najvyšší súd v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Odvolací 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 preskúmvaní 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 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.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu za zdaňovacie obdobie roku 2008 kontrolu dane z príjmov právnickej osoby, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 645/321/5842/2010/Krch zo dňa 29. januára 2010 a dodatok k protokolu zo dňa 18. februára 2010, ktoré boli prerokované dňa 19. februára 2010 za účasti žalobcu a jeho splnomocneného zástupcu. V nadväznosti na to bol 26. februára 2010 vydaný dodatočný platobný výmer č. 645/230/14601/10/Ksi, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za kontrolované zdaňovacie obdobie v sume 70.132,11 €, voči ktorému sa žalobca odvolal. Žalovaný v odvolacom konaní tento dodatočný platobný výmer zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu a tiež z dôvodu, že správca dane procesne pochybil, keď daňovému subjektu uprel právo podľa ust. § 15 ods.5 písm. f/ zák. č. 511/1992 Zb. vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole. V ďalšom konaní správca dane doplnil dokazovanie a 15.7.2011 vydal dodatočný platobný výmer č. 645/230/71716/11/Ksi, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2008 v sume 70132,11 Eur, podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. s tým záverom, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno podľa ust. 29 ods. 8 zákona o správe daní tým, že neodstránil pochybnosti o vierohodnosti a pravdivosti reálneho obsahu uplatneného daňového výdavku, napriek tomu, že na splnenie povinnosti správca dane poskytol v rámci

daňovej kontroly daňovému subjektu dostatočný priestor. Na základe podaného odvolania žalovaný svojím rozhodnutím zo dňa 20. januára 2012, č. 1040508/22653-140135/2012/5290-r, dodatočný platobný výmer č. 645/230/71716/11/Ksi potvrdil.

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, chráni 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 správcou dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa § 15 ods. 1, 5, 6, 10, 12, 13, 16 zákona č. 511/1992 Zb. daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j/ prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcou dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

O výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s

výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcou dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Po prerokovaní protokolu protokol podpisuje kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca a zamestnanec správcu dane. Odmietnutie podpisu kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom zamestnanec správcu dane v protokole zaznamená spolu s dôvodom odmietnutia, ak je mu známy. Jedno vyhotovenie protokolu odovzdá zamestnanec správcu dane kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi. Deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia. Ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu. Daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

Ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

Podľa 29 ods. 1, 2, 4, 8 zákona č. 511/1992 Zb., 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.

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.

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 30a ods. 1, 2, 3, 4, 6 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní podľa tohto zákona alebo osobitného zákona je povinný v jednoduchých veciach, najmä ak možno rozhodnúť na podklade dokladov predložených daňovým subjektom, vydať rozhodnutie alebo

vykonať iné opatrenie ustanovené týmto zákonom (ďalej len "rozhodnutie") bezodkladne.

V ostatných prípadoch je správca dane príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní povinný vo veci rozhodnúť do 30 dní odo dňa začatia konania. Odvolací orgán (§ 48 ods. 1) je povinný vo veci rozhodnúť do 30 dní odo dňa doručenia podania tomuto orgánu. V osobitne zložitých prípadoch je správca dane a odvolací orgán povinný tak urobiť do 60 dní. O registrácii podľa § 31 je správca dane povinný rozhodnúť do siedmich dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu alebo do siedmich dní odo dňa vysvetlenia, zmeny alebo doplnenia tejto žiadosti podľa § 31 ods. 10; pri registrácii podľa § 31 ods. 21 začína lehota plynúť nasledujúci deň po dni prijatia údajov v daňovom informačnom systéme.

Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu alebo iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu tohto prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote do 60 dní, môže túto lehotu na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť orgán najbližšie nadriadený správcovi dane. Ak rozhoduje orgán najbližšie nadriadený správcovi dane, môže túto lehotu na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť ministerstvo, a ak rozhoduje ministerstvo, minister financií Slovenskej republiky.

Ak orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní nemôže vo veci rozhodnúť v lehote do 60 dní, je povinný o tom písomne s uvedením dôvodov upovedomiť daňový subjekt.

Podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, 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, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 17 ods. 1 písm. b/ cit. zákona, pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

Podľa § 17 ods. 2 písm. a/ cit. zákona, výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

Podľa § 21 ods. 1 cit. zákona, 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.

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, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom a vo veci rozhodol vecne a právne správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane v súlade so zákonom, z ktorých dôvodov 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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu v rozsahu a

dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu, vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich zo spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého bol aj administratívny spis žalovaného správneho orgánu, sa plne stotožnil s argumentáciou krajského súdu o zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, považujúc ju za správnu. Odvolací súd zhodne ako prvostupňový súd konštatuje, že v danom prípade bol zistený skutkový stav v dostatočnom rozsahu, z ktorého nepochybne vyplynul záver o nepreukázaní daňovým subjektom uplatnených nákladov, ktoré mal vynaložiť na odmenu za služby poskytnuté dodávateľom OMNITECH, a.s. na základe uzatvorenej mandátnej zmluvy ako daňové výdavky, keďže v rámci dokazovania správnym orgánom sa nepreukázali tvrdenia daňového subjektu - žalobcu, deklarované v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2008.

