

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/25/2013
Identifikačné číslo spisu:	7011201096
Dátum vydania rozhodnutia:	26.02.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:7011201096.1

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: RELAX s.r.o., so sídlom Grunt č. 30, Medzev, právne zastúpeného JUDr. Petrom Blaškom, PhD., advokátom so sídlom v Košiciach, Bernolákova č. 31, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/10100-91559/2011/999523-r zo dňa 14. septembra 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č. k. 6S/182/2011-124 zo dňa 25. októbra 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/182/2011-124 z 25. októbra 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 Košiciach rozsudkom zo dňa 25. októbra 2012 č. k. 6S/182/2011-124 podľa ust. § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (O.s.p.) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a postupu rozhodnutia žalovaného č. I/223/10100-91559/2011/999523-r zo dňa 14. septembra 2011. Uvedeným rozhodnutím žalovaný ako odvolací orgán potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Moldava nad Bodvou z 26. novembra 2010 č. 711/230/23314/10/Kov, ktorým žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. d/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o správe daní a poplatkov“) bol vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 v sume 40.897,26 eur.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že rozdielne tvrdenia konateľky žalobcu B. B. a dodávateľa služieb P. X. B. týkajúce sa osôb, ktoré mali vykonať archivačné práce, a tiež meno dodávateľa prác, ktoré nie je totožné s identifikačným číslom a daňovým identifikačným číslom, ktoré je uvedené na faktúrach, spochybnilo hodnovernosť dôkazov a tvrdení, že žalobca fakturované práce prijal od dodávateľa P. X. B., PhD. - TRIO SERVICE. Túto pochybnosť žalobca neodstránil ani predloženými potvrdeniami P. W. a P. A. vzhľadom na to, že tieto potvrdenia sú nekonkrétne,

všeobecné. Aj podľa názoru krajského súdu žalobca nepreukázal hodnoverným spôsobom, že prijal služby od dodávateľa, ktorý je uvedený na faktúrach.

Podľa názoru krajského súdu žalovaný postupoval správne aj v prípade, keď neuznal sprostredkovateľskú zmluvu zo dňa 10. novembra 2008 za hodnoverný dôkaz pre uplatnenie výdavkov vyplývajúcich z tejto zmluvy v daňových nákladoch, pretože v danom prípade nešlo o získanie nových klientov, ale o rozšírenie poskytovaných služieb, o archiváciu a správu registratúrnych záznamov bez trvalej dokumentárnej hodnoty pre P. W. a P. A., ktorí boli klientmi žalobcu už pred novembrom 2008 a P. E., o ktorom žalobca tvrdí, že ide o nového klienta, pričom tento bol na základe zmluvy o poradenstve klientom žalobcu už v decembri 2007.

? Žalobca neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní a hodnoverným spôsobom nepreukázal, že prijal služby od dodávateľa, ktorý je uvedený na faktúrach. Z toho dôvodu súd nepovažoval žalobné námietky žalobcu ohľadom nedostatočne zabezpečených dôkazných prostriedkov správcom dane za opodstatnené.

? Ani ostatné žalobné námietky súd nepovažoval za dôvodné. Doručenie rozhodnutia žalovaného sa uskutočnilo v súlade so zákonom, pretože konateľka žalobcu splnomocnila P. X. B., X.. na zastupovanie žalobcu iba v konaní pred Daňovým úradom Moldava nad Bodvou. Žalovaný preto postupoval správne, keď rozhodnutie doručil na adresu, ktorá je uvedená v živnostenskom registri pre doručovanie.

? Pokiaľ žalobca namieta nezákonnosť konania žalovaného, a to že mu nebol daný na vedomie podnet na preskúmanie rozhodnutia Daňového úradu v Moldave nad Bodvou mimo odvolacieho konania, či mu bolo upreté právo vstúpiť do konania a teda že žalovaný rozhodoval v odvolacom konaní o odvolaní, ktoré nepodal, súd konštatoval, že postup žalovaného pri vydaní žalobou napadnutého rozhodnutia bol v súlade so zákonom, keďže rozhodnutie vydané v daňovom konaní, ktoré nadobudlo právoplatnosť, bolo zrušené podľa § 53 ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov a vec vrátil Daňovému úradu Moldava nad Bodvou na ďalšie konanie, čím sa vec dostala do štádia po podaní odvolania žalobcom proti prvostupňovému rozhodnutiu o dodatočnom výrube daní z príjmov. Ďalšie námietky sa netýkajú preskúmaného rozhodnutia žalovaného, preto sa súd s nimi nezaoberal.

? Pokiaľ žalobca tvrdil, že žalovaný mal odvolacie konanie prerušiť až do skončenia súdneho sporu na Krajskom súde v Košiciach (išlo o žalobu žalobcu podanú na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktoré vydal v konaní o preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania), táto požiadavka nie je dôvodná, pretože na prerušenie konania neboli splnené podmienky uvedené v § 25a ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov. Rozhodnutím vydaným v preskúmacom konaní nebola riešená predbežná otázka, ale vec sa dostala do štádia, v ktorom sa odvolací orgán mal zaoberať odvolacími námietkami žalobcu. Nedošlo preto k porušeniu jeho zákonom chránených práv.

? Z uvedených dôvodov krajský súd žalobné námietky nepovažoval za dôvodné a právne významné, a preto rozhodol podľa § 250j ods. 1 O.s.p. tak, žalobu zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca. Namietal, že došlo k porušeniu zákonnosti žalovaným tým, že v zrušujúcom rozhodnutí v rámci mimoriadneho opravného prostriedku prejudikoval prvostupňovému orgánu výsledok v budúcom rozhodovacom procese, pričom v budúcom obnovenom konaní t. j. v tomto konaní sa poruší zásada devolutívneho účinku odvolania v rozpore s Ústavou SR.

V tomto prípade žalobca nevidel ani podnet z 18. marca 2011, mimoodvolacie konanie prebehlo mimo neho, voči vydanému rozhodnutiu sa nemohol ani brániť, lebo mu boli odňaté práva garantované Ústavou SR a bol aj majetkovo postihnutý na 40.897,26 Eur.

Podľa názoru žalobcu prvostupňový súd postupoval formalistickým výkladom práva a porušil právo na súdnu a inú právnu ochranu t. j. právo na spravodlivé súdne konanie. Prvostupňový súd vyhodnotil skutkový stav iba jednostranne a vo veci urobil len formalistický výklad zákonných ustanovení čím, boli porušené jeho základné práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 atď. Ústavy SR a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd (III.ÚS 36/2010 zo 4. mája 2010, § 127 ods. 1 Ústavy SR).

Všeobecný súd mal vychádzať z toho, že pri svojom rozhodovaní mal v tomto konaní poskytovať materiálnu ochranu zákonnosti tak, že aby bola zabezpečená spravodlivá ochrana práv a oprávnených záujmov účastníkov, žalobca má za tom, že v tomto konaní boli porušené jeho práva § 1 O.s.p.,

obdobne napr. IV. ÚS 1/02, II. ÚS 174/04, III. ÚS 117/07, III. ÚS 332/09.

Žalobca nesúhlasil so závermi súdu uvádzané na strane 8 ods. 1 odôvodnenia rozsudku, že žalobca nepreukázal hodnoverným spôsobom vynaloženie výdavkov na daňové účely a údajne porušil §21 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

Práve naopak na vytýčenom pojednávaní dňa 25. októbra 2012 on predložil súdu štyri rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR, ktoré boli vydané v druhej polovici r. 2012 týkajúce sa tak kontroly dani z príjmov za rok 2008 ako aj osem kontrol DPH za rok 2008 a 2009.

O vyššie uvedenej skutočnosti, v prvostupňovom rozhodnutí nie je ani zmienky..., pričom sa dotýkajú bytostne i dane z príjmu právnických osôb za rok 2008.

V celom procese kontroly DPPO 2008 žalovaný nerešpektoval dodržiavanie zákonnosti v tom, že je zakázané požadovať od žalovaného dokazovanie za subdodávateľa (TRIO SEVICE) t. j. porušil zásadu zákazu presunu dôkazného bremena za iný daňový subjekt.