V predmetnej veci považoval odvolací súd za správny záver krajského súdu o tom, že správca dane mal právomoc po vykonaní všetkých úkonov - na ktoré bol zaviazaný zrušujúcim rozhodnutím žalovaného č. I/226/11829-9129/2011/9900596-r z 26. januára 2011 - v zmysle právneho názoru žalovaného rozhodnúť a vydať dodatočný platobný výmer č. 645/230/71716/11/Ksi dňa 15. júla 2011, ktorým vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie rok 2008 rozdiel dane z príjmov právnických osôb. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane listom zo dňa 14. júna 2011, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 20.6.2011, oboznámil daňový subjekt so zisteniami v súlade s rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR Banská Bystrica č. I/226/11829-9129/2011/9900596-r s tým, že daňový subjekt má právo sa k zisteným skutočnostiam vyjadriť v lehote do 8 dní odo dňa doručenia tohto listu. Žalobca sa nevyjadril. Následne bol vo vyrubovanom konaní dňa 15. júla 2011 vydaný podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. dodatočný platobný výmer č. 645/230/71716/11/Ksi. V záhlaví uvedený odkaz na ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. ustanovuje formu rozhodnutia, ktorou je správca dane povinný rozhodnúť o daňovej povinnosti daňového subjektu. Z uvedeného je teda zrejmé, že správca dane rozhodol poukazom na ust. § 30a zákona o správe daní v zákonnej lehote, potom ako doplnil dokazovanie na základe právne záväzného názoru žalovaného vyjadrenom v jeho zrušujúcom rozhodnutí.

Pokiaľ žalobca namietal, že rozhodnutie žalovaného o predĺžení lehoty treba považovať za nulité, odvolací súd považuje za potrebné uviesť, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj z obsahu administratívneho spisu, ktorého súčasťou je aj prvostupňový spis, nevyplýva, že by v predmetnej veci bolo vôbec rozhodnutie o predĺžení lehoty vydané, t. j., že by žalovaný lehotu predlžoval. Uvedené podporuje aj vyjadrenie žalovaného (ako k žalobe, tak aj k odvolaniu žalobcu), že v žalobou napadnutom rozhodnutí č. 1040508/22653-140135/2012/5290-r zo dňa 20. januára 2012 nespomína žiadnu informáciu o predĺžení lehoty ani o upovedomení žalobcu o predĺžení lehoty. Za tohto stavu námietku žalobcu o nulite rozhodnutia o predĺžení lehoty odvolací súd vyhodnotil ako bezpredmetnú. Ak prvostupňový súd na túto námietku - nemajúcu oporu v napadnutom rozhodnutí žalovaného a ani v postupe správnych orgánov - nereagoval, nemohlo dôjsť k ukráteniu žalobcu na jeho právach.

Odvolací súd sa nemohol stotožniť s argumentáciou žalobcu, že prvostupňový rozsudok je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, pretože z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že prvostupňový súd sa náležite vyporiadal so zásadnými žalobnými námietkami, keď v rámci svojej prieskumnej činnosti zameral svoju pozornosť na otázky, či správca dane a následne žalovaný si pre vydanie rozhodnutia zadovážili dostatok relevantných skutkových okolností v súčinnosti s daňovým subjektom, či skutkové okolnosti správne právne posúdili a vyvodili z nich správny právny záver, ako aj či náležite svoj právny záver zdôvodnili v odôvodnení rozhodnutia.

Odvolací súd sa nestotožnil ani s argumentáciou žalobcu, že správca dane porušil jeho základné právo na úzku spoluprácu a súčinnosť podľa § 2 ods. 8 a tým i § 2 ods. 1 v spojení s § 15 ods. 16 a § 41 zákona č. 511/1992 Zb. keď v daňovej kontrole postupoval bez toho, aby mu oznámil vo výzve jeho pochybnosti a dôvody týchto pochybností, čím mu neumožnil tieto pochybnosti odstrániť, ale naopak svojvoľne bez akejkoľvek príčinnej súvislosti vykonával toto dokazovanie. Zo skutkových okolností vyplývajúcich z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že žalobcovi bolo doručené oznámenie o začatí daňovej kontroly, boli mu doručené viaceré výzvy správcu dane postupom podľa § 41 zákona o