Žalobca nesúhlasí s tvrdením súdu o doručovaní právneho zástupcovi za žalobcu, t. j. že žalobné námietky súd nepovažuje za dôvodné, pretože údajne konateľka žalobcu splnomocnila P. B. na zastupovanie iba v konaní pred Daňovým úradom Moldava nad Bodvou.

Žalobca má za to, že išlo o všeobecnú plnú moc na zastupovanie vo všetkých konaniach nielen pred „budovou Daňového úradu Moldava nad Bodvou“. Keď ide udelenie všeobecnej plnej moci, tak ide o udelenie generálnej plnej moci vo všetkých konaniach, ktoré v rámci prvostupňového i druhostupňového procesu sú právoplatne ukončené.

Žiadal preto, aby Najvyšší súd SR jeho odvolaniu vyhovel a napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení na odvolanie žalobcu sa pridržiaval svojho písomného vyjadrenia k žalobe, keďže namietané skutočnosti boli aj predmetom žalobných námietok. Navrhol, aby Najvyšší súd SR rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP s použitím § 246c ods. 1 vety prvej OSP) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250j ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou OSP a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

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

Podľa ust. § 244 ods. 1 OSP v správnom súdnictve preskúmajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 ZSDP). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 ZSDP) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 ZSDP), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetkom, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 ZSDP), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní sa 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 alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa ust. § 2 ods. 1, 3, 6 ZSDP o správe daní a poplatkov účinného v čase vydania rozhodnutia, 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.

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.

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.

Podľa ust. § 29 ods. 1, 2 ZSDP, 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.

Podľa ust. § 29 ods. 4, 8 ZSDP, 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 § 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, 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 i).

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodoval s konečnou platnosťou o povinnosti žalobcu zaplatiť rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2008.

Najvyšší súd SR má z obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že Daňový úrad Moldava nad Bodvou vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008. O výsledku kontroly vyhotovil protokol zo dňa 12. októbra 2010 č. 711/320/20569/2010/Beg, ktorý bol prerokovaný a doručený v zmysle § 15 ods. 12 zákona o správe daní a poplatkov dňa 25. novembra 2010. Žalobca za toto zdaňovacie obdobie podal riadne daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby dňa 31. marca 2009 a vykázal základ dane znížený o odpočet daňovej straty, ako aj výslednú daňovú povinnosť v nulovej výške. Na základe výsledkov zistených vykonanou daňovou kontrolou Daňový úrad Moldava nad Bodvou dodatočným platobným výmerom zo dňa 26. novembra 2010 č. 711/230/23314/10/Kov vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 v sume 1,232.071 Sk (40.897,26 eur). Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, ktorému Daňový úrad Moldava nad Bodvou rozhodnutím z 21. januára 2011 č. 711/230/1074/11/Kov podľa § 47 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov v plnom rozsahu vyhovel a vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 po úprave znížilo 39.246,80 eur zo sumy 40.897,26 eur na sumu 1.650,46 eur.

Žalovaný rozhodnutím zo 4. mája 2011 č. I/223/10100-51618/2011/999523-r rozhodnutie v konaní o preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania podľa § 53 ods. 1 a 3 zákona o správe daní a

poplatkov zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

O žalobcovom odvolaní, ktoré podal proti dodatočnému platobnému výmeru Daňového úradu Moldava nad Bodvou z 26. novembra 2011 žalovaný rozhodoval v odvolacom konaní a rozhodnutím zo 14. septembra 2011 č. I/223/10100-91559/2011/999523-r napadnutý dodatočný platobný výmer potvrdil.

Z obsahu spisu vyplýva, že žalobca v priebehu daňovej kontroly preukazoval náklady ? 19 faktúrami za poskytnuté poradenské sprostredkovateľské a archivačné služby pre odberateľov P. E.U., P. V. A. a P. D. E., ktoré boli žalobcovi fakturované v subdodávke dodávateľom TRIO SERVICE P.B. Košice, realitná a poradenská kancelária, Košice. Konateľka žalobcu, ktorá bola správcom dane vypočutá za účelom preverenia opodstatnenosti fakturácie poradenských, sprostredkovateľských a archivačných služieb od spomínaného dodávateľa do zápisnice dňa 11. februára 2010 uviedla, že archívne služby vykonávali zamestnanci spoločnosti X. A. ml. a D.. F. B. Správca dane dospel k záveru, že fakturácia archivačných prác dodávateľom TRIO SERVICE P.B. Košice, realitná a poradenská kancelária, Košice, nebola opodstatnená.

?Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 30. marca 2010, na ktorom sa zúčastnila konateľka žalobcu a právny zástupca žalobca, vyplýva, že spomínané faktúry od dodávateľa P. - TRIO SERVICE Košice boli vyhotovované za poradenstvo v oblasti realít podľa potrieb exekútorského úradu a ich úkonov a archívniectvo. Išlo o novú oblasť, o ktorú žalobca rozšíril svoju činnosť. Služby v oblasti poradenstva a realít zabezpečoval v subdodávke P. - TRIO SERVICE Košice osobne a archívnicke služby zabezpečoval žalobca svojimi zamestnancami (D.) v Bratislave a poradca P.

?Daňový úrad Košice II. ako miestne príslušný správca dane dodávateľa žalobcu P. - TRIO SERVICE Košice dňa 29. apríla 2010 uskutočnil ústne pojednávanie, na ktorom P. uviedol, že všetky práce v oblasti poradenstva s dosahom na ekonomický výsledok žalobcu, v oblasti realít a sprostredkovateľských služieb a v oblasti archívnických služieb vykonával on osobne v priestoroch exekútorských úradov v Bratislave a Nitre. Exekútor P. v potvrdení z 5. novembra 2010 a P. v potvrdení z 9. novembra 2010 uvádzali, že P. v rokoch 2008 - 2010 v rámci služieb poskytovaných spoločnosťou RELAX s.r.o. vykonával reálne poradenskú činnosť v oblastiach podnikateľského poradenstva, poradenstva EX činnosti v oblastiach realít a archívnickú činnosť a poradenstvo osobne v rozsahu podľa potrieb a požiadaviek odberateľa a v archívnických službách mu pomáhal D., resp. X. V týchto potvrdeniach však nie je uvedené, ako to správne konštatoval žalovaný, v akom rozsahu a na základe akých podkladov mali byť jednotlivé činnosti poskytnuté dodávateľom TRIO SERVICE P.B. Košice, realitná a poradenská kancelária, pre spoločnosť RELAX, s.r.o. Tieto potvrdenia preto aj podľa názoru odvolacieho súdu nie sú takým dôkazom, ktoré by nepochybne preukázal, že tieto náklady, o ktorých daňový subjekt účtoval, boli skutočne vynaložené a prijaté od dodávateľa.

?Žalobca na preukázanie uskutočnenia poradenských, sprostredkovateľských a archivačných prác predložil zmluvu o poskytnutí služieb a záznamy z vyhotovenia zmlúv. Tieto potvrdenia však nepreukazujú podľa daňových orgánov prijatie prác žalobcom od dodávateľa, pretože ako bolo zistené pri daňovej kontrole, nebolo možné odberateľské faktúry priradiť k jednotlivým dodávateľským faktúram. V odvolacom konaní bolo zistené, že vo väčšine prípadov odberateľských faktúr, ktoré v rámci odvolania žalobca priradil k dodávateľským faktúram ako dôkaz, sú uvedené nižšie sumy ako v dodávateľských faktúrach. Ani ostatné prílohy, a to vyhodnotenia plnenia zmlúv nebolo možné priradiť k jednotlivým odberateľským faktúram. Na základe týchto skutočností aj podľa názoru odvolacieho súdu žalovaný dospel k správne mu záveru, že žalobca hodnoverným spôsobom nepreukázal vynaloženie týchto výdavkov na daňové účely, a tým porušil ustanovenie § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého 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.

Žalobca v odvolaní proti rozsudku krajského súdu namietal, že došlo k porušeniu zákonnosti žalovaným tým, že zrušujúcim rozhodnutím v rámci mimoriadneho opravného prostriedku prejudikoval prvostupňovému orgánu výsledok v budúcom rozhodovacom procese, pričom v tomto obnovenom konaní sa poruší aj zásada devolutivného účinku odvolania. Navyše mimoodvolacie konanie prebehlo mimo neho, voči vydanému rozhodnutiu sa nemohol ani brániť, čím mu boli odňaté práva garantované Ústavou SR.