správe daní na predloženie dokladov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného plnenia, správca dane vykonal ústne pojednávania, o ktorých spísal zápisnicu, z ktorých vyplýva, že žalobcu oboznamoval o všetkých úkonoch, o vykonanom dokazovaní a výsledkoch z nich preukázaných, pričom súčasne žalobca na týchto pojednávaniach mal právo sa k všetkým zisteniam správcu dane vyjadriť. Vzhľadom k uvedenému je z administratívneho spisu preukázané, že žalobca v danom prípade vedel, čo bolo predmetom daňovej kontroly, ako aj mal vedomosť o tom, na ktorú skutočnosť v rámci vykonávaného dokazovania správca dane zameriava svoju pozornosť - na preukázanie relevantných dôkazov, že deklarované služby boli naozaj poskytnuté a tiež na preukázanie vecnej súvislosti týchto služieb s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov (§ 2 písm. i/, § 21 ods.1 zákona o dani z príjmov). Žalobca o svojich právach a povinnostiach bol v rámci daňovej kontroly riadne správcom dane poučený, a preto jeho tvrdenie, že správca dane vo výzve nikdy neuviedol, aké sú jeho pochybnosti a aké sú dôvody jeho pochybností, čím v podstate žalobca nevedel až do prerokovania protokolu, aké sú dôvody pochybnosti správcu dane, sa odvolaciemu súdu prinajmenšom javia ako účelové a to aj vzhľadom na to, že žalobca bol v daňovom konaní zastúpený kvalifikovaným zástupcom - advokátom.

Odvolací súd sa taktiež nestotožnil s argumentáciou žalobcu pokiaľ vytýkal krajskému súdu, že pri posudzovaní hodnotenia dôkazov daňovými orgánmi ako aj hodnotenia dôkazného bremena nepostupoval v súlade so zákonom, ale stotožnil sa so záverom žalovaného. Aj podľa názoru odvolacieho súdu z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a pre prijatie svojho právneho záveru si zadovážil dostatok podkladov, pričom postupoval v súčinnosti sa daňovým subjektom.

V danej súvislosti odvolací súd zdôrazňuje, že dôkazné bremeno bolo na daňovom subjekte - žalobcovi - ktorý mal zákonom uloženú povinnosť preukázať skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré bol povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Pokiaľ žalobca v súvislosti s prenesením dôkazného bremena poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, odvolací súd nemohol súhlasiť s jeho argumentáciou, pretože názor najvyššieho súdu vyslovený v uvedenom prípade vychádzal z iných skutkových okolností. Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 3Sžf/1/2011 vyslovil názor, v zmysle ktorého daňový subjekt vyčerpал vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočnosti, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správca dane.

Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť postupu správcu dane v daňovej kontrole i v následných konaniach, spočívajúcu i v tom, že do celého konania zasahoval nadriadený orgán bez toho, aby na takéto konanie mal zákonné povolenie, poukazom na článok 2 ods. 2 Ústavy SR a § 2 ods. 1 zákona č. 511/1990 Zb., čím spochybňoval objektivitu celého odvolacieho konania, odvolací súd nesúhlasil ani s touto jeho argumentáciou. Z obsahu listu Daňového riaditeľstva SR zo dňa 3. decembra 2009 ako odpovede na list správcu dane č. 645/321/94923/09/Krch zo dňa 20. novembra 2009, na ktorý list žalobca v námietke poukázal, vyplýva, že Daňové riaditeľstvo SR správcovi dane zaslalo metodické usmernenie k problematike mandátnej činnosti v zmysle zákonnej úpravy Obchodného zákonníka. Z obsahu uvedeného listu, ktorý žalobca považoval za zásah do rozhodovacej činnosti správcu dane nijak nevyplýva, že by Daňové riaditeľstvo SR zasahovalo do konania a rozhodovania správcu dane v danom prípade. Do právomoci Daňového riaditeľstva SR okrem rozhodovania o odvolaniach daňových subjektov proti rozhodnutiam správcu dane v rámci dvojinstančného daňového konania patrí aj riadiaca a kontrolná činnosť daňových úradov, a preto namietané metodické usmernenie nie je možné v danom prípade považovať za zásah Daňového riaditeľstva SR do rozhodovacej právomoci správcu dane, majúci za následok spochybnenie objektivitu celého odvolacieho konania.

Žalobca najvyššiemu súdu dňa 23. októbra 2013 doručil doplnenie odvolania, na dôvody ktorého

odvolací súd nemohol prihladiť, pretože bolo podané po uplynutí zákonnej lehote na podanie odvolania v zmysle § 246c ods.1 v spojení s § 204 ods. 1, 3 O.s.p.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmvanej veci postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlave 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 a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožnil s názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmvanej veci žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože nepreložil dôkazy preukazujúce, že spoločnosť OMNITECH, a.s. poskytla deklarované služby na základe vystavených dokladov a ani to, že sa jednalo o náklady na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu v zmysle § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov. Za tohto stavu vo veci aj podľa názoru odvolacieho súdu faktúru od dodávateľa OMNITECH, a.s. nebolo možné považovať za daňový náklad podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, a preto správca dane v súlade so zákonom žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za obdobie roku 2008 v sume 70.132,11 €.

Z uvedených dôvodov odvolací súd považoval záver súdu prvého stupňa o tom, že správne orgány oboch stupňov v preskúmvanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď žalobcovi ako platiteľovi dane za zdaňovacie obdobie roku 2008 vyrubili rozdiel dane z príjmov právnickej osoby v uvedenej sume, za správny.

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.s.p.

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

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 nie je prípustný opravný prostriedok.