Táto jeho námietka je neopodstatnená.

Žalovaný bol totiž v zmysle ust. § 53 zákona č. 511/1992 Zb. oprávnený, na základe podnetu správcu dane zo dňa 18. marca 2011, preskúmať právoplatné rozhodnutie správcu dane č. 711/230/1074/11/Kov zo dňa 21. januára 2010, ktorým vyhovel odvolaniu žalobcu a zrušil dodatočný platobný výmer č. 711/230/23314/10Kov zo dňa 26. novembra 2010.

Žalovaný po preskúmaní citovaného rozhodnutia správcu dane zistil, že rozhodnutie bolo vydané v rozpore so všeobecné záväznými právnymi predpismi (zák. č. 595/2003 Z. z. a zák. č. 511/1992 Zb.) a preto rozhodnutím č. I/223/10100-51618/2011/999523-r zo dňa 4. mája 2011 rozhodnutie správcu dane č. 711/230/1074/11/Kov zo dňa 21. januára 2011, v súlade s ust. §53 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie. Pri preskúmaní rozhodnutia vychádzal žalovaný z právneho stavu a skutkových okolností v čase vydania rozhodnutia správcu dane.

Z ust. §53 zákona č. 511/1992 Zb. nevyplýva pre správcu dane povinnosť oznamovať daňovému subjektu podanie podnetu na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania a neoznámenie odstúpenia odvolania odvolaciemu orgánu nemá vplyv na priebeh odvolacieho konania ukončeného vydaním napadnutého rozhodnutia.

Po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/10100-51618/2011/999523-r zo dňa 21. januára 2010 bola vec vrátená do odvolacieho konania upraveného v ust. § 48 zákona č. 511/1992 Zb. Žalovaný v rámci odvolacieho konania preskúmal, v súlade s ust. § 48 ods. 2 citovaného zákona, dodatočný platobný výmer správcu dane č. 711/230/23314/10/Kov zo dňa 26. novembra 2010 a to v rozsahu požadovanom v odvolaní zo dňa 23. decembra 2010 a napadnutým rozhodnutím č. I/223/10100-91559/2011/999523-r zo dňa 14. septembra 2011 potvrdil citovaný dodatočný platobný výmer. Žalovaný sa v odôvodnení rozhodnutia vyporiadal s námietkami uplatnenými žalobcom v odvolaní. Z uvedených dôvodov námietka žalobcu ohľadom upretia jeho práv, ako účastníka daňového konania (neinformovanie podaní podnetu, postúpení odvolania, ktoré nepodal, neúčast' na konaní o mimoriadnom opravnom prostriedku, odvolacom konaní.) je neopodstatnená.

Žalobca v odvolaní ďalej poukazuje na štyri rozhodnutia FR SR, ktoré boli predložené krajskému súdu na pojednávaní dňa 25. októbra 2012, a obsah ktorých by mal mať vplyv na celkové posúdenie postupu správcu dane v procese dokazovania v rámci kontroly vykonanej na DPPO za rok 2008.

Obsahom rozhodnutí FR SR zo dňa 24. mája 2012 a 16. októbra 2012 je preskúmanie dodatočných platobných výmerov vydaných na základe výsledkov kontrol dane z pridanej hodnoty vykonaných za 3. a 4. štvrt'rok 2009. Ide o samostatné daňové kontroly, ktoré boli zamerané na konkrétnu daň a konkrétne zdaňovacie obdobie, pričom ich účelom bolo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie tejto dane. V týchto prípadoch nie je možné hovoriť ani o zhodnom skutkovom stave v porovnaní s výsledkami kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2008, lebo ide o obchodný vzťah medzi rozdielnymi daňovými subjektmi (dodávateľ DOMOS PLUS s.r.o.) a aj rozdielny predmet fakturovaných prác.

Žalobca ďalej namietal, že v celom procese daňovej kontroly žalovaný nerešpektoval dodržiavanie zákonnosti v tom, že je zakázané, požadovať u žalovaného dokazovanie za subdodávateľa (TRIO SERVIS) t. j. porušil zásadu zákazu presunu dôkazného bremena na iný daňový subjekt.

Neopodstatnená je aj táto námietka.

Správca dane podľa § 29 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. 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. To znamená, že povinnosťou správcu dane je predovšetkým hodnotiť dôkazy predložené daňovým subjektom, ale dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Táto povinnosť mu vyplýva z ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Podľa citovaného ustanovenia zákona 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. Dôkazné bremeno daňového

subjektu je zakotvené aj v § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, podľa ktorého má vo vzťahu k zamestnancovi správca dane povinnosť predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske a účtovné operácie, vrátane evidencie záznamov písomnej formy alebo v technickej forme, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nemu ústne alebo písomné vysvetlenia.

Žalovaný z predloženého spisového materiálu zistil, že doklady predložené v rámci kontroly žalobcom, ktoré správca dane preveril, nepotvrdili deklarované skutočnosti. Nie je teda pravdou, že správca dane podsunul objasnenie otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností pod dôkaznú povinnosť žalobcu a že správca dane nezistil presne skutkový stav veci, pretože správca dane vykonaným dokazovaním dospel k záveru, že žalobca nepreukázal dodanie poradenských, archivačných a sprostredkovateľských prác dodávateľom P. - TRIO SERVICE P.B. Košice.

K námietke žalobcu, že nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie procesy tovarov, služieb u iných daňových subjektov súd uvádza, že v tomto prípade P., ako subdodávateľ, je zároveň právny zástupca žalobcu v konaní pred daňovým úradom. To znamená, že keď dodávateľ a žalobca sú prepojení jednou osobou, P. žalobca musel byť oboznámený s činnosťou (poradenské, archivačné, sprostredkovateľské práce) dodávateľa a teda disponoval aj dokladmi preukazujúcimi túto činnosť, teda bolo jeho povinnosťou preukázať uskutočnenie deklarovaných prác hodnovernými dokladmi.

Napokon neopodstatnená je aj námietka žalobcu týkajúca sa doručovania rozhodnutia právneho zástupcovi za žalobcu.

Z ust. § 9 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že daňový subjekt sa môže dať zastupovať zástupcom, ktorého si zvolí a ktorý koná v rozsahu plnomocenstva udeleného písomne s úradne overeným podpisom alebo ústne do zápisnice u správca dane. Ak rozsah plnomocenstva nie je presne vymedzený, jedná sa o všeobecné plnomocenstvo, ktoré oprávňuje zástupcu na všetky právne úkony. V prípade, že daňový subjekt splnomocní zástupcu len na určitý druh právnych úkonov hovoríme o špeciálnom (obmedzenom) plnomocenstve. V tomto prípade žalobca do zápisnice z 30. marca 2010 udelil plnomocenstvo právneho zástupcovi P. len na vykonanie právnych úkonov týkajúcich sa daňového konania (vrátane výkonu kontroly) vedeného Daňovým úradom Moldava nad Bodvou. Udelené plnomocenstvo nebolo možné uplatniť v prípade právnych úkonov vykonaných žalovaným. Žalovaný preto napadnuté rozhodnutie doručil správne, na adresu pre doručovanie, uvedenú žalobcom v registre platiteľov dane, a to RELAX s.r.o. Jánošíkova 9, Košice.

Vzhľadom k uvedenému odvolací súd nepovažoval námietky žalobcu uvedené v jeho odvolaní za relevantné k vyhoveniu 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 preskúmaných rozhodnutí.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmanej 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 správca 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 preskúmanej veci bolo relevantným spôsobom preukázané, že žalobca za zdaňovacie obdobie 2008 nesplnil zákonné podmienky na zníženie základu dane, pretože žalobca neunesol dôkazné bremeno o tvrdení, že predmetné výdavky sa uskutočnili a súviseli s jeho zdaniteľnými príjmami.

Vzhľadom na uvedené odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods.1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj z dôvodmi

rozhodnutia § 219 ods. 2 OSP (spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), nakoľko pri nedostatku žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

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

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zák. 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